



Roj: **SAN 4689/2025 - ECLI:ES:AN:2025:4689**

Id Cendoj: **28079230022025100677**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **30/10/2025**

Nº de Recurso: **1462/2020**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0001462/2020

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 09647/2020

Demandante: COMAPA 2001 S.L

Procurador: D^a. MARIA JOSE BUENO RAMÍREZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. ENRIQUE GABALDON CODESIDO

Madrid, a treinta de octubre de dos mil veinticinco.

Vistos los autos del recurso contencioso administrativo 1462/2021 que ante esta Sala Segunda de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido por COMAPA 2001 S.L, representada por la Procuradora D^a. MARIA JOSE BUENO RAMÍREZ, contra la Resolución dictada por el TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL de 1 de junio de 2020, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el Acuerdo de liquidación de 5 de diciembre de 2018, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con las deducciones por inversiones cinematográficas generadas y aplicadas en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 y 2014, del que se deriva una deuda a ingresar por importe total de 1.021.250 euros, siendo parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Por la parte recurrente expresada se interpuso recurso contencioso administrativo, mediante escrito presentado que fue admitido a trámite con reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO.-Recibido el expediente administrativo, y, en el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó demanda, en el cual, tras alegar los hechos y fundamentos oportunos, terminó suplicando la estimación del presente recurso.

TERCERO.-Dado traslado a la Abogacía del Estado para contestar a la demanda, presentó escrito de contestación en el cual, tras alegar los hechos, y, los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, solicitó la desestimación del recurso.

CUARTO.-Fijada la cuantía del recurso en 1.021.250 euros, practicada la prueba y presentadas por las partes las conclusiones sucintas, quedaron los autos conclusos y pendientes de señalamiento para votación y fallo cuando por turno correspondiera.

QUINTO.-Se señaló para votación y fallo el día 29 de octubre de 2025, fecha en que se deliberó y votó, habiéndose observado en la tramitación las prescripciones legales.

Es Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. Javier Eugenio López Candela, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Por la representación de la actora se recurre la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de 1 de junio de 2020, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el Acuerdo de liquidación de 5 de diciembre de 2018, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con las deducciones por inversiones cinematográficas generadas y aplicadas en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 y 2014, del que se deriva una deuda a ingresar por importe total de 1.021.250 euros.

SEGUNDO.-A los efectos de resolución del presente procedimiento debe tenerse en cuenta que tal como se pone de manifiesto en la resolución impugnada que la actora mantuvo una participación del 2,5% en la Agrupación de Interés Económico F&F VI PRODUCTIONS AIE.

En segundo lugar, la AIE había imputado a sus entidades partícipes la base de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas generada por la misma, lo que determinaba que la actora hubiera declarado una deducción por importe de 850.627,42 euros para el ejercicio 2.013, y de 170.622,58 euros en el ejercicio 2014.

En tercer lugar, con fecha 11 de mayo de 2017 se dicta por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT Acuerdo de liquidación A23 NUM000 derivado de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas con la AIE, en el que se determina la improcedencia de la aplicación de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, al no tener la AIE la condición de productor en los términos exigidos por la normativa tributaria.

En cuarto lugar, se afirma que la consecuencia para la reclamante de la liquidación practicada a la AIE es que al no generar ésta el derecho a la aplicación de la mencionada deducción resulta improcedente la imputación de dicha base a los partícipes de la AIE. Por ello, en la liquidación practicada por la Inspección a la recurrente se eliminan los importes de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas consignados en las autoliquidaciones de los ejercicios comprobados.

TERCERO.-En definitiva, como se hace constar en la resolución del TEAC la procedencia de la aplicación por parte de la recurrente de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas dependerá de que la entidad generadora de las bases de deducción, esto es, la AIE, reúna los requisitos necesarios para ello.

Al respecto, y como se hace constar en la resolución impugnada, FF VI PRODUCTIONS AIE interpuso contra el Acuerdo de liquidación A23 NUM000, que regularizaba su situación tributaria en lo relativo a la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que fue resuelta con fecha 12 de marzo de 2020 desestimando las alegaciones formuladas y confirmando la liquidación practicada por la Inspección Tributaria.

