

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ067395

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 187/2017, de 12 de abril de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 451/2011

SUMARIO:

IS. Deducción por inversión en producciones cinematográficas. Productor de la obra audiovisual. Series de televisión. Consultas tributarias. La entidad que aplicó la deducción como productora había presentado una consulta a la DGT, en cuya contestación se consideró aplicable la deducción por entender que la entidad tenía la cualidad de productor. La Inspección no admitió la deducción considerando que no había identidad de los hechos y circunstancias de la realidad con los de la consulta. No consta que se aportaran los contratos firmados con las cadenas de televisión. De la lectura de esos contratos se deduce: a) que la entidad tenía la iniciativa en la realización de la serie; b) que el objeto de los contratos era la ejecución íntegra de la producción de la serie como productora ejecutiva, sin que obste a esta conclusión el que las decisiones sobre el contenido, dirección, actores y colaboradores requieran el acuerdo de la cadena; c) que por la ejecución de la serie y la cesión de derechos la cadena pague a la productora ejecutiva; d) que la titularidad de los derechos de propiedad intelectual corresponden a la productora. Por tanto, el Tribunal cambió el criterio de la SAN de 3 de febrero de 2015, recurso n.º 451/2011, (NFJ057533), anulado por el TS (STS de 9 de mayo de 2016, recurso n.º 933/2015, (NFJ062868), y considera que hay identidad con los hechos y circunstancias de la consulta, por lo que procede la aplicación de la deducción.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 38 y 44.

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 45 y 51.

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

Ley 7/2010 (General de la Comunicación Audiovisual), art 89.

PONENTE:*Don Jesús María Calderón González.*

Magistrados:

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Doña SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000451 / 2011

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05655/2011

Demandante: GLOBO MEDIA, S.A.

Procurador: MARIA DEL VALLE GILI RUIZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

S E N T E N C I A N.º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a doce de abril de dos mil diecisiete.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo n° 451/2011 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido la Procuradora D^a. María del Valle Gili Ruiz en nombre y representación de la entidad Globo Media S.A . frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 8.212.979,19 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte actora interpuso, con fecha 18 de noviembre de 2011, recurso contencioso administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 21 de septiembre de 2011, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de liquidación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de fecha 16 de diciembre de 2009, referente al concepto tributario del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004 a 2007 (ambos inclusive), derivado del acta A02-71648212.

Segundo.

Admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, fue entregado a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que efectuó a través del escrito presentado en fecha de 14 de septiembre de 2012, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando una sentencia "por la que declare la nulidad del acto reclamado por ser contraria a Derecho, según los fundamentos desarrollados en el presente escrito".

Tercero.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, la contestó mediante escrito presentado el día 7 de noviembre de 2012 en el que, tras consignar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó convenientes, suplicó desestimación del presente recurso con imposición de costas a la recurrente.

Cuarto.

Denegado el recibimiento del pleito a prueba, se concedió a continuación a las partes sucesivamente, el plazo de diez días para que presentaran escrito de conclusiones, lo que efectuaron ratificándose en sus respectivas pretensiones.

Concluido el procedimiento, se señaló para votación y fallo el día 15 de enero de 2015, siendo necesario, dada la complejidad del asunto, la celebración de varias sesiones para votación y fallo, siendo la última la celebrada el día 29 de enero, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló.

La Sentencia fue dictada el día 3 de febrero de 2015.

Quinto.

Contra la mencionada Sentencia tanto la parte actora como el Abogado del Estado interpusieron recurso de casación (nº 933/2015).

El Tribunal Supremo en Sentencia de 9 de mayo de 2016 estimó el recurso de casación formulado por Globo Media S.A., y casó la Sentencia de esta Sala "para que repuestas las actuaciones al momento procesal del recibimiento del proceso a prueba, se practique únicamente la documental solicitada, y continúe después el proceso hasta dictar sentencia".

Sexto.

En cumplimiento del fallo de la Sentencia del Tribunal Supremo, mediante Auto de 29 de junio de 2016 de esta Sección, se requirió al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Dirección General de Tributos, para que remitiera copia íntegra del expediente de la consulta nº CV172-08 de 2 de julio de 2008, presentada por Globo Media S.A.

