

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ067265

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 5 de julio de 2017

Vocalía 2.^a

R.G. 2732/2014

SUMARIO:

IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Producciones cinematográficas. *Concepto de «productor audiovisual».* Entrando en el análisis del concepto de «productor audiovisual» sabemos que el productor es aquél que decide realizar la obra, o no -iniciativa- asumiendo los riesgos económicos - responsabilidad- y ostentando la titularidad del principal derecho de propiedad intelectual de la misma: su explotación mediante su emisión. De acuerdo con lo anterior, podemos comprobar que, en el caso analizado, a los pocos días de celebrar los primeros contratos de coproducción, entre 10 y 12 días, se suscribieron otros nuevos contratos entre el obligado tributario y los mismos productores en virtud de los cuales XYZ les cedió los derechos de explotación de las mismas películas, objeto de esos primeros contratos, por un periodo de 10 años a cambio de unas importantes cantidades de dinero, reservándose solamente la explotación en determinados países que pueden considerarse residuales desde el punto de vista de la explotación de las películas, y así lo ha corroborado la Inspección comprobando que no han dado lugar a acción comercial alguna, pudiéndose determinar que el obligado tributario no explota sus derechos como propietario de las películas a través de otras entidades que se dedican a la comercialización, distribución o exhibición, sino que lo que hace es ceder prácticamente en bloque y por una cantidad fija esos derechos de explotación a los mismos productores que pocos días antes se los habían transmitido. Tal y como determina la Inspección; esta situación implica que quienes realizan la explotación de las películas en cuestión son las dos productoras que se desprenden de sus derechos por unos días y vuelven a recuperarlos antes que el obligado tributario los haya podido ejercitar, y son ellas, las productoras que suscriben los contratos objeto de este expediente, quienes se encargan de explotar las películas en la forma alegada. Asimismo, es preciso señalar que XYZ, no percibió las subvenciones que como tal le habrían correspondido, constando en los referidos segundos contratos que las mismas correspondían al productor original, habiendo comprobado la Inspección que en los casos en que el Instituto de Cinematografía y Artes Audiovisuales concedió subvenciones, éstas fueron inmediatamente transferidas al productor original. Así las cosas no cabrá sino concluir que XYZ no puede ser considerado como «productor» puesto que, si bien inicialmente firmó contratos como coproductor, su voluntad real desde ese mismo momento no era la de actuar como tal, sino la de obtener un rendimiento que fue la ventaja fiscal derivada de esa aparente actividad, no habiendo tomado la iniciativa ni habiendo asumido la responsabilidad de la obra tal y como a dichos efectos requiere el art. 120.2 del RDLeg 1/1996 (TR Ley Propiedad Intelectual), considerando que tales circunstancias sólo se pueden entender que recaen en última instancia en quien invierte los fondos necesarios para la producción decidiendo de esta manera la puesta en marcha del proyecto y asumiendo en consecuencia el riesgo del resultado, aun cuando no ejecute la producción con sus propios medios. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 179, 183, 196, 197 y 230.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 38 y 42.

RDLeg 1/1996 (TR Ley Propiedad Intelectual), arts. 88 y 120.

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto las reclamaciones económico-administrativas relativas a los expedientes acumulados nº 2732/14 y 6654/14 interpuestas por la entidad **X..Y..Z .., AIE.**, con CIF ..., y en su nombre y representación D. **Mx...**, con NIF: ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el Acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, con fecha 08-04-2014, relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012 y su correlativo expediente sancionador.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 08-04-2014 el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 a 2012 derivado del acta de disconformidad número:A02-... incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad **X..Y..Z.., AIE.**, notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario con fecha 09-04-2014 y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 19-09-2013.

La entidad XYZ AIE presentó declaración por los períodos impositivos objeto de comprobación con los siguientes importes:

Ejercicio	Base Imponible
2009	-392,41
2010	-78.864,02
2011	-144.491,06
2012	-237.047,92

Siendo los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación que aquí nos ocupa los siguientes:

Ejercicio	Cuota	Interés demora	Deuda tributaria
2009	0,00	0,00	0,00
2010	0,00	0,00	0,00
2011	0,00	0,00	0,00
2012	0,00	0,00	0,00

En cuanto a la actividad desarrollada por la entidad **X..Y..Z.., AIE.**, la misma se encontraba clasificada en el epígrafe 9.611 "PRODUCCIÓN PELÍCULAS CINEMATOGRAFICAS" del I.A.E.

Segundo.

Apreciada la comisión de infracciones tributarias de los artículos 196 y 197 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (LGT), se acordó iniciar procedimiento sancionador, notificándose al obligado tributario Acuerdo de imposición de sanción, de fecha 20-10-2014, el 27-10-2014, imponiéndose respecto de los ejercicios finalizados el 31-03-2010, el 31-03-2011 y el 31-03-2012 sanciones al 40% por el artículo 196 de la LGT y respecto de los ejercicios finalizados el 31-03-2009 y el 31-03-2010 sanciones al 75% por el artículo 197 de la LGT.

Tercero.

Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron, descritos de manera sucinta, los que a continuación se indican:

Con fecha 05-02-2009 se constituyó la Agrupación de Interés Económico **X..Y..Z..**. Esta entidad aparece dotada con un capital de 3000,00 € dividido en 3000 participaciones de 1,00 €, de las cuales 2.999 se asumen por la entidad **Q... SA (Q)**, y la restante por **I..L.., SA.**, que forma parte del mismo grupo económico que **Q**.

El ejercicio social de **X..Y..Z..** comienza el 01-04 y termina el 31-03, y coincide con el de **Q** a excepción del comienzo del ejercicio 2009. El administrador único de **X..Y..Z..** es D. **Mx...**, con carácter indefinido, que a su vez es Administrador de **Q**. Igualmente su domicilio social coincide con el de **Q**.

En el año 2009 **X..Y..Z..** suscribió 4 contratos con dos productores cinematográficos: **MF SL.**, y **RP SA.**, que a la fecha de la firma de los contratos eran los coproductores de cuatro películas en las que, como consecuencia de los contratos citados, participó el obligado tributario en un porcentaje determinado a cambio de una cantidad.

Las cantidades satisfechas por la adquisición de los derechos descritos se contabilizaron como inmovilizado inmaterial en las cuentas 2050000001 a 2050000004, siendo tales derechos objeto de amortización.

Con anterioridad a la fecha en que se firmaron dos de los contratos antes mencionados se habían suscrito contratos de exhibición de las películas con determinadas entidades tales como **C ó T**. Por este motivo, en el mismo día y por el porcentaje de participación correspondiente, se repercutió el beneficio del productor original a **X..Y..Z..**, quien emitió la correspondiente factura.

Transcurridos unos días desde la firma de los cuatro contratos citados tuvieron lugar unos segundos contratos mediante los cuales **X..Y..Z..** cedía a los productores originales los derechos de explotación de las películas a cambio de una determinada cantidad de dinero.

En el periodo comprobado (2009 a 2012) la totalidad de las operaciones realizadas por **X..Y..Z..** giraron en torno a los contratos descritos, apareciendo exclusivamente alguna pequeña cantidad ligada a pagos de asesoramiento y consultoría, administración, comisiones bancarias, etc.