La resolución del TEAC de 12 de marzo de 2020 fue objeto de impugnación en la vía contencioso-administrativa, dando lugar al PO 757/20250, que finalizó por sentencia de fecha 21 de febrero de 2025 por la que se estimó dicho recurso, reconociendo que concurría en la reclamante la cualidad de productora y, por tanto la procedencia de la de la deducción expresada en el artículo 38 del RDL 4/2004, en la cuantía aplicada por la actora objeto de regularización al ejercicio 2013 de 40.850.000,00 euros.

Por tanto, reconociéndose que FF VI PRODUCTIONS AIE reunía los requisitos necesarios para acceder a la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, procede reconocer a la ahora recurrente, como entidad partícipe en la misma, la base de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas generada por la misma.

CUARTO.-A dichos efectos, procedemos a reproducir la fundamentación jurídica de la sentencia antes referida que sirve, como no puede ser de otra manera, para la estimación del presente recurso, sobre la base de que la Abogacía del Estado admite el contenido de dicha sentencia.

Decíamos en la misma:

PRIMERO.- Por la representación de la entidad "F&F VI PRODUCTIONS, A.I.E" se recurre la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de marzo de 2020, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el Acuerdo de resolución de 8 de agosto de 2017 por la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra el Acuerdo de liquidación derivado del Acta de disconformidad A02- NUM000, incoada por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2012, 2013 y 2014, que declaraba improcedente la deducción por producción cinematográfica en el ejercicio 2013 por importe de 40.850.000,00 euros.

SEGUNDO.- A los efectos de resolución del presente procedimiento deben tenerse en cuenta los siguientes antecedentes de hecho que constan en la resolución impugnada:

- Con fecha 9 de mayo de 2012 se constituye la Agrupación de Interés Económico FF VI PRODUCTIONS AIE (en adelante, AIE), siendo partícipes de la misma las entidades BANCO ESPAÑOL DE CRÉDITO, S.A. (99%) y DUDEBASA, S.A. (1%). La AIE tiene por objeto la producción de largometrajes y producciones audiovisuales españolas de forma individual o en régimen de coproducción con otros productores. En concreto la AIE se dedicará a producir en régimen de coproducción la película Fast and Furious VI.

- Los derechos de producción de la película Fast and Furious VI se licencian a Universal City Studios LLC quien, a su vez, los comparte con la AIE mediante el contrato de coproducción de 17 de julio de 2012. La AIE se encarga de la producción de la película en España y Universal City Studios LLC de la producción de la película en los restantes territorios.

- La AIE se compromete a aportar un 38.88% del presupuesto total de la película (38.88% s/276.500.000,00 euros = 107.500.000 euros) y el coproductor americano, el resto.

- Para la coproducción de la película la AIE celebra los siguientes contratos:

1. Con Universal City Studios LLC, el 17 de julio de 2012, un Contrato de Coproducción de obra cinematográfica.

2. Con Universal Studios Company LLC en la misma fecha, un Acuerdo de Comercialización para la promoción y distribución mundial de la Película por un período de 8 años. Con este acuerdo, la AIE cede sus derechos de explotación y distribución adquiridos mediante el contrato anterior.

3. Con Universal Studios Company LLC en idéntica fecha, contrato de opción en virtud del cual la entidad distribuidora tendrá un derecho de opción de compra sobre los derechos que la AIE ostenta sobre la película. El precio de ejercicio de la opción se ha cuantificado en el importe del saldo del depósito constituido ante el Banco Santander, en garantía de los ingresos mínimos pactados.

4. Con Fast Productions Limited (en adelante FPC) en igual fecha, un Contrato de Servicios de Producción, por el que se encarga a esta entidad la preproducción, fotografía, producción de la película por la parte realizada fuera de España.

5. Con Producciones Sur, en igual fecha, un Contrato de Servicios de Producción descrito, por el que se encarga a esta entidad la producción de la película por la parte realizada en España.

6. Con D^a María Rosario, contrato de 24 de julio de 2012 de arrendamiento de servicios en virtud del cual la Sra María Rosario ejercerá tareas de supervisor y representante técnico.