Recibida en esta Sala la copia del citado expediente, por diligencia de ordenación de 1 de septiembre de 2016 se concedió a la parte demandante el plazo de diez días para que presentara escrito de conclusiones. Tras la presentación de dicho escrito, en diligencia de ordenación de 23 de septiembre de 2016, se concedió asimismo a la Abogacía del Estado el plazo de diez días para la formulación de conclusiones, lo que efectuó en un escrito presentado el 13 de octubre de 2016.

Séptimo.

Concluido el procedimiento, se señaló para votación y fallo el 1 de diciembre de 2016.

Dicho señalamiento fue suspendido. Se fijó de nuevo la votación y fallo el día 23 de febrero 2017, señalamiento que también fue suspendido a la vista de que conforme a las Normas de reparto y asignación de ponencias de esta Sala, correspondía la resolución del recurso al Presidente de la Sección, señalándose nuevamente para su votación y fallo el 6 de abril de 2017, fecha en la que efectivamente se deliberó y votó.

Octavo.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas por la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quien expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

Primero.

Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad Globo Media S.A. la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 21 de septiembre de 2011, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de liquidación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de fecha 16 de diciembre de 2009, referente al concepto tributario del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004 a 2007(ambos inclusive), derivado del acta A02-71648212.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución, y así derivan del expediente administrativo y de los documentos que constan en autos, los siguientes:

1. En primer lugar, debe señalarse que con fecha 7 de marzo de 2008, Globo Media formuló a la Dirección General de Tributos (DGT) consulta vinculante sobre su derecho a aplicar la deducción del artículo 38.2 TRLIS, que fue contestada mediante la consulta vinculante de 2 de junio de 2008 (CV172- 08), en la que se reconocía (en los términos que más adelante se explican) el derecho de la entidad al beneficio fiscal.

2. Con fecha 16 de febrero de 2009 se iniciaron las actuaciones inspectoras.

3. La principal actividad desarrollada por el obligado tributario en el período objeto de comprobación fue la clasificada en el epígrafe del IAEEmpresarial 9654: "Empresas de espectáculos".

4. El sujeto pasivo había presentado autoliquidación por el concepto tributario y ejercicios de referencia declarando los siguientes datos de interés:

Ejercicio	2004	2005	2006	2007
Base Imponible	15.289.699,99	10.294.383,63	18.470.723,22	18.081.850,79
Cuota íntegra	5.351.395,00	3.823.534,13	6.464.753,13	5.876.601,51
Deducciones (1)	8.077.067,85	6.395.307,62	7.673.775,43	6.186.152,89
Cuota Diferencial	-10.442,18	169.454,92	76.020,45	-235.070,39

(1) Son las deducciones generadas en el ejercicio.

5. Fruto de las actuaciones inspectoras se firmó el acta de conformidad A0176593961 de la que resultaron los siguientes datos de interés:

;

Ejercicio	2004	2005	2006	2007
Base Imponible	15.409.394,60	10.997.663,29	18.560.789,82	18.176.165,52
Cuota íntegra	5.393.288,11	3.849.182,15	6.496.276,37	5.907.253,79
Deducciones (1)	8.053.659,00	6.375.776,25	7.655.179,34	9.128.647,26
Cuota Acta	27.230,52	16.671,12	20.490,15	19.923,98

(1) Son las deducciones generadas en el ejercicio.

6. En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se pusieron de manifiesto los siguientes hechos respecto de cuya regularización el obligado tributario no prestó su conformidad:

"Modificación en la deducción en la cuota por inversión en producciones cinematográficas, regulada en el artículo 38.2 del T.R.L.I.S."

Sobre los importes generados, aplicados y acreditados como pendientes a deducir en ejercicios futuros que se han consignado en el Acta A01 procede efectuar las siguientes modificaciones en este Acta de disconformidad:

- Minorar el saldo de la cantidad acreditada como cuota pendiente de deducir en el inicio del ejercicio de 2004 en la cuantía de 27.319.212,73 euros.

La procedencia y cuantía de la acreditación y aplicación de estas cantidades se ha determinado mediante la comprobación de las declaraciones, contabilidad y soportes documentales, tal y como dispone la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria, en su artículo 106, apartado 4 .

- Minorar las cantidades generadas en el período 2004 a 2007, en las siguientes cuantías:

2004	2005	2006	2007
8.053.659,00	6.375.776,25	7.655.179,34	9.128.647,26

Las minoraciones practicadas en ambas magnitudes, es decir, en las cantidades pendientes de deducir al inicio del ejercicio 2004 y en las generadas en el período 2004 a 2007, resultan de disminuir la base de deducción en las partidas correspondientes a la producción de series de ficción en las que el sujeto pasivo no tiene condición de productor de la obra audiovisual que exige el artículo 38.2 del T. R. L. I. S. para poder aplicarse la deducción.