En particular, en el ejercicio 2008-2009 se limitó a un gasto de servicios profesionales por valor de 392,41 € y en el ejercicio 2009-2010 a intereses de comisiones por valor de 37,00 € y a la percepción de ingresos financieros por valor de 2.350,00 €. En este último periodo, además, existieron servicios profesionales por valor de 78.744,61 € correspondientes principalmente a tres facturas por asesoramiento externo emitidas por **RP SA**, el 30-04-2009, por importe de 10.357,53 €, y por **E**, el 10-07-2009 y el 26-02-2010, por importe de 52.392,28 € y 15.969,54 €, respectivamente.

La financiación procedía fundamentalmente de las aportaciones de **Q** realizadas a través de la cuenta 5520000001 "Cuenta Corriente con Empresas del Grupo **Q**".

X..Y..Z.. carece de personal o de elementos de activo material. No consta la realización de operación alguna que pudiera ser calificada como de toma de iniciativa o de asunción de responsabilidad sobre las películas, ni por sí ni mediante terceros, manifestando el interesado que la actividad se realizaba por D. **Nx...**, Director Financiero de **Q**, con el cual no consta que **X..Y..Z..** tuviera relación alguna.

Asimismo se contabilizaron deterioros ocasionados por las correcciones de los activos que se reflejaron en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

En lo que respecta a los ingresos, fueron objeto de periodificación, reflejándose los movimientos en la cuenta 7059964001: "Prestación de Servicios".

En las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2009 a 2012 procedió **X..Y..Z..** a practicar deducciones por inversiones en producciones cinematográficas (artículo 38.2 de la LIS) las cuales se imputaron a los partícipes en la AIE en aplicación del artículo 48.1.b) 3º de la LIS.

Como resultado de lo anterior, con un desembolso de efectivo real de 710.251,16 € efectuado por la entidad, se generó una deducción por inversiones en producciones cinematográficas en el Impuesto sobre Sociedades por un importe total de 1.051.720,41 €.

En cuanto a las subvenciones, tal y como figura en los contratos, correspondían al productor original, de manera que las percibidas por **XYZ** como productor de las mismas debían reembolsarse, a juicio de la Inspección a la vista de los hechos, a aquél, habiendo sucedido así en dos ocasiones en las que subvenciones del Instituto de Cinematografía y Artes Audiovisuales por importe de 673.633,23 € y de 106.761,95 € por las películas "nº 1" y "nº 2" fueron transferidas a **MF SA**.

A juicio de la Inspección lo anterior implica considerar que, a efectos fiscales, **X..Y..Z..** no es productor de las películas objeto de comprobación sino un coproductor financiero del artículo 38.2 del TRLIS, debiéndose practicar la siguiente regularización:

- Incrementar la base imponible en las cantidades correspondientes como resultado de no reconocer a efectos fiscales la calificación de las películas como inmovilizado inmaterial y, consiguientemente, las dotaciones a la amortización y provisiones correspondientes, así como los ingresos de las películas y su periodificación, debiéndose calificar la inversión realizada como un activo financiero por las cantidades efectivamente invertidas, lo

que en caso de su enajenación daría lugar al resultado correspondiente, siendo por lo demás susceptibles de las correcciones por deterioro que proceda.

- El resto de ingresos contabilizados como percibidos por prestación de servicios deben ser considerados como ingresos financieros.

- Por lo que concierne a la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, únicamente cabe practicar la deducción prevista en el artículo 38.2 de la LIS para el coproductor financiero con los límites allí establecidos, tomando como base de aquélla la cantidad realmente invertida, es decir, la diferencia entre las cantidades derivadas del primer contrato y las del segundo.

- Las cantidades no deducidas en el período 2009 pueden ser aplicadas en el período siguiente de acuerdo con lo establecido en el artículo 38.2.4 de la LIS.

- No procede practicar deducción alguna por este concepto en el ejercicio que finaliza el 31-03-2009 y procede practicar deducción en el período 2009-2010 por importe de 4.500,00 €.

Cuarto.

Disconforme el interesado con el citado Acuerdo de liquidación, notificado con fecha 09-04-2014, interpuso contra el mismo ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, con fecha 05-05-2014, la reclamación económico-administrativa nº 2732/14, que nos ocupa.

Quinto.

Disconforme el interesado con el citado Acuerdo de imposición de sanción, notificado con fecha 27-10-2014, interpuso contra el mismo ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, con fecha 25-11-2014, la reclamación económico-administrativa nº 6654/14 que nos ocupa, acumulada a la anterior mediante Acuerdo de fecha 04-09-2015.

Sexto.

Han sido incorporados al expediente los antecedentes remitidos por el órgano de gestión, cuya puesta de manifiesto se notificó al reclamante con fecha 24-02-2015, quien presentó ante este Tribunal escrito de alegaciones con fecha 24-03-2015 solicitando la anulación de los citados Acuerdos de liquidación y sanción y formulando las cuestiones siguientes:

Primera.- X..Y..Z.. es productor internacional de las películas con derecho a deducción en cuota del artículo 38 del TRLIS.

Segunda.- Nulidad del Acuerdo sancionador al haber actuado el obligado tributario según una interpretación razonable de la norma, no existiendo culpabilidad en su conducta.

Tercera.- Acumulación de las reclamaciones económico-administrativas nºs 2732/14 y 6654/14 junto con los expedientes nºs 2711/14 y 5186/14.

Séptimo.

Asimismo, solicitó el interesado ante este Tribunal ampliación del expediente respecto de aquellos documentos *“de los que no hemos tenido constancia de su existencia, que no han estado a nuestra disposición y que no hemos aportado y que se estima puedan ser trascendentes para la resolución del expediente”*, ampliación que fue denegada mediante Acuerdo de fecha 04-09-2015 en el que se dispuso:

“De conformidad con lo dispuesto en el artículo 55 del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria, en materia de Revisión en vía administrativa, aprobado por RD 520/2005, de 13 de mayo, en relación con la ampliación de expediente interesada en su escrito de fecha 24 DE MARZO DE 2015, se acuerda:

Denegar la solicitud de ampliación del expediente en relación con **el apartado 2 del Tercer Otro Sí Digo**, que se refiere a documentación a favor del contribuyente no incluida en el expediente, **por falta de concreción en la petición.**

Por haber sido denegada íntegramente la solicitud de ampliación del expediente formulada por el interesado, la notificación del presente acuerdo reanuda el plazo de alegaciones, por el tiempo que quedara en el momento de formular su solicitud (artículo 55.3 RR.).

Octavo.

Con fecha 18-09-2015 presentó el interesado ante este Tribunal nuevo escrito de alegaciones aportando una sentencia del Tribunal Supremo de fecha 16-12-2014 (rec. nº 3611/2013), solicitando su aplicación al caso que nos ocupa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite de las presentes reclamaciones económico-administrativas por las que el reclamante solicita la nulidad de los Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, siendo las cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos las recogidas en los apartados SEXTO y OCTAVO del expositivo de los antecedentes de hecho.

Segundo.

En primer lugar, en lo que respecta a la solicitud de acumulación de las reclamaciones económico-administrativas nº 2732/14 y 6654/14 junto con los expedientes nº 2711/14 y 5186/14, es preciso traer a colación el artículo 230 de la LGT, regulador de la acumulación de las reclamaciones económico-administrativas, que dispone, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

“1. Las reclamaciones económico-administrativas se acumularán a efectos de su tramitación y resolución en los siguientes casos:

(...)

b) Las interpuestas por varios interesados relativas al mismo tributo siempre que deriven de un mismo expediente o planteen idénticas cuestiones.”