7. Con BANESTO, Dudebasa, S.A., Merciver, S.L. (grupo Banesto), Universal City Studios LLC, Fast Productions Limited, Universal Studios Company LLC y NF Films LLC (grupo UNIVERSAL), master agreement de 17 de julio de 2012 en virtud del cual todas las partes se comprometen a completar la producción de la película Fast and Furious VI, de acuerdo con los elementos clave (Key Production Elements) especificados en el Anexo II.

- La AIE declara en la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2013 una base de deducción por inversión en producciones cinematográficas de 107.500.000 euros, que se imputa a los partícipes de la misma.

Sin embargo, la Inspección considera que la AIE no tiene la condición de productor en los términos exigidos por la normativa tributaria, por lo que no procede imputar por este concepto cantidad alguna a los partícipes que pueda ser deducida por éstos en la cuota del Impuesto sobre Sociedades.

TERCERO.- La resolución del TEAC cuestiona si la AIE puede considerarse productora de la película. Al respecto, hace referencia al Real Decreto 2062/2008, de 12 de diciembre, por el que se desarrolla la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine y al artículo 5.1.a) de la Ley 15/2001, de fomento y promoción de la cinematografía y el sector audiovisual para determinar los requisitos necesarios para tener tal consideración: 1. capacidad de decidir sobre la realización de la obra y su factura; 2 asume los riesgos económicos que conlleva; 3 y ostenta la titularidad del principal derecho de propiedad intelectual de la misma, como es su explotación.

Tras ello, se hace referencia a las conclusiones a las que llegó la Inspección: A juicio de la inspección, la AIE es una pieza en una operación estructurada que ha sido creada para la traslación de los beneficios fiscales a los partícipes. No se constituye como una entidad dedicada a la actividad de producción sino como una entidad que tiene por finalidad crear una estructura para captar inversores que contribuyan a financiar una determinada producción cinematográfica. Continúa la Inspección señalando que a través de una serie de contratos simultáneos, analizados todos ellos en su conjunto y vistos los elementos probatorios relatados, debe concluirse que la AIE no tiene capacidad para realizar funciones de producción puesto que carece de medios para realizarlas y no asume, ni tiene capacidad de asumir, riesgo alguno derivado de tales actividades. Por tanto, la Inspección concluye que la AIE no tiene la iniciativa ni asume la responsabilidad sobre ninguna producción cinematográfica. En el marco de la estructura creada, el papel de la AIE- consiste en generar pérdidas, lo que le impide tener un papel activo en la producción de la película, pues de tenerlo tales funciones serían retribuidas por el mercado y frustrarían su propósito principal que no es otro que trasladar incentivos fiscales (bases imponibles negativas y deducción por producción cinematográfica) a sus socios.

Por último, analiza si la AIE ha ejercido la iniciativa en el proceso de producción de la película, esto es, si tiene capacidad de decisión sobre la misma, si tiene la titularidad del principal derecho de propiedad intelectual de la misma, es decir, su explotación, y por último, si ha asumido un riesgo económico derivado de la participación por la AIE en el proyecto "The Fast and The Furious 6", para llegar a la conclusión de que la falta de concurrencia en la AIE de los requisitos necesarios para ostentar la condición de productor necesaria para disfrutar del beneficio fiscal recogido en el artículo 38.2 del TRLIS, la deducción por inversiones en producciones cinematográficas.

CUARTO.- Se alega en la demanda que la AIE recurrente entendiendo que tiene la iniciativa de la producción de la película "Fast and Furious VI" y asume la responsabilidad derivada de ella.

Por lo que se refiere al requisito de titularidad de los derechos de propiedad intelectual sobre la película, se alega que en ningún momento se ha cuestionado que la recurrente es titular de los citados derechos, siendo el TEAC quien, por primera vez, cuestione el cumplimiento de dicho requisito, en una clara extralimitación de sus funciones revisoras.

Por su parte, el Abogado del Estado interesa la desestimación del presente recurso por entender que la iniciativa y titularidad empresarial de la obra no corresponde a la recurrente, y que el riesgo de explotación tampoco lo asume ella.

Todo lo contrario, entiende que la recurrente tiene como partícipe casi único a una entidad de crédito, que oferta al mercado un producto financiero-fiscal basado en deducciones fiscales en la cuota, vía artículo 38.2 e imputación de bases negativas, vía artículo 48, que serán provocadas por la recurrente, A.I.E., con su actuación deficitaria prevista.

