

BUSCADOR

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	V1928-24
Órgano	SG de Impuestos sobre las Personas Juridicas
Fecha salida	06/09/2024
Normativa	LIS Ley 27/2014 art. 39-7
Descripción de hechos	La consultante es la principal asociación que agrupa a productoras de cine independiente de España, teniendo como objetivos principales fortalecer la industria del cine español y, con ella, la riqueza, el empleo, la cultura y la innovación en España; aumentar el patrimonio fílmico de España; garantizar la diversidad cultural; y defender la figura del productor independiente. En este contexto, las entidades asociadas a la consultante trasladan o se plantean trasladar a financiadores terceros la deducción del artículo 36.1 de la LIS a través del mecanismo previsto en el artículo 39.7 de la LIS. La consultante plantea si, en un supuesto en el que el Financiador acepte entregar la financiación al productor a cambio de una serie de garantías accesorias a la misma, entre las que se incluye la apertura de una cuenta en garantía (cuenta escrow) con un tercero neutral como depositario, puede entenderse que la aportación financiera ha producido efectos en el momento de la entrada de los fondos en la cuenta escrow. Las características principales de la cuenta en garantía (cuenta escrow) en que las productoras asociadas a la entidad consultante recibirían la financiación, son las siguientes: - La cuenta escrow es un contrato separado e independiente al negocio jurídico principal (la financiación), con sus propios términos y condiciones. - Interviene un tercero neutral como depositario. - El depositario (y no el Financiador) controlará que el dinero allí depositado - que ya habrá sido entregado al productor por parte del Financiador - se usará una vez se hayan cumplido una serie de condiciones reguladas en el propio contrato, principalmente la obtención del certificado de nacionalidad española y de culturalidad de la correspondiente producción audiovisual. - Es un mecanismo de garantía que ha requerido el Financiador al productor para asegurar el buen fin del propósito de la financiación. - La naturaleza y vigencia de la financiación no se altera por el escrow, y el crédito o préstamo, según corresponda, sigue sus propios términos y condiciones (al margen del escrow). - El importe depositado en la cuenta escrow podría usarse por el productor (únicamente para la financiación de costes de producción y gastos de publicidad y promoción de producciones audiovisuales) una vez se cumplan las condiciones reguladas en el propio contrato de la cuenta escrow, lo que fundamentalmente se vincularía a la obtención del certificado de nacionalidad española y de culturalidad de la correspondiente producción audiovisual.
Cuestión planteada	Si el depósito de la financiación en una cuenta en garantía (cuenta escrow) como la descrita, realizado antes de la obtención del certificado de nacionalidad y de carácter cultural de la producción audiovisual financiada, cumple con los límites temporales previstos en el artículo 39.7 de la LIS.
Contestación completa	El apartado 7 del artículo 39 de la Ley 27/2014, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), en su redacción dada por la disposición 5.1 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito

y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias, señala que:

“7. El contribuyente que participe en la financiación de producciones españolas de largometrajes, cortometrajes cinematográficos, series audiovisuales de ficción, animación o documental, o en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizadas por otros contribuyentes, podrá aplicar las deducciones previstas en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de esta ley, en las condiciones y términos en ellos señalados, determinándose su importe en las mismas condiciones que se hubieran aplicado al productor, siempre que hayan sido generadas por este último, cuando aporte cantidades destinadas a financiar la totalidad o parte de los costes de la producción, así como los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite del 30 % de los costes de producción, sin adquirir derechos de propiedad intelectual o de otra índole respecto de los resultados de las producciones o espectáculos, cuya propiedad deberá ser en todo caso del productor.

Las cantidades para financiar costes de producción podrán aportarse en cualquier fase de la producción, con carácter previo o posterior al momento en que el productor incurra en los citados costes de producción, y hasta la obtención de los certificados a que se refiere la letra a') del apartado 1 o a la letra a) del apartado 3 del artículo 36 de esta ley, según proceda. Las cantidades para financiar gastos para obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor a que se refiere el apartado anterior podrán aportarse con carácter previo o posterior al momento en que el productor incurra en los citados gastos, pero nunca después del período impositivo en que el productor incurra en los mismos.

El importe máximo de la deducción generada por el productor que el contribuyente que participe en la financiación podrá aplicar será el resultado de multiplicar por 1,20 el importe de las cantidades que este último haya aportado para financiar los citados costes de producción o los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor a que se refieren los párrafos anteriores. El exceso de deducción podrá ser aplicado por el productor que haya generado el derecho a la misma.