Pues bien, en el presente caso, si bien las reclamaciones económico-administrativas nº 2732/14 y 6654/14 que nos ocupan han sido interpuestas por la entidad **X..Y..Z..**, las correspondientes a los expedientes nºs 2711/14 y 5186/14 han sido interpuestas por la entidad **Q... SA** (que, como se ha dicho, participa en el 99,97% en nuestro reclamante), de manera que, derivan unas y otras reclamaciones de expedientes distintos y no plantean unas y otras cuestiones idénticas toda vez que en el caso de Q.. SA las cuestiones planteadas en el Acuerdo de liquidación (FJ Tercero) son las que se relacionan seguidamente:

1. Deterioro de participaciones en empresas del Grupo
2. Reducción de capital con devolución de aportaciones de las sociedades del Grupo QDB SRL.
3. Provisión depreciación terrenos: Valoración terreno ... “...”. Cesión global de K SL.
4. Retribución al Consejo de Administración y a la Alta Dirección.
5. Bases imponibles y deducciones procedentes de **X..Y..Z..**, AIE
6. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

7. Deducibilidad de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 de las cuotas de IVA soportadas por la entidad en dicho periodo que en la regularización inspectora realizada por el IVA del mencionado periodo se consideró que no tenían carácter de cuotas de IVA soportadas deducibles.

Así las cosas no podemos sino denegar la solicitud de acumulación planteada por el reclamante.

Tercero.

En lo que respecta a las cuestiones de fondo, alega en primer lugar el interesado que X..Y..Z.. es productor internacional de las películas con derecho a deducción en cuota del artículo 38 del TRLIS, manifestando al respecto lo siguiente:

“Del expediente se extrae que las decisiones sobre las películas han sido asumidas y tomadas por X... Así resulta de los contratos, de los certificados, de las manifestaciones de mi representada, de las contestaciones dadas a las preguntas de la Inspección por terceras personas (aunque las omita en la descripción de los hechos), de las actuaciones llevadas a cabo por la AIE, por las reuniones, emails, llamadas, por los planes de negocios aportados en el expediente, etc.

La inspección contempla la figura del productor como aquel que tuvo la idea original y comenzó la producción y a ello asimila la condición de iniciativa. Esta entendible confusión es contraria a la práctica habitual del cine pues de esa forma sería imposible tener la condición de productor.

...Por otro lado, la Inspección también confunde dos conceptos diferentes que no son en absoluto equivalentes; el de responsabilidad y el de riesgo empresarial. La obligación de todo empresario es la de controlar y minimizar el riesgo empresarial, lo contrario sería una falta de diligencia en la gestión. Esto, que es aplicable en general a cualquier sector económico, lo es todavía mucho más a la producción cinematográfica. Ni en España ni en el resto del mundo un productor empieza una película si no tiene asegurado mediante contratos de ingreso (preventas) al menos el 90% del coste de producción y no por ello se desvirtúa su condición de productor.

Estas ventanas de explotación (preventas de algunos y limitados derechos de a distribuidoras) no implican en absoluto que X ..no sea el productor. Negar su condición de productor sería tanto como derogar - de facto - la deducción por producciones cinematográficas o audiovisuales en largometrajes, puesto que en el particular negocio del cine para llevar a cabo la comercialización de las obras es necesario ceder determinados derechos (así, a título meramente ejemplificativo, los contratos de cesión de derechos contienen la cesión del derecho de distribución, de comunicación pública, del derecho de reproducción en salas, la transmisión de los derechos de reproducción en soportes).

Según el criterio mostrado por la Inspección, en España no existirían productores en la medida en que las ventanas de preventas se asimilan a una suerte de falta de asunción de riesgos que impide tener la condición de productor. Minimizar el riesgo empresarial no puede asimilarse a no asumir la responsabilidad del mismo.

...Uno de los aspectos en los que la Inspección centra su argumentación para desacreditar que X.. es una productora, es la exigencia de unos aparentemente exigibles medios materiales y humanos.

Cita la inspección entre otros aspectos los «platós, decorados, cámaras, actores y en definitiva todo lo necesario para producir la serie». Estos indicios que enumera la Inspección para ilustrar que X.. no es una co-productora ponen de manifiesto su nulo entendimiento o conocimiento del modus operandi de las productoras. Se trata de argumentaciones que evidencian que la Inspección carece de los conocimientos mínimos para calificar la actividad del sector.

Las productoras en su inmensa mayoría no son propietarias de los medios de producción que utilizan: ni las cámaras, ni el material eléctrico, ni los estudios de rodaje, ni el vestuario, ni el plató, etc. Los medios de producción se alquilan a compañías especializadas, en muchos casos, filiales de multinacionales que no son productoras.

...Como se observa, el verdadero nexo causal por el que la Inspección concluye que existe una simulación es la aplicación de una deducción de 1.051.720,41€. Toda la argumentación de la Inspección gira en torno al beneficio fiscal aplicado. Constantemente aluden a la rentabilidad financiero-fiscal como si ello fuera ilegal, irregular o no se ajustara a alguna norma.”

Disponiendo al respecto la Inspección en el Acuerdo de liquidación impugnado, lo siguiente:

“El obligado tributario se constituyó como Agrupación de Interés Económico el 2 de febrero de 2009, bajo la denominación X..Y..Z..., AIE, por los socios Q... SA (Q), titular del 99,967% del capital, y por I..L., SA, titular del resto del capital. En ese mismo ejercicio 2009 se da de alta en el epígrafe del IAE relativo a la “Producción de películas cinematográficas” y se registra en la sección “Producción cinematográfica” del Registro de Empresas Cinematográficas y de las Artes Audiovisuales dependiente del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales.

En fecha próximas a su constitución el obligado tributario realiza una serie de operaciones contractuales que originan las correspondientes inversiones cuyo tratamiento a efectos del Impuesto sobre Sociedades da lugar al presente expediente, en cuanto la entidad las ha considerado como inversiones en producciones cinematográficas con derecho a la deducción como productor prevista en el párrafo primero del art. 38.2 del TRLIS, en tanto que para la inspección lo que realmente se ha producido es una inversión que ayuda a financiar las películas y convierte al obligado tributario en un **coproductor financiero** con derecho a la deducción contenida en los párrafos segundo y tercero del citado artículo 38.2.

...la condición de productor que se atribuye al obligado tributario es cuestionable, porque si bien es cierto que tal condición expresamente se deriva de los mencionados contratos de coproducción, cierto es también que si consideramos toda la operativa en su conjunto y los efectos que de ella derivan, de esta consideración conjunta se desprende que lo realmente querido no es producir películas sino realizar una inversión financiera para obtener una rentabilidad financiero-fiscal, plasmada en los efectos fiscales antes descritos. Por ello, la inspección se plantea que el negocio de producción es aparente o simulado, distinto del negocio querido o disimulado que es la financiación de las películas para obtener la referida rentabilidad fiscal.

...En el presente caso, para acreditar la expresada divergencia entre la aparente actividad de producción y lo realmente querido que es la obtención de una rentabilidad mediante una financiación, la inspección parte de la distinción conceptual entre el “productor cinematográfico” y el “coproductor financiero”, punto de partida que se estima procedente ya que esa delimitación es de indudable relevancia fiscal, como pone de manifiesto el artículo 38.2 del TRLIS al tratar de la correspondiente deducción.