A la vista de las alegaciones realizadas por las partes, la única cuestión a resolver es determinar si la AIE recurrente puede o no ser considerada productora.

QUINTO.- Sobre el concepto tributario de productor y el que deriva de la normativa cinematográfica.

La Autonomía del Derecho Tributario. Presupuesto lo anterior, procede entrar en el examen de la mencionada cuestión. Parece claro que la resolución impugnada del Teac ha considerado, in fine, que existe un concepto tributario de productor cinematográfico, que no tiene por qué coincidir, necesariamente, con el establecido por la legislación cinematográfica.

Sin embargo, lo cierto es que desde el punto de vista tributario no existe mención alguna al concepto de productor cinematográfico que resulte ser diferente del que deriva de la normativa procedente de dicho sector. Y ello nos obliga a analizar la cuestión relativa sobre el alcance del Derecho Tributario para establecer sus propios conceptos y categorías como diferentes de los derivados de la legislación sectorial que forma parte del resto del ordenamiento jurídico.

En este sentido, es opinión mayoritaria de la doctrina tributarista la que considera que la Autonomía del Derecho Tributario -reconocida inicialmente por la Escuela francesa e importada por la doctrina española, y derivada de la concepción del Derecho Tributario como verdadero Sistema normativo- a la hora de establecer sus categorías jurídicas y conceptos, no puede significar que de forma libérrima puedan establecerse tales categorías prescindiendo de aquellas otras que proceden de otros sectores del ordenamiento jurídico. Esto, solamente puede tener lugar cuando el Derecho Tributario, y a los fines propios que persigue, en virtud de una norma concreta establece sus propias categorías jurídicas de forma expresa. Así, por ejemplo, se admite un concepto propio de empresario a efectos de IVA - art.5 de la Ley 37/1992 - que no solamente puede ser diferente del recogido en la legislación mercantil, sino incluso del que deriva de los demás sectores del Derecho Tributario.

Sin embargo, como entiende la doctrina tributarista, no es posible establecer categorías jurídicas autónomas sin justificación normativa alguna y prescindiendo de la unidad del ordenamiento jurídico. Ello lo ha reconocido también nuestro Tribunal Constitucional en sentencias, entre otras, 45/89 de 20 de febrero , 146/1994, de 27 de enero , o 214/1994, de 14 de julio . Por ello, en el presente caso, debemos tener en cuenta, en lo que nos afecta al objeto del presente recurso contencioso-administrativo, un concepto de productor cinematográfico que solo puede derivar de la normativa relativa del sector del cine, y según dicha normativa es posible hablar de un productor cinematográfico que puede presentar modalidades diferentes, como es el caso del productor Ejecutivo -que asume funciones delegadas del productor-, a la que se refirió la SAN de 19.10.2009, recurso 99/2008, Sección 7^a; como del productor financiero al que nos referimos ya en nuestra sentencia de fecha 22 de septiembre el 2.021, recurso 1111/2017 , como igualmente al coproductor.

Y son los supuestos de coproducción, fenómeno frecuente en el sector del cine, y a los que la normativa del cine pone determinados límites respecto de la cuantía de dicha coparticipación, en los que cabe preguntarse en qué circunstancias es posible hablar de un verdadero productor cinematográfico en concurrencia con otro.

Por ello, acudiremos a un concepto de productor cinematográfico propio de la legislación reguladora de esa materia, como requiere el art.12.2 de la LGT 58/2003, cuando se refiere al "sentido técnico o jurídico" de los términos empleados por las normas tributarias. A estos efectos, entienden las partes y aceptan las mismas que, según deriva de dicha normativa, art.120.2 del TRLPI , aprobado por RDL 17996, al concepto de productor le son de aplicación las siguientes connotaciones:

A) Iniciativa en la gestión: Dicha iniciativa está acreditada en autos, lo cual no impide, como en el caso presente, que un coproductor se una con posterioridad al ejercicio de una producción iniciada por otra empresa incorporándose a dicho proceso, y asumiendo las propias funciones que le corresponden. Así lo dispone el art.27.2 del Decreto 2062/2008, de 12 de diciembre , que permite la incorporación de un productor antes de la finalización del proceso de producción, realizando la aportación económica comprometida, así como la DA 126^a de la LPGE 3/2017.