El productor y los contribuyentes que participen en la financiación de la producción deberán suscribir uno o más contratos de financiación, que podrán firmarse asimismo en cualquier fase de la producción, que contengan, entre otros, los siguientes extremos:

- a) Identidad de los contribuyentes que participan en la producción y en la financiación.
- b) Descripción de la producción.
- c) Presupuesto de la producción con descripción detallada de los gastos y, en particular, de los que se vayan a realizar en territorio español. También se incluirán el presupuesto de los gastos para obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor con descripción detallada de los que se vayan a realizar en territorio español.
- d) Forma de financiación de la producción y de los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor, especificando separadamente las cantidades que aporte el productor, las que aporte el contribuyente que participe en su financiación y las que correspondan a subvenciones y otras medidas de apoyo.

Para la aplicación de la deducción será necesario que el contribuyente que participe en la financiación presente el contrato de financiación y certificación del cumplimiento de los requisitos señalados en las letras a') y b') del apartado 1 o del requisito establecido en la letra a) del apartado 3 del artículo 36 de esta ley, según corresponda, en una comunicación a la Administración tributaria, suscrita tanto por el productor como por el contribuyente que participa en la financiación de la producción, con anterioridad a la finalización del período impositivo en que este último tenga derecho a aplicar la deducción.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación cuando el contribuyente que participa en la financiación esté vinculado, en el sentido del artículo 18 de esta ley, con el contribuyente que genere el derecho a la deducción prevista en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de esta ley.

La aplicación de la deducción por el contribuyente que participa en la financiación será incompatible, total o parcialmente, con la deducción a la que tendría derecho el productor por aplicación de lo dispuesto en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de esta ley.

El importe de la deducción que aplique el contribuyente que participa en la financiación deberá tenerse en cuenta a los efectos de la aplicación del límite conjunto del 25 por ciento establecido en el apartado 1 del artículo 39 de esta ley. No obstante, dicho límite se elevará al 50 por ciento cuando el importe de la deducción prevista en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de esta ley, que corresponda al contribuyente que participa en la financiación, sea igual o superior al 25 por ciento de su cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.”

De conformidad con lo anterior, el artículo 39.7 de la LIS exige que las cantidades aportadas en concepto de financiación se destinen a sufragar la totalidad o parte de los costes de la producción,

así como los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite del 30 % de los costes de producción, sin adquirir derechos de propiedad intelectual o de otra índole respecto de los resultados de las producciones o espectáculos, cuya propiedad deberá ser en todo caso del productor.

Así, el contribuyente que participa en la financiación podrá aportar las cantidades para financiar costes de producción en cualquier fase de la producción, con carácter previo o posterior al momento en que el productor incurra en los citados costes de producción, y hasta la obtención de los certificados a que se refiere a la letra a') del apartado 1 del artículo 36 de la LIS. Respecto a las cantidades para financiar gastos para obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor, estas podrán aportarse con carácter previo o posterior al momento en que el productor incurra en los citados gastos, pero nunca después del período impositivo en que el productor incurra en los mismos, con el límite y requisitos previstos en el artículo 39.7 de la LIS.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 39.7 de la LIS anteriormente reproducido, para que el contribuyente que participa en la financiación pueda aplicar la deducción generada por la entidad productora será necesario que realice una comunicación a la Administración tributaria con anterioridad a la finalización del período impositivo en que el financiador tenga derecho a aplicar la deducción; comunicación a la que se deberá acompañar el contrato de financiación y certificación del cumplimiento de los requisitos previstos en las letras a') y b') del apartado 1 del artículo 36 de la LIS. Esta comunicación deberá estar suscrita tanto por la entidad productora como por el contribuyente que participe en la financiación de la producción audiovisual.

La asociación consultante plantea si el depósito de la financiación en una cuenta de depósito en garantía (cuenta escrow) como la descrita en el escrito de consulta, realizado antes de la obtención de los certificados de nacionalidad y de carácter cultural de la producción audiovisual financiada, permitiría considerar cumplido el requisito temporal previsto en el artículo 39.7 de la LIS.

En el supuesto concreto planteado, de los hechos recogidos en el escrito de consulta parece desprenderse que la aportación de la financiación, por parte del financiador, se llevaría a cabo utilizando una cuenta de depósito en garantía (cuenta escrow) cuyo depositario sería un tercero que controlaría los fondos aportados en tanto no se cumpliesen las condiciones estipuladas (fundamentalmente la obtención de los certificados de nacionalidad y de carácter cultural de la correspondiente producción audiovisual), momento en el que el productor tendría acceso a dichos fondos; fondos que únicamente podrán destinarse a financiar los costes de producción y los gastos de publicidad y promoción de la producción audiovisual, con arreglo a lo pactado entre las partes.