...la nota diferencial entre ambos radica en que mientras los productores o coproductores participan en la iniciativa y responsabilidad de la obra y deben ser titulares de los derechos derivados de la propiedad de las obras audiovisuales en la proporción que les corresponda, el coproductor financiero no asume directamente la responsabilidad en la elaboración de la producción cinematográfica, sino que su intervención se limita a aportar recursos financieros con la intención de obtener un rendimiento.

...De lo anterior se desprende que para ser considerado productor, a los efectos objeto de este expediente, se requiere:

- Que se realice una inversión que permita actuar como productor.
- Que ese inversor, directamente o mediante la contratación con terceros, participe en los acuerdos necesarios para la elaboración de la producción cinematográfica.
- Que intervenga en la explotación y distribución de la película como titular de tales derechos inherentes a la propiedad de la película.

A continuación examinamos si en el presente caso se cumplen estos requisitos.

En primer lugar, por lo que se refiere a la inversión, la única que ha de entenderse realizada es la que coincide con la cuantía realmente desembolsada, 710.251,16 €, según ha comprobado la inspección y se ha puesto de manifiesto en el apartado anterior; lo que lleva a entender que la inversión no le permitió actuar como productor.

En segundo lugar, respecto a la participación en la elaboración de las diferentes películas, la inspección sostiene que el obligado tributario carece de infraestructura propia para el desarrollo de la actividad cinematográfica. A esta exigencia de medios materiales y humanos como requisito para ser considerado productor, se refiere la entidad en sus alegaciones, manifestando que la inspección parece desconocer que la mayoría de las productoras no son propietarias de los medios de producción que utilizan sino que los subcontratan, de forma que lo único que una productora conserva de forma permanente es un pequeño aparato administrativo, que en el presente caso le era facilitado por Q. En este mismo sentido, se alega que en el caso de las cuatro películas en cuestión, todas las subcontrataciones están incluidas en el coste de las mismas, según se ha detallado y reiterado a la inspección, y

que como personal especializado y de asesoramiento de la AIE ha actuado el Director Financiero de Q que tiene experiencia en el campo cinematográfico como inversor-productor.

Sin duda alguna, como ya se ha anticipado, ha de admitirse la posibilidad de la subcontratación, supuesto que si concurriera, obviamente, haría innecesaria la exigencia de medios planteada por la inspección. Pero, en todo caso, lo relevante, como se pone de manifiesto en la citada consulta V0207-08 de la DGT, es que, de haber existido esas subcontrataciones, la AIE debía haber intervenido en ellas. Sin embargo, en el presente supuesto no se ha acreditado que las haya habido y lo único que se manifiesta a modo de justificación es que las subcontrataciones se incluyen en el coste de las películas, lo que significa que se decidieron por los productores originales sin que hubiera intervención alguna del obligado tributario; pero es que, además, hay que recordar que la participación real del obligado tributario en ese coste de las películas es tan pequeña que no abarcaría el importe de esas subcontrataciones. Tampoco resulta relevante la mención al asesoramiento prestado por el personal de Q, ya que no se acredita que efectivamente se produjera y, seguramente, no se produjo porque no era necesario, ya que de todo lo argumentado se desprende que el obligado tributario no intervino en la producción de las películas.

En tercer lugar, respecto al ejercicio de los derechos de explotación y distribución que corresponden a los productores o coproductores como propietarios o copropietarios de las películas, es preciso considerar que a los pocos días de celebrar los primeros contratos de coproducción, entre 10 y 12 días, se suscriben otros nuevos contratos entre el obligado tributario y los mismos productores, en virtud de los cuales el obligado tributario les cede los derechos de explotación de las mismas películas, objeto de esos primeros contratos, a cambio de unas importantes cantidades de dinero (apartado III).

Específicamente, según consta en estos nuevos contratos y según se ha reproducido en el punto 4 del antecedente tercero, el obligado tributario cede los derechos de explotación de las películas por un periodo de 10 años, reservándose solamente la explotación en determinados países (Sudáfrica, Bangladesh, Camboya, Filipinas, Malasia, Maldivas, Pakistán, Singapur, Arabia Saudita, Bahrein, EAU, Jordania, Kuwait, Líbano, Omán, Qatar, Siria...) que pueden considerarse residuales desde el punto de vista de la explotación de las películas, y así lo ha corroborado la inspección comprobando que no han dado lugar a acción comercial alguna.

Estas características llevan a considerar que mediante estos nuevos contratos la AIE se desprendió de la práctica totalidad de los derechos de explotación que había adquirido unos días antes, quedándose solo con una parte testimonial y completamente residual, dado el largo tiempo por el que se ceden (10 años), dados los territorios a los que afecta la cesión que son los únicos en los que interesa la explotación, y dado el importe por el que se ceden que representa un elevadísimo porcentaje sobre el importe satisfecho por su adquisición...

Frente a toda esta argumentación, alega la entidad que la forma habitual de explotación de las películas es mediante la cesión de cada derecho de explotación por parte de los productores a las compañías especializadas que tienen medios para ello, y manifiesta que la inspección parece requerir para las productoras españolas la misma capacidad que tienen las grandes productoras norteamericanas que son capaces de producir y explotar sus películas en los distintos medios.

Es posible admitir que las productoras de nuestro entorno operan tal como se alega y ceden a otras entidades, comercializadoras y distribuidoras, la explotación de las películas, pero lo que no puede admitirse es que este sea el supuesto aquí contemplado, porque el obligado tributario no explota sus derechos como propietario de las películas a través de otras entidades que se dedican a la comercialización, distribución o exhibición, sino que lo que hace es ceder prácticamente en bloque y por una cantidad fija esos derechos de explotación a los mismos productores que pocos días antes se los habían transmitido. Esta situación implica que quienes realizan la explotación de las películas en cuestión son las dos productoras que se desprenden de sus derechos por unos días y vuelven a recuperarlos antes que el obligado tributario los haya podido ejercitar, y son ellas, las productoras que suscriben los contratos objeto de este expediente, quienes van a explotar las películas en la forma alegada, pero las cesiones que ellas realicen nada tienen que ver ni pueden servir para explicar los contratos aquí tratados.

También procede señalar, como un indicio más de que la AIE no actuó como productor, el hecho de que **ni siquiera percibiera las subvenciones** que como tal le corresponden, puesto que en estos segundos contratos se pactó que corresponden al productor original, habiendo comprobado la inspección que en los casos en que el ICAA le concedió subvenciones, estas fueron inmediatamente transferidas al productor original.

Por tanto, el obligado tributario no cumple ninguno de los requisitos para ser considerado productor, luego ha de entenderse que no actuó como tal y que si bien inicialmente firmó contratos como coproductor, su voluntad real desde ese mismo momento no era la de actuar como tal, sino la de obtener un rendimiento que fue la ventaja fiscal derivada de esa aparente actividad.

La expresada conclusión se desprende de los hechos y argumentos antes expuestos, que cabe resumir del siguiente modo:

- Los únicos movimientos de efectivo abonados por la AIE a los productores se producen por las diferencias entre los importes que figuran en los contratos de coproducción y los importes que figuran en los contratos de cesión de explotación que se celebran a los 10 o 12 días, según ha comprobado la inspección. Hecho que pone de manifiesto que desde que se firman los primeros contratos su voluntad no era la de participar en la producción.