El hecho de que la distribuidora, Universal Studios Company LLC, sea la cesionaria por 8 años de los derechos de explotación y distribución y ejercitase una opción de compra sobre la película forma parte de la diferente política empresarial de una y otra. Así, la actora asume menores riesgos que Universal City Studios LLC, al igual que la distribuidora, y en compensación recibe menos ingresos -pero también asume ingresos variables- ni asume los sobrecostes, según se deduce del contrato de 17 de julio de 2012. El otorgamiento de los derechos de edición y montaje a Universal City Studios (pg. 19), no son sino consecuencia de la posición mayoritaria de Universal City Studios. Pero no se puede dudar que asume la responsabilidad de los riesgos que se produzcan durante la producción, suscribiendo las respectivas pólizas, así como la plena gestión de la producción de la película en España (Islas Canarias), tal como se deduce del contrato celebrado con Universal City Studios (pg. 6): Asimismo, por medio del presente Contrato, las partes acuerdan que (i) el Coproductor Español se encargará de la producción de la Película en España (y específicamente, en las Islas Canarias), y por tanto de la contratación y coordinación de todos los elementos personales, tanto artísticos como técnicos y materiales necesarios para la producción de la Película en España, así como de la gestión de los recursos económicos disponibles a tal fin, (de conformidad con los términos establecidos en las Especificaciones de la Película del Anexo 1). Adicionalmente el Coproductor Español se responsabilizará de parte de los costes correspondientes al personal creativo y técnico europeo y de parte de los costes de servicios realizados por nacionales de la UE.

Así mismo, en la pg. 14 se indica: "TOMA DE DECISIONES: Cada parte será responsable de las decisiones del día a día en relación con su parte de la producción de la Película, teniendo en cuenta que dichas decisiones deberán ser consistentes y de conformidad con el Guión, el Presupuesto, el plan de producción y todos los elementos de la producción aprobados por las partes, así como todos los acuerdos relacionados con la producción de la Película que éstas hayan alcanzado.

Por último, y en contra de lo afirmado en el acuerdo de liquidación (pg. 12) del Certificado de prestación de servicios aportado por Sur Film (Expte. 68. Anexo III) consta que se realizaron, entre otras, las siguientes

funciones: realización de castings y contratación de actores; tareas de producción, calendario de rodaje, guión, diálogos aprobados; obtención de permisos y licencias, importación y exportación de equipos entre las islas; pago a proveedores, etc... no limitándose a labores de carácter administrativo o gestión.

B) En segundo lugar también cabe hablar de la necesidad de que opere una titularidad de los derechos de la propiedad intelectual cuyo objeto es la obra audiovisual, y este dato, en el caso presente en modo alguno esto ha sido discutido por la Inspección, y así se deduce del propio contrato de coproducción celebrado en fecha 17 de julio de 2012 en el que se reconoce la titularidad de la actora sobre dichos derechos de la propiedad intelectual (38,88 %), por lo que el modo alguno puede ser cuestionado por el TEAC. Sin olvidar que la actora contabilizó la obra audiovisual como inmovilizado intangible (folio 15 del acuerdo de liquidación), lo que resulta del todo relevante sin que áquel, la haya desvirtuado, pues la actora si ha intervenido en la producción (folio 33 del acuerdo).

C) El último de los requisitos es el que se refiere a la responsabilidad en la gestión de la producción de la película. Dicha responsabilidad no tiene por qué venir marcada necesariamente con la prestación directa de servicios por quién pretende ser considerada como verdadera productora cinematográfica, tal como reconoce el acuerdo de liquidación, del que se deduce que la AIE también soportó los riesgos derivados de la inversión realizada, aunque sea en menor medida, ya que también era menor su participación. (folio 14).

Por último, no es necesario originar flujos de caja para obtener la condición de productor cinematográfica, como apunta el acuerdo de liquidación, por no ser legalmente exigible este dato.