En este punto, cabe traer a colación lo dispuesto en la consulta vinculante V2348-23, de 29 de agosto de 2023, en la que la entidad consultante planteaba la aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.7 de la LIS, en aquellos supuestos en los que las cantidades aportadas por el financiador se hubieran garantizado utilizando distintas alternativas, tales como la constitución de un aval a favor del inversor, o la utilización de una cuenta de depósito en garantía, hasta el momento en que se tuviera constancia del cumplimiento de los requisitos necesarios para la generación de la deducción.

En tal supuesto, este Centro Directivo concluyó lo siguiente:

“Al respecto, el artículo 39.7 de la LIS no contempla de forma explícita cuáles son los medios para aportar las citadas cantidades.

Sin embargo, a efectos del cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 39.7 de la LIS, y sin perjuicio de la observancia del resto de requisitos previstos en el citado precepto, en la medida que los medios utilizados por el financiador permitan que las aportaciones sean efectivas dentro de los límites anteriormente señalados, serán considerados válidos a efectos de lo previsto en el artículo 39.7 de la LIS.

En consecuencia, en el supuesto de que las partes pactasen condiciones suspensivas en los medios de pago utilizados para la financiación, de forma que estos no produzcan efectos en tanto no se obtenga el certificado de nacionalidad, sólo se considerarán adecuados en la medida en que se cumplan los límites temporales previstos en el artículo 39.7 de la LIS.”.

Asimismo, resulta preciso traer a colación el criterio manifestado por este Centro Directivo en su consulta V2535-23, de 21 de septiembre de 2023, con arreglo al cual:

“12. (...) si la aportación a la financiación puede realizarse el mismo día de la obtención del certificado de nacionalidad de la producción.

Respecto al momento temporal en el que pueden realizarse las aportaciones, el artículo 39.7 de la LIS establece que: “Las cantidades para financiar costes de producción podrán aportarse en cualquier fase de la producción, con carácter previo o posterior al momento en que el productor incurra en los citados costes de producción, y hasta la obtención de los certificados a que se refiere la letra a') del apartado 1 o a la letra a) del apartado 3 del artículo 36 de esta ley, según proceda. Las cantidades para financiar gastos para obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor a que se refiere el apartado anterior podrán aportarse con carácter previo o posterior al

momento en que el productor incurra en los citados gastos, pero nunca después del período impositivo en que el productor incurra en los mismos.”

Por tanto, las cantidades aportadas por el financiador tras la obtención de los certificados previstos en la letra a') del artículo 36.1 de la LIS, por parte del productor, no podrán computar como cantidades aportadas para financiar costes de producción, en los términos previstos en el artículo 39.7 de la LIS. A tal efecto, deberá tomarse en consideración la fecha y la hora de emisión del certificado de nacionalidad y del certificado del carácter cultural de la obra, emitidos por el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales o por la Comunidad Autónoma que proceda con arreglo a lo dispuesto en los artículos 12 de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine y 22 del Real Decreto 1084/2015, de 4 de diciembre, por el que se desarrolla la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, respectivamente.

La presente contestación se emite partiendo de la consideración de que la única circunstancia que debe cumplirse para que el productor pueda tener acceso a los fondos aportados por el financiador, o dicho en otros términos, de que la única condición que debe cumplirse para que las aportaciones realizadas por el financiador se hagan efectivas, no es sino la obtención de los certificados de nacionalidad y de carácter cultural previstos en el artículo 36.1 de la LIS.

En relación a la eficacia temporal de la aportación financiera realizada por el financiador, cabe señalar que, en el supuesto concreto planteado, el productor no accede a los fondos depositados en la cuenta escrow en tanto no se hayan obtenido los correspondientes certificados de nacionalidad y de carácter cultural, previstos en el artículo 36.1 de la LIS. Por tanto, cabe considerar que la condición pactada entre las partes se configura como un elemento determinante del acceso efectivo, por parte del productor, a los fondos aportados por el financiador, de tal manera que la obtención de los certificados previstos en el artículo 36.1 de la LIS actúa como una verdadera condición suspensiva. Así, será en el momento en que se obtengan los referidos certificados cuando el productor pueda acceder a los fondos aportados y pueda destinarlos a la finalidad prevista en el artículo 39.7 de la LIS, esto es, a la financiación de la totalidad o parte de los costes de producción o de los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor de las producciones que generan el derecho a la deducción del artículo 36.1 de la LIS.

De conformidad con lo anterior, atendiendo al contrato de cuenta de depósito en garantía descrito en el escrito de consulta, utilizado por el financiador para realizar las aportaciones de fondos en favor del productor, en la medida en que la eficacia de dichas aportaciones no se produce con posterioridad a la obtención de los preceptivos certificados de nacionalidad y de carácter cultural previstos en el artículo 36.1 de la LIS, se consideran cumplidos los límites temporales para efectuar las referidas aportaciones, en los términos establecidos en el artículo 39.7 de la LIS.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.