- El contenido de los contratos de cesión de explotación implica que la AIE cede la práctica totalidad de los derechos de explotación, porque se ceden por un largo periodo de tiempo (10 años), porque se reserva la explotación en territorios en los que la misma no interesa y porque el importe de la cesión representa un elevadísimo porcentaje del importe por el que ese derecho fue previamente adquirido (entre el 82,54% y el 91,93%).

El alcance de la cesión evidencia que ni ejercitó sus derechos como productor ni tenía intención de hacerlo.

- Las subvenciones que percibe la AIE como productor se reembolsan al productor original porque así se pacta en los referidos contratos de cesión. Pacto del que se infiere que no pretendía actuar como productor.

- Los contratos de cesión se celebran a los 10 o 12 días de haber adquirido el derecho que se cede. Luego, prácticamente desde el principio su intención es otra diferente a la producción

- La inspección ha comprobado que la AIE carece de medios para llevar a cabo la actividad cinematográfica y que tampoco ha realizado subcontrataciones, sin que quepa admitir las que supuestamente han realizado por su propia cuenta los productores originales.

En definitiva, en virtud de todo lo anterior, se ha de confirmar que nos hallamos ante un supuesto de **simulación relativa** en el que la actividad aparente es la de producción cinematográfica y la actividad encubierta es la de simple financiación, con el fin de obtener la evidente rentabilidad fiscal que supone aplicarse una deducción de 1.051.720,41 € cuando la única cantidad invertida sobre la que se calcula esa deducción es de 710.251,16 €. Además del beneficio que supone deducirse la amortización correspondiente al porcentaje de participación en unas películas, cuando esa participación en realidad no se ha producido.

...Por último, alega la entidad que la tesis de la rentabilidad fiscal mantenida por la inspección resulta inaceptable, porque en la práctica equivale a sostener una especie de principio de mayor gravedad conforme al cual entraría en juego la simulación siempre que la inversión produzca un beneficio fiscal en contra del objetivo recaudatorio de la Administración. Alegación que resulta inaceptable, porque en ningún caso la inspección ha apreciado simulación por el mero hecho de que el obligado tributario se haya aplicado un beneficio fiscal, como lo demuestra el contenido del acta y del informe, así como la precedente argumentación que viene a corroborarlo.”

Dispone el artículo 38 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

“2. Las inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada darán derecho al productor a una deducción del 18 por ciento. La base de la deducción estará constituida por el coste de la producción minorado en la parte financiada por el coproductor financiero.

...

7.- La parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a deducción.”

Señalando por su parte el artículo 42 del TRLIS, que:

“Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.”

Observamos por tanto que los requisitos y condiciones para poder aplicar la deducción son los que se enumeran seguidamente:

Ha de tratarse de producciones de largometrajes cinematográficos o de series audiovisuales de ficción, animación o documental.

Las producciones en cuestión han de ser españolas.

La producción ha de permitir la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada.

La deducción se predica respecto del productor (dejando aquí al margen lo relativo al coproductor financiero).

La base de la deducción está constituida por el coste de producción minorado en la parte financiada por el coproductor financiero y sin que la parte de la inversión financiada con subvenciones de derecho a deducción.

De los cinco requisitos indicados, y a la vista de las causas que han motivado la regularización practicada, dos son en los que hay que centrar el análisis:

- a) El concepto de productor.
- b) Determinar quién soporta los costes de producción.

Cuarto.

Entrando en el análisis del concepto de “productor audiovisual” el artículo 120.2 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual (RDLeg. 1/1996 – TRLPI) dispone al respecto lo siguiente:

“Se entiende por productor de una grabación audiovisual, la persona natural o jurídica que tenga la iniciativa y asuma la responsabilidad de dicha grabación audiovisual.”

En cuanto a los derechos que ostenta el productor audiovisual dispone el artículo 88.1 del TRLPI que:

“Sin perjuicio de los derechos que corresponden a los autores, por el contrato de producción de la obra audiovisual se presumirán cedidos en exclusiva al productor, con las limitaciones establecidas en este Título, los derechos de reproducción, distribución y comunicación pública, así como los de doblaje o subtítulo de la obra.”

Señalando el artículo 5.1.a) de la Ley 15/2001, de fomento y promoción de la cinematografía y el sector audiovisual, que:

“Los productores deben ser titulares de los derechos de propiedad de las obras producidas, incluidos los de explotaciones futuras, sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación de propiedad intelectual en materia de transmisión de derechos.”

Tras dicha delimitación legal del concepto de “productor audiovisual” habrá que analizar el contenido de los contratos suscritos por **X..Y..Z..** a efectos de delimitar si de ellos se desprende que la condición asumida por el obligado tributario hace que dicha entidad sea calificable o no como de “productor cinematográfico”.

De acuerdo con lo anterior pasaremos a continuación a exponer los hechos acaecidos en el caso que nos ocupa:

El obligado tributario se constituyó como Agrupación de Interés Económico el 05-02-2009, bajo la denominación **X..Y..Z.., AIE**, por los socios **Q**, titular del 99,967% del capital, e **I..L.., SA.**, titular del resto del capital.

En ese mismo ejercicio 2009 se dio de alta la entidad en el epígrafe del IAE relativo a la “**PRODUCCIÓN DE PELÍCULAS CINEMATográfICAS**” y se registró en la sección “Producción cinematográfica” del Registro de Empresas Cinematográficas y de las Artes Audiovisuales dependiente del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales.

En fechas próximas a su constitución realizó el obligado tributario una serie de operaciones contractuales que originaron las correspondientes inversiones consideradas por la entidad como inversiones en producciones cinematográficas con derecho a la deducción como productor.

En el año 2009 **X..Y..Z..** suscribió 4 contratos con dos productores cinematográficos: **MFSL.**, y **RP SA.**, que a la fecha de la firma de los contratos eran los coproductores de cuatro películas en las que, como consecuencia de los contratos citados, participó el obligado tributario en un porcentaje determinado en los derechos de propiedad intelectual a cambio de una cantidad.

Con anterioridad a la fecha en que se firmaron dos de los contratos antes mencionados se habían suscrito contratos de exhibición de las películas con determinadas entidades tales como C ó T.

Transcurridos unos días desde la firma de los cuatro contratos citados tuvieron lugar unos segundos contratos mediante los cuales **X..Y..Z.** cedía a los productores originales los derechos de explotación de las películas a cambio de una determinada cantidad de dinero, indicándose en los referidos contratos, de fecha 09-03-2009, lo siguiente:

1. Contrato de cesión de derechos de explotación de la obra cinematográfica "nº 3":

"PRIMERA.- OBJETO

Con efectos desde el día de la fecha y por un periodo de 10 años, los derechos de explotación de LA PELICULA, que más tarde se detallan, titularidad de X, pasarán a ser propiedad de RP quien, desde esa fecha, dispondrá libremente de los mismos, pasando a ser beneficiaria de todos sus frutos y responsable de todos los gastos que lleven asociados.

En el caso de los territorios internacionales, la gestión de venta deberá de hacerse conjuntamente y con la aprobación del coproductor italiano, WN.

Los derechos que se transmiten, se hacen con la posibilidad de cederlos posteriormente a terceros, ya sea de forma individual o agregada.