Ello nos obliga a aplicar, las reglas generales de la carga de la prueba partiendo de la carga de la prueba de los hechos constitutivos corresponde al actor, conforme a lo dispuesto en el artículo 105.1 de la LGT 58/2003, y 217.2 de LEC 1/2000, y ello en virtud de la doctrina jurisprudencial de ociosa cita, que exige a la actora la prueba de los hechos constitutivos de su pretensión, procediendo a analizar dicha cuestión.

SEXTO.- Y en este sentido, valorando la documental existente, entendemos que la tesis de la recurrente sobre la participación en la gestión de la producción está suficientemente acreditada conforme a estos elementos probatorios:

A) Existe un verdadero reparto en la coproducción de la película respecto del mercado geográfico y que en el caso de España corresponde a la AIE los derechos de explotación de la misma en los territorios de Argentina, Austria, Bélgica, Bolivia, Brasil, Bulgaria, Chile, Colombia, Croacia, República Checa, Dinamarca, Ecuador, Estonia, Finlandia, Francia, Georgia, Alemania, Grecia, Hungría, Islandia, Italia, Letonia, Lituania, México, Países Bajos, Nueva Zelanda, Noruega, Panamá, Paraguay, Perú, Polonia, Portugal, Rumania, Rusia, Serbia y Montenegro, Eslovaquia, Eslovenia, España, Suecia, Ucrania, Uruguay y Venezuela; y a Universal City Studios en el resto del mundo.

B) El diferente porcentaje de participación de ambas coproductoras determina necesariamente que sea mayor la responsabilidad de Universal City Studios que la de la propia recurrente, como no puede ser de otra manera. Aquella habrá podido establecer los elementos determinantes de la película: dirección, protagonistas lugar de realización (Canarias), e incluso se admite que en caso de conflicto de decisiones pueda corresponder la palabra última como garante a Universal City Studios. Sin embargo, del referido contrato se deduce que también la recurrente puede tomar decisiones relativas a la gestión sobre todo en lo que se refiere a la ejecución de la misma en España, en concreto en Canarias.

C) En último término, la delegación de funciones de la recurrente en una persona jurídica encargada de realizar las tareas propias de productor Ejecutivo, como igualmente la delegación de funciones en la responsable de la supervisión de la película, no ponen en entredicho la condición de productora cinematográfica que tiene la recurrente. Y en este sentido, como se deduce de la documental aportada en la vía administrativa, en las certificaciones aportadas se expresa que tanto Sur-Film Production & Services S.L. ("SurFilm") y D^a. María Rosario respondían siempre a las instrucciones dadas por la recurrente, no limitándose la segunda a la mera elaboración de informes, como indica la inspección, deduciéndose la importancia de sus funciones en el certificado de servicios prestados de 10.10.2017. La actora, como otras productoras o coproductoras, no necesita necesariamente disponer de un determinado volumen de personal y servicios para poder realizar las tareas de coproducción, tal como frecuentemente ocurre en la práctica del séptimo arte.

Y si la Inspección entiende que las funciones de Sur Films son labores de mera gestión y administrativas es porque la labor de la recurrente y la de la Sra. María Rosario han sido relevantes para completar las tareas de producción realizadas, como lo revelan también los informes remitidos a la AIE recurrente (Expte. 260 a 269), así como de los correos electrónicos enviados por Sur Films (Expte. 198 a 201).

SEPTIMO.- Todo lo anteriormente expuesto justificaría, por sí solo, la estimación del presente recurso contencioso-administrativo, al tener la recurrente la condición de coproductora cinematográfica, tanto en

términos tributarios como de dicha legislación sectorial. Sin embargo, conviene poner de relieve dos circunstancias añadidas que no pueden dejarse pasar por alto.

La primera, y tiene razón la recurrente, en su "clara y meridiana exposición", en el escrito de demanda, es la de que la propia legislación cinematográfica ha fomentado la utilización de las AIE como productoras cinematográficas, tal como seduce del propio Preámbulo de la Ley del cine 55/2007, en relación con su art.21.2, que revelan la voluntad de legislador de potenciar la figura de la AIE así de favorecer la inversión en el citado sector, diferenciando además la figura del productor del productor ejecutivo, lo que justifica la delegación de funciones y cometidos en el ámbito del cine.