(...)

...en la producción de las series de ficción por las que se aplica la deducción en la cuota, GLOBOMEDIA no tiene la iniciativa y responsabilidad de la producción, no es titular de los derechos de explotación de la obra ni soporta los costes derivados de las mismas, por lo que no reúne las condiciones que requiere la ley del impuesto para que se le reconozca la condición de productor a efectos de la deducción fiscal".

Para efectuar esta modificación en la mencionada deducción del artículo 38.2 TRLIS, la Administración examinó los diversos contratos firmados por la actora con las cadenas de televisión (folios 50 a 406 del expediente administrativo), de los que derivan las cantidades deducidas o pendientes de deducir, por la producción de series audiovisuales de ficción.

7. Como consecuencia de lo anterior se dicta acuerdo de liquidación que se desglosa en los datos siguientes:

Ejercicio	2004	2005	2006	2007	TOTAL
Cuota	1.594.472,43	1.325.411,77	2.239.487,78	1.908.384,56	7.067.756,54
Intereses	410.177,97	274.823,23	334.665,38	154.661,65	1.174.268,23
Deuda	2.004.650,40	1.600.235,00	2.754.153,16	2.063.046,21	8.242.024,77

8. Contra el acuerdo de liquidación la interesada interpuso reclamación económico-administrativa que fue desestimada por la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de de 21 de septiembre de 2011, aquí recurrida.

Segundo.

Las cuestiones que, a tenor del escrito de demanda, se suscitan en el presente proceso son las siguientes: a) el cumplimiento por la actora de los requisitos legalmente exigidos para la aplicación de las deducciones previstas en el artículo 38.2 del T.R.L.I.S.; b) la respuesta de la Dirección General de Tributos a la consulta planteada por la demandante debe ser respetada por la Administración; y c) la firmeza de las deducciones generadas en ejercicios prescritos.

En el escrito de contestación el Abogado del Estado alega la inadmisibilidad del recurso por falta del requisito establecido en el artículo 45.2 d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en relación con el artículo 51.1 b) de la misma Ley, al no figurar en la documentación que se acompaña al escrito de interposición el acuerdo del órgano competente de la entidad recurrente para interponer el presente recurso. En cuanto al fondo, opone la legalidad de la resolución recurrida.

Razones de índole procesal obligan, en primer término, al examen de la causa de inadmisibilidad alegada por la Abogacía del Estado.

Respecto de la falta de acreditación de la capacidad suficiente para la interposición del recurso por la sociedad actora, el artículo 45.2 d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-

administrativa, al disponer los documentos que se han de acompañar al escrito de interposición del recurso contencioso administrativo, ordena con carácter imperativo que se aporte: "d) El documento o documentos que acrediten el cumplimiento de los requisitos exigidos para entablar acciones las personas jurídicas con arreglo a las normas o estatutos que les sean de aplicación, salvo que se hubieran incorporado o insertado en lo pertinente dentro del cuerpo del documento mencionado en la letra a) de este mismo apartado".

El Tribunal Supremo, en sentencia de Pleno de 5 de noviembre de 2008, ha fijado el criterio interpretativo del artículo 45.2 d), que además, ha sido reafirmado en sentencias posteriores, tales como, entre otras, las sentencias de 29 de julio de 2009 y 14 de julio de 2009 .

En la indicada sentencia el Tribunal Supremo establece en su Fundamento de Derecho Cuarto:

"A diferencia de lo dispuesto en el artículo 57.2.d) de la Ley de la Jurisdicción de 27 de diciembre de 1956, que se refería sólo a las "Corporaciones o Instituciones" cuando imponía que al escrito de interposición del recurso contencioso-administrativo se acompañara "el documento que acredite el cumplimiento de las formalidades que para entablar demandas exijan a las Corporaciones o Instituciones sus leyes respectivas"; hoy el artículo 45.2.d) de la Ley de la Jurisdicción de 13 de julio de 1998, de modo más amplio, más extenso, se refiere a las "personas jurídicas", sin añadir matiz o exclusión alguna, disponiendo literalmente que a aquel escrito de interposición se acompañará "el documento o documentos que acrediten el cumplimiento de los requisitos exigidos para entablar acciones las personas jurídicas con arreglo a las normas o estatutos que les sean de aplicación, salvo que se hubieran incorporado o insertado en lo pertinente dentro del cuerpo del documento mencionado en la letra a) de este mismo apartado".