Los derechos transmitidos en virtud de este contrato son los siguientes:

• El 94,3% de los derechos de explotación en España y en Andorra, que a título meramente enunciativo y nunca limitativo, son los siguientes:

*- Derechos de explotación en salas cinematográficas.
- Derechos de explotación videográficos, en todas sus modalidades (alquiler, venta directa, etc.) o formatos (DVD, BLURAY, etc.).*

- Salvo por la cesión ya efectuada a T, cuyos términos RP conoce, los derechos de explotación en televisión, por cualquier medio (ondas, cable, satélite, etc.), tecnología (analógico, digital), o modalidad (pago, pay per view, abierto, etc.).

-Internet, con las limitaciones geográficas que corresponden a los territorios, y con las restricciones acordadas en el Contrato Internacional de Coproducción de fecha 13 de marzo de 2008.

- Las ayudas de todo tipo y, en general, todo tipo de ingresos que puedan llegar a recibirse.

• El 23% de los derechos de explotación en el resto del mundo, con excepción de los incluidos en el Anexo 1, que X se reserva para si misma.

• Quedan excluidos los siguientes territorios, que pertenecen al 100% a WN S.r.l: Italia, San Marino, Ciudad del Vaticano, Suiza italo parlante, Montecarlo italo parlante, Somalia, Etiopía, libia, Eritrea, Cabo de Istria y los buques y aeronaves que enarbolan la bandera de dichos territorios.

La presente cesión de derechos lleva aparejada la total responsabilidad de RP de pagar a terceros, tanto de carácter público como privado, españoles o extranjeros, por aquellas participaciones en los beneficios o ingresos de LA PELICULA que se hubiesen podido pactar, en particular, aquellas que figuran en el contrato del Director, Cx... . Por lo tanto, RP exime de toda responsabilidad y mantendrá indemne a X ante cualquier reclamación derivada del incumplimiento por RP de tales obligaciones.

Por motivos de claridad las partes dejan constancia expresa que queda fuera de esta transacción la titularidad del negativo y los derechos de propiedad intelectual que tal titularidad lleva aparejada, que continúan siendo propiedad de X.

SEGUNDA.- DOCUMENTACION y MATERIALES

Se entiende que la venta de derechos efectuada en virtud del presente documento a favor de RP incluye el acceso por parte de ésta a toda la documentación de cualquier tipo en posesión de X relacionada con LA PELICULA

y a todos los materiales técnicos así como los elementos promocionales que **X** tenga en su poder o se encuentren depositados en los correspondientes laboratorios españoles.

El laboratorio será informado de la presente cesión para que la anote en su registros, dando pleno acceso a **RP** o a quién éste designe durante el periodo máximo aquí establecido.

TERCERA.- PRECIO

Como contraprestación por esta compra-venta, **RP** vendrá obligada a pagar a **X** la cantidad de 771.999,94 euros más su correspondiente IVA.

Si **X** hubiese soportado de forma previa a la firma de éste contrato algún gasto exclusivamente relacionado con la explotación de los derechos que aquí se ceden, en especial, los gastos en copias y publicidad, podrá repercutirlo a **RP**, de forma adicional al precio pactado anteriormente.

X no podrá descontar ningún otro gasto del precio pactado en esta cláusula, en especial aquellos relacionados con sus gastos generales, de estructura o de personal.

SEXTA.- CONDICION RESOLUTORIA

RP declara conocer todos los acuerdos de coproducción suscritos por **X**, y se da por enterada de la posibilidad de anulación de los mismos, quedando sin validez alguna, en el caso de que la coproducción no sea aprobada por las Administraciones competentes, la nacionalidad española no sea concedida o **X** no sea reconocido como sujeto con derecho a recibir las ayudas públicas a la producción cinematográfica.

En este supuesto, el presente contrato quedará nulo y sin efecto.”

2. Contrato de cesión de derechos de explotación de la obra cinematográfica “nº 4”:

“PRIMERA.- OBJETO

Con efectos desde el día de la fecha y por un periodo de 10 años, los derechos de explotación de LA PELICULA, que más tarde se detallan, titularidad de **X**, pasarán a ser propiedad de **M** quien, desde esa fecha, dispondrá libremente de los mismos, pasando a ser beneficiaria de todos sus frutos y responsable de todos los gastos que lleven asociados.

En el caso de los territorios internacionales cuya gestión de venta tiene encomendada **HF**, **M** se limitará a recibir los rendimientos que ésta le liquide durante el periodo señalado, no pudiendo hacer gestiones de venta por su cuenta.

Los derechos que se transmiten, se hacen con la posibilidad de cederlos posteriormente a terceros, ya sea de forma individual o agregada.

Los derechos transmitidos en virtud de este contrato son los siguientes:

• El 95% de los derechos de explotación en España y en Andorra, que a título meramente enunciativo y nunca limitativo, son los siguientes:

- Derechos de explotación en salas cinematográficas.
- Derechos de explotación videográficos, en todas sus modalidades (alquiler, venta directa, etc.) o formatos (DVD, BLURAY, etc.).
- Derechos de explotación en televisión, por cualquier medio (ondas, cable, satélite, etc.), tecnología (analógico, digital), o modalidad (pago, pay per view, abierto, etc.).
- Internet, con las limitaciones geográficas que corresponden a los territorios.

Las ayudas de todo tipo y, en general, todo tipo de ingresos que puedan llegar a recibirse.

• El 19% de los derechos de explotación en el resto del mundo, cuya gestión de venta tiene encomendada **HF**, con excepción de los incluidos en el Anexo 1, que **X** se reserva para sí misma.

• Quedan excluidos los siguientes territorios, que pertenecen al 100% a **HF** o a sus cesionarios: (...)

La presente cesión de derechos lleva aparejada la total responsabilidad de **M** de pagar a terceros por aquellas participaciones en los beneficios o ingresos de LA PELICULA que se hubiesen podido pactar. Por lo tanto, **M** exime de toda responsabilidad y mantendrá indemne a **X** ante cualquier reclamación derivada del incumplimiento por **M** de tales obligaciones.

Por motivos de claridad las partes dejan constancia expresa que queda fuera de esta transacción la titularidad del negativo y los derechos de propiedad intelectual que tal titularidad lleva aparejada, que continúan siendo propiedad de **X**.

SEGUNDA.- DOCUMENTACION y MATERIALES

Se entiende que la venta de derechos efectuada en virtud del presente documento a favor de **M** incluye el acceso por parte de ésta a toda la documentación de cualquier tipo en posesión de **X** relacionada con LA PELICULA y a todos los materiales técnicos así como los elementos promocionales que **X** tenga en su poder o se encuentren depositados en los correspondientes laboratorios españoles.

El laboratorio será informado de la presente cesión para que la anote en su registros, dando pleno acceso a **M** o a quién éste designe durante el periodo máximo aquí establecido.

...

TERCERA.- PRECIO

Como contraprestación por esta compra-venta, **M** vendrá obligada a pagar a **X** la cantidad de 2.083.570,00 euros más su correspondiente IVA.

Si **X** hubiese soportado de forma previa a la firma de éste contrato algún gasto exclusivamente relacionado con la explotación de los derechos que aquí se ceden, en especial, los gastos en copias y publicidad, podrá repercutirlo a **M**, de forma adicional al precio pactado anteriormente.

X no podrá descontar ningún otro gasto del precio pactado en esta cláusula, en especial aquellos relacionados con sus gastos generales, de estructura o de personal.

...