Y en segundo lugar, tampoco puede pasarse por alto la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo acerca de la necesidad de que la Administración Tributaria actúe de forma conexa y en coordinación con los demás sectores de la Administración Pública del Estado, cuando se han pronunciado acerca de alguna cuestión que prejuzga una regularización tributaria., Tal como ha sido el caso de las deducciones tecnológicas en la imposición societaria, reiterando que los pronunciamientos de la Agencia Tributaria no pueden ir dispares de los efectuados por el Ministerio de Ciencia y Tecnología. Así, por todas sentencias del Tribunal Supremo de fecha 4.11.2024, recurso 3015/23 y 1634/23 y de 9.10.2024, recursos 1635/23 y 1633/23 . Doctrina que resulta de plena aplicación al caso, no solamente por el obligado respeto a los actos propios, a la personalidad jurídica única de la Administración del Estado y al principio de confianza legítima, sino igualmente de lo derivado en el artículo 39.4 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre del PAC, en cuanto que las Administraciones Públicas respetarán los actos y normas procedentes de los demás órganos administrativos aunque no dependan jerárquicamente de ellas o dependan de otras administraciones". Por consiguiente, no cabe una estanqueidad de la actuación de la AEAT de forma descoordinada respecto de otros órganos administrativos, a menos que, concurran especial razones que justifiquen dicha separación de criterio, perfectamente motivadas, lo cual ha de ser la excepción y no la regla general.

Por todo lo expuesto, queda claro que la actora es productora a efectos cinematográficos y tributarios, como así lo reconoció el ICAA al inscribirla en el registro de empresas cinematográficas y audiovisuales con fecha 6 de junio de 2012 (Expte. 211), así como por la calificación de película de largometraje para España, en la que aparece la actora como productora, además de que la Comunidad Autónoma de Canarias certificó la calificación como obra audiovisual canaria en fecha 4 de julio de 2013 (Expte. 213), figurando como productora. Igualmente, figura en el Registro de empresas de producción en fecha 27 de junio de 2012, con el mismo carácter, entre otros certificados en los que se expresaba tal condición. Lo expuesto supone una clara confianza legítima que se plasma en la Guía del MECYD sobre incentivos fiscales aplicables a las inversiones cinematográficas, que, aunque no sea un documento oficial no permite desconocer el principio de respeto a la actuación de quien ha confiado en su contenido. Principio de confianza recogido en el art.3.1 de la Ley 40/2015 (STS de 22.6.2016, recurso 2218/2015 y 6.3.2014, recurso 2171/2012 , por todas). Por consiguiente, la actora es verdadera productora cinematográfica y no una estructura aparente creada para proporcionar beneficios fiscales a sus partícipes, como entiende la Inspección.

Todo ello en línea con las Consultas Vinculantes de la AEAT, entre otras, la nº VO 317/15, de fecha 28 de enero, por todas, cuyo contenido debe ser respetado por la AEAT, conforme al art.89.1 de la LGT 58/2003, relativas al valor del certificado de productor.

En consecuencia, y sin necesidad de entrar en otras consideraciones, ello conlleva la anulación de la resolución del TEAC impugnada en autos, así como la liquidación de la Inspección que confirma, toda vez que procede la aplicación de la deducción expresada en el artículo 38 del RDL 4/2004, en la cuantía aplicada por la actora objeto de regularización al ejercicio 2013 de 40.850.000,00 euros..."

QUINTO.-La Abogacía del Estado tan sólo opone en el presente recurso, que procede la deducción del 18% y no del 38% toda vez que la actora no tiene el domicilio fiscal en Canarias. Pero lo cierto es que este motivo debe ser desestimado, en la medida en que la demandada no discute que la AIE tenga su domicilio fiscal en Canarias, siendo irrelevante que la actora lo tenga fuera de dicha Comunidad Autónoma, puesto que la deducción corresponde a la AIE, como bien dice la actora. Y en esta línea se pronunció nuestra sentencia, firme, de fecha 27 de junio de 2.025, recurso 1096/2020, aunque con la diferencia que en el presente caso sí se indicaba esta exigencia en el acuerdo de liquidación (folio 31).