Por tanto, tras la Ley de 1998, cualquiera que sea la entidad demandante, ésta debe aportar, bien el documento independiente acreditativo de haberse adoptado el acuerdo de interponer el recurso por el órgano a quien en cada caso compete, o bien el documento que, además de ser acreditativo de la representación con que actúa el compareciente, incorpore o inserte en lo pertinente la justificación de aquel acuerdo.

Una cosa es, en efecto, el poder de representación, que sólo acredita y pone de relieve que el representante está facultado para actuar válida y eficazmente en nombre y por cuenta del representado; y otra distinta la decisión de litigar, de ejercitar la acción, que habrá de ser tomada por el órgano de la persona jurídica a quien las normas reguladoras de ésta atribuyan tal facultad. Obvia es la máxima trascendencia que la acreditación de esto último tiene para la válida constitución de la relación jurídico-procesal, pues siendo rogada la justicia en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa, lo primero que ha de constatarse es que la persona jurídica interesada ha solicitado realmente la tutela judicial, lo que a su vez precisa que tome el correspondiente acuerdo dirigido a tal fin, y que lo tome no cualquiera, no cualquier órgano de la misma, sino aquél al que la persona jurídica ha atribuido tal decisión, ya que en otro caso se abre la posibilidad, el riesgo, de iniciación de un litigio no querido, o que jurídicamente no quepa afirmar como querido, por la entidad que figure como recurrente".

De esta doctrina se desprende la diferencia que existe entre la representación procesal, que se obtiene a través del apoderamiento efectuado al procurador, y la decisión corporativa para el ejercicio de acciones, que debe ser acreditada para la válida constitución de la relación jurídico-procesal, o bien mediante la aportación del documento ad hoc que acredite el cumplimiento de los requisitos para entablar acciones las personas jurídicas con arreglo a las normas o estatutos que le sean de aplicación, o bien que esta autorización se haya incorporado al poder para pleitos conferido.

En el supuesto de autos consta que al tiempo de interposición del recurso contencioso administrativo junto al escrito del mismo se acompañó el poder notarial general para pleitos otorgado por uno de los Administradores Solidarios de la entidad actora. No se adjuntó, sin embargo, el acuerdo necesario para interponer el presente recurso.

Al darse traslado del escrito de contestación a la demanda, la recurrente aportó Certificación expedida por la Vicesecretaria no Consejera del Consejo de Administración de Globo Media S.A. expedida, con el visto bueno del Presidente, el día 27 de diciembre de 2012, en la que figura que en el Acta del Consejo de Administración (como órgano competente para la interposición de recursos -artículo 19 de los Estatutos de la demandante-), de 19 de

octubre de 2011 consta que en dicha sesión el Órgano de Administración acordó la interposición de recurso contencioso administrativo contra la Resolución administrativa objeto de este proceso.

En consecuencia, subsanado el defecto formal exigido por el precitado artículo 45.2 d) de la Ley Jurisdiccional, procede desestimar la causa de inadmisibilidad opuesta por el Abogado del Estado.

Tercero.

En cuanto al fondo del asunto, el mencionado 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, prevé en su apartado 2 que:

"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 20 por ciento. La base de la deducción estará constituida por el coste de la producción minorado en la parte financiada por el coproductor financiero.

El coproductor financiero que participe en una producción española de largometraje cinematográfico tendrá derecho a una deducción del cinco por ciento de la inversión que financie, con el límite del cinco por ciento de la renta del período derivada de dichas inversiones.

A los efectos de esta deducción, se considerará coproductor financiero la entidad que participe en la producción de las películas indicadas en el párrafo anterior exclusivamente mediante la aportación de recursos financieros en cuantía que no sea inferior al 10 por ciento ni superior al 25 por ciento del coste total de la producción, a cambio del derecho a participar en los ingresos derivados de su explotación. El contrato de coproducción, en el que deberán constar las circunstancias indicadas, se presentará ante el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte.

Las deducciones a las que se refiere este apartado se practicarán a partir del período impositivo en el que finalice la producción de la obra. Las cantidades no deducidas en dicho período podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos sucesivos, en las condiciones previstas en el apartado 1 del artículo 44 de esta ley. En tal caso, el límite del cinco por ciento a que se refiere este apartado se calculará sobre la renta derivada de la