SEXTA.- CONDICION RESOLUTORIA

M declara conocer todos los acuerdos de coproducción suscritos por **X**, y se da por enterada de la posibilidad de anulación de los mismos, quedando sin validez alguna, en el caso de que la coproducción no sea aprobada por las Administraciones competentes, la nacionalidad española no sea concedida o **X** no sea reconocido como sujeto con derecho a recibir las ayudas públicas a la producción cinematográfica.

En este supuesto, el presente contrato quedará nulo y sin efecto.”

Y en términos similares los otros dos.

En el periodo comprobado (2009 a 2012) la totalidad de las operaciones realizadas por **X..Y..Z..** giraron en torno a los contratos descritos, apareciendo exclusivamente alguna pequeña cantidad ligada a pagos de asesoramiento y consultoría, administración, comisiones bancarias, etc.

La financiación procedía fundamentalmente de las aportaciones de **Q** realizadas a través de la cuenta 5520000001 “Cuenta Corriente con Empresas del Grupo **Q...**, SA.”, manifestando el interesado que la actividad se realizaba por **D. Nx...**, Director Financiero de **Q**, con el cual no consta que **X..Y..Z..** tuviera relación alguna.

Pues bien, de acuerdo con lo anterior, podemos comprobar que a los pocos días de celebrar los primeros contratos de coproducción, entre 10 y 12 días, se suscribieron otros nuevos contratos entre el obligado tributario y los mismos productores en virtud de los cuales **XYZ** les cedió los derechos de explotación de las mismas películas, objeto de esos primeros contratos, por un periodo de 10 años a cambio de unas importantes cantidades de dinero, reservándose solamente la explotación en determinados países que pueden considerarse residuales desde el punto de vista de la explotación de las películas, y así lo ha corroborado la Inspección comprobando que no han dado

lugar a acción comercial alguna, pudiéndose determinar que el obligado tributario no explota sus derechos como propietario de las películas a través de otras entidades que se dedican a la comercialización, distribución o exhibición, sino que lo que hace es ceder prácticamente en bloque y por una cantidad fija esos derechos de explotación a los mismos productores que pocos días antes se los habían transmitido. Tal y como determina la Inspección; esta situación implica que quienes realizan la explotación de las películas en cuestión son las dos productoras que se desprenden de sus derechos por unos días y vuelven a recuperarlos antes que el obligado tributario los haya podido ejercitar, y son ellas, las productoras que suscriben los contratos objeto de este expediente, quienes se encargan de explotar las películas en la forma alegada.

Asimismo, es preciso señalar que **X..Y..Z..** no percibió las **subvenciones** que como tal le habrían correspondido, constando en los referidos segundos contratos que las mismas correspondían al productor original, habiendo comprobado la Inspección que en los casos en que el Instituto de Cinematografía y Artes Audiovisuales concedió subvenciones, éstas fueron inmediatamente transferidas al productor original.

Finalmente indicar, en cuanto al cuestionamiento que hace el interesado acerca de la competencia de la Inspección para poder calificarle o no como de productor cinematográfico, que compartimos con la Dirección General de Tributos (V2218/13) el criterio de que es a la Inspección fiscal, teniendo en cuenta todas las circunstancias de la operativa negocial realizada (y que ha derivado en la apreciación de la concurrencia de simulación), y a la vista de lo dispuesto en el art. 38.2 TRLIS y el resto de normativa aplicable, a la que le corresponde pronunciarse sobre si concurren o no los requisitos para poder aplicar la deducción tributaria.

Así las cosas no cabrá sino concluir que **X..Y..Z..** no puede ser considerado como “productor” puesto que, si bien inicialmente firmó contratos como coproductor, su voluntad real desde ese mismo momento no era la de actuar como tal, sino la de obtener un rendimiento que fue la ventaja fiscal derivada de esa aparente actividad, **no habiendo tomado la iniciativa ni habiendo asumido la responsabilidad de la obra** tal y como a dichos efectos requiere el anteriormente transcrito artículo 120.2 TRLPI, considerando que tales circunstancias sólo se pueden entender que recaen *“en última instancia en quien invierte los fondos necesarios para la producción decidiendo de esta manera la puesta en marcha del proyecto y asumiendo en consecuencia el riesgo del resultado, aun cuando no ejecute la producción con sus propios medios”*, en términos del Informe E/7/40/09 de Subdirección de Ordenación Legal del Departamento de inspección de 24-07-2009, criterio de este Tribunal que se desprende de lo dicho en resoluciones tales como las de 14-02-2008 (RG 3524/05, publicada en DOCTRINA HISTÓRICA), confirmada por sentencia de la Audiencia Nacional de 19-10-2009 (rec. nº 99/2008) y de 21-09-2011 confirmada en este punto por sentencia de la Audiencia Nacional de 03-02-2015 (rec. nº. 451/2011).

Quinto.

En lo que respecta al Acuerdo sancionador alega el interesado la nulidad del mismo al haber actuado el obligado tributario según una interpretación razonable de la norma, no existiendo culpabilidad en su conducta.

Corresponden las sanciones impuestas por la Inspección a la **simulación** apreciada en el comportamiento de la entidad en cuanto que la apariencia negocial directamente construida por la propia entidad estaba dirigida a procurarse un importante ahorro fiscal eludiendo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias entendiendo la Inspección que, en función de las circunstancias concurrentes, le era exigible al contribuyente una conducta distinta a la desempeñada.

En relación a las sanciones impuestas es preciso traer a colación lo dispuesto en los artículos 183 y siguientes de la LGT así como en el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre y, en particular, los artículos 196 y 197 de la LGT en los que se indica que:

Artículo 196 de la LGT:

“1. Constituye infracción tributaria imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles o resultados a los socios o miembros por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas. Esta acción u omisión no constituirá infracción por la parte de las bases o resultados que hubiese dado lugar a la imposición de una sanción a la entidad sometida al régimen de imputación de rentas por la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192 ó 193 de esta ley.”

Artículo 197 de la LGT:

“1. Constituye infracción tributaria imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta a los socios o miembros por las entidades sometidas al régimen de imputación de rentas. Esta acción no constituirá infracción por la parte de las cantidades incorrectamente imputadas a los socios o partícipes que hubiese dado lugar a la imposición de una sanción a la entidad sometida a un régimen de imputación de rentas por la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192 ó 193 de esta ley.”

El marco normativo sustantivo al que nos hemos referido hace plena la recepción en el ámbito tributario del principio de inadmisión de la responsabilidad objetiva en el Derecho Administrativo sancionador que afirma nuestra jurisprudencia (sentencia de 26-04-1990 del Tribunal Constitucional y reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo). En consecuencia, para poder calificar la conducta del obligado tributario como infracción tributaria, con la consiguiente sanción, se precisa la concurrencia del elemento subjetivo en forma de dolo, culpa o simple negligencia junto a los elementos objetivos de antijuricidad y tipicidad.

Concurriendo según lo confirmado en fundamentos anteriores el hecho típico y antijurídico resta apreciar la concurrencia del elemento subjetivo, esto es, la culpabilidad.

El artículo 183 de la Ley 58/2003 establece que: *“Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”, de tal forma que la imposición de una sanción requiere “la concurrencia de culpabilidad, por vía de dolo, que implica conciencia y voluntariedad, o por vía de culpa o negligencia, que exige la omisión de las cautelas, precauciones o cuidados de una cierta entidad, o la no adopción de las medidas precisas para evitar que puedan considerarse producidas las infracciones tributarias...”* (SAN de 07-12-1994).