Esta Sala conoce la doctrina en sentido contrario al expuesto del TSJ de Canarias, Sala de Tenerife, de fecha 20 de junio de 2.022, recurso 189/2021, en el sentido de exigir que los socios que integran las AIE tengan también su domicilio en Canarias para poder gozar de los 20 puntos añadidos al 18% de deducción que prevé el art.94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

Sin embargo, discrepamos de la concepción que se deduce de dicha sentencia, con pleno respeto a la misma, de que tal beneficio es un privilegio fiscal de las empresas canarias y por tanto, de interpretación restrictiva.

En primer lugar, destacaremos la finalidad de las deducciones contempladas en el régimen fiscal canario, acudiendo a la propia doctrina jurisprudencial que cita dicha sentencia del TSJC de fecha 22.6.2022:

"el Tribunal Supremo en sentencia de 24-5-2006 ya indica que " el régimen económico especial de las Islas Canarias, propio de su acervo histórico, que en base al hecho diferencial de insularidad garantizan el artículo 138 y la Disposición Adicional Tercera de la Constitución , y que se desarrolla en la Ley 19/1994, de 6 de julio, que modifica el Régimen Económico y Fiscal de Canarias que establece, según refiere la Exposición de Motivos «un bloque de incentivos destinados a compensar problemas de discontinuidad territorial y en promover actividades generadoras de empleo o que acrecienten la competitividad interior y exterior de las empresas canarias».

Señalando el Tribunal Constitucional, según se desprende de las sentencias 62/2003, de 27 de marzo y 137/2003, de 3 de julio , los rasgos básicos del régimen económico y fiscal de Canarias, que tiene un significado instrumental «en cuanto medio para la realización efectiva del principio de solidaridad con el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo, entre las diversas partes del territorio español», que abarca un conjunto de medidas heterogéneas de naturaleza económica y fiscal, que tienen un marcado carácter dinámico y evolutivo «con el claro objetivo de impulsar el desarrollo económico y social del archipiélago» y cuyo alcance debe interpretarse en un «sentido finalista».

En virtud de ese sentido finalista que cita el propio TC en sus sentencias 62/2003 y 137/2003, es obligado valorar y a atender primordialmente, no a un régimen de privilegio de las empresas canarias, sino al fomento y promoción de las inversiones para hacer efectivo el principio de solidaridad y atender a la "insularidad de dicha Comunidad autónoma", como recoge el art.138.1 y la DA 3ª de la CE. Y es así que, en sentido objetivo, no subjetivo, el fomento de las inversiones en Canarias se alcanza en mayor grado no exigiendo requisitos añadidos al propio art.94 de dicha Ley, en la medida en que, sin contemplar dicho precepto expresamente el régimen especial de las Agrupaciones de Interés Económico, no exige tampoco que los socios de las mismas, a los que se imputan ingresos y deducciones, se hallen igualmente domiciliados en dicha Comunidad Autónoma.

Todo ello sin olvidar que una interpretación extensiva, y no aplicación analógica, del régimen de deducciones fiscales, acorde con el espíritu y la finalidad de la norma, ha sido aplicada tanto por esta Audiencia (así, Sentencias de fecha 845/2020 y 846/2020, de fecha 11 de marzo de 2.024), como por el propio Tribunal Supremo, en sentencias de fecha 5.3.2015, recurso 1917/2013, 13.7.2017, recurso 1361/2016, o de 18.4.2023, recursos 6503/2021 y 3555/2021, por todas.

SEXTO.-Por todo lo expuesto, procede la estimación del recurso contencioso-administrativo, anulándose la resolución impugnada del TEAC, así como la liquidación que confirma.

Procede condenar, en cuanto al pago de las costas procesales a la parte demandada, conforme al art.139 de la ley jurisdiccional y al criterio del vencimiento objetivo.

FALLAMOS

En atención a lo expuesto, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional,ha decidido:

1º.- **Estimar el recurso contencioso-administrativo**interpuesto por la representación de la entidad "COMAPA 2001 S.L." contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de 1 de junio de 2020, la cual se anula, así como el acuerdo de liquidación del que deriva.

2º.- Condenar a la parte demandada al pago de las costas procesales.

Esta sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art.89 de la ley jurisdiccional justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.-La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.