Tal y como dispone el artículo transcrito las infracciones tributarias serán sancionables incluso a título de simple negligencia. El obligado tributario, como sujeto pasivo, debía ser conocedor de la normativa aplicable y, de manera concreta, de la minoración en su carga tributaria ocasionada en virtud de los negocios realizados.

Pues bien, como consecuencia de la conducta descrita se produjo un considerable beneficio fiscal para el sujeto pasivo que, de no haber intervenido la Inspección de los Tributos, habría quedado definitivamente consolidado. En el caso concreto que nos ocupa se estima que la conducta del obligado tributario no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes, pues el obligado tributario debía de conocer sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública, no pudiéndose apreciar la diligencia debida en la conducta del mismo en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, realizando las conductas tipificadas con pleno conocimiento y conciencia de su gravedad, habiéndose apreciado la concurrencia de simulación relativa en dicha conducta.

Por otro lado, este Tribunal Económico Administrativo Central ha venido, asimismo, manteniendo de forma reiterada la vigencia del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador, sosteniendo que: *“la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales”* (resoluciones de 21-10-1987, entre otras). En este sentido, pues, se ha admitido que la interpretación razonable pudiera ser causa excluyente de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende, la invocación de estas causas no operan de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse como de difícilmente vencible. Pues bien, en el caso que nos ocupa, de lo dicho en los fundamentos que confirman la regularización tributaria realizada por la Inspección se desprende que no cabe apreciar interpretación razonable eximente de responsabilidad sino, más al contrario, una clara intencionalidad de realizar un complejo negocio constitutivo de simulación con una clara intención de elusión fiscal.

Así pues, la concurrencia tanto de los elementos necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria como la apreciación de voluntariedad en dicha conducta, justifica la imposición de sanción, sin que pueda apreciarse ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179 de la Ley 58/2003.

En este mismo sentido este Tribunal Económico Administrativo Central ha entendido, en resolución de 28-04-2011, en un caso en que asimismo se confirmaba la existencia de simulación, que:

“(…)El hecho de haber acordado que, dados los hechos acreditados en el expediente, existió una auténtica simulación a través de llevar a cabo negocios, aparentemente válidos, pero anómalos en cuanto a su finalidad, con el objeto de obtener una elusión en el Impuesto (...), hace ciertamente difícil entender que tal conducta pueda verse amparada en una interpretación razonable de la norma; en realidad, la naturaleza de la simulación es incompatible con lo que se debería entender con interpretación razonable de la norma, ya que, a través de la simulación, ya sea absoluta o relativa, como es el caso, lo que se pretende es, más que interpretar la norma, eludir su aplicación y sus consecuencias tributarias. Ha de entenderse, por tanto, procedente la sanción impuesta, desestimando el recurso de la entidad recurrente.”

Y también para supuestos de simulación tiene dicho este Tribunal Central, en resoluciones tales como la de 21-03-2013 (RG 3867/10) que:

“En esta tesitura bien cabe recordar lo reiterado por la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, quien, en sus sentencias de 15 de julio de 2002 y 28 de noviembre de 2003, argumenta que, “... en el caso de la simulación ... se da un relevante componente de ocultación, mediante la puesta en escena de alguna apariencia de actividad negocial, sólo dirigida a distraer la atención de los eventuales observadores, para evitar que puedan tomar conocimiento de que lo efectivamente realizado bajo tal pantalla es un negocio que está en colisión con la Ley”. Insistiendo en la primera de dichas sentencias en que “La simulación (relativa) es una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de la ley”.

Estableciéndose así una clara interrelación entre voluntariedad, culpabilidad y simulación.

Finalmente, en lo que respecta a las alegaciones aportadas por el reclamante en fecha 18-09-2015, pretende con ellas el interesado defender el criterio de que no procede la imposición de sanción administrativa en los casos en los que se supera la cuantía defraudada del umbral del tipo delictivo penal y se aprecia adicionalmente simulación en la conducta del contribuyente, criterio que es claro que este Tribunal no comparte al no bastar para apreciar delito la concurrencia de culpabilidad de cualquier grado sino la concurrencia de un dolo específico que, en el presente caso, la Inspección no ha apreciado, siendo numerosísimos los casos en los que la jurisdicción contencioso administrativa se ha confirmado la procedencia de imponer sanción administrativa existiendo defraudación de cuota que supera dicho umbral consecuencia de una conducta constitutiva de simulación.

Y respecto de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 16-12-2014 (rec. nº 3611/2013), aportada por el interesado en el escrito de alegaciones presentado con fecha 18-09-2015, únicamente indicar que el caso en ella analizado no es idéntico al que nos ocupa toda vez que en aquél el Tribunal Supremo, finalmente, fundamenta la anulación de la sanción en el hecho de que a efectos de la liquidación tributaria apreciara la Inspección la concurrencia de simulación (relativa) en tanto que, a efectos sancionadores, no apreciase la concurrencia de “ocultación”, calificando la infracción como de leve, concluyendo el Alto Tribunal en que, así las cosas, no cabe apreciar simulación sino conflicto en la aplicación de la norma, figura esta última que excluía la imposición de sanciones.

En concreto concluye dicha Sentencia:

En definitiva, pese a que, como hemos dicho, en principio, la simulación implica “engaño” u “ocultación”, la Inspección de Tributos no sólo niega su presencia en la conducta del obligado tributario (de hecho, pese a que la base de la sanción era muy superior a 3.000 euros, en aplicación del art. 191.2 de la LGT, se calificó la infracción como leve, al no apreciarse la existencia de ocultación), sino que además reconoce sin ambages que el comportamiento de FERNÁNDEZ DE TROCONIZ, S.A. descansa sobre una determinada “interpretación jurídica” del “concepto de bienes susceptibles de acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios”. “Interpretación normativa” que -se sugiere, aunque tímidamente- podría explicarse (en cierta medida, disculparse) por la complejidad u oscuridad de la cuestión, que se apreciarían tanto en el hecho de que “han existido varios pronunciamientos administrativos que han desarrollado el concepto de bienes susceptibles de inversión”, como en la circunstancia de que “la propia Ley que regula este incentivo fiscal ha cambiado a lo largo del tiempo, aclarando el concepto de bienes susceptibles de reinversión”.

De hecho, se llega a reconocer que la negación de la deducción “va a ser combatida mediante el cauce de la simulación”, aunque, como falta la presencia del “engaño” u “ocultación” propios de aquella figura, parece que en

el supuesto inspeccionado, para acogerse a la reinversión, ha existido, no tanto una simulación, sino "un abuso de formas jurídicas". Figura esta última que - importa decirlo- parece encajar más entre los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria que se regula en el art. 15 LGT , cuyo apartado 3, como es sabido, excluye expresamente para estos casos que "proceda la imposición de sanciones".

Llama poderosamente la atención en el Informe de la Inspección Tributaria que examinamos el escaso rigor -cuando no laxitud- en el empleo de las categorías jurídicas positivizadas en la LGT...

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en las reclamaciones económico-administrativas nº 2732/14 y 6654/14 interpuestas por la entidad **X..Y..Z.., AIE.**,

ACUERDA:

DESESTIMARLAS confirmando la liquidación tributaria y sancionadora objeto de las mismas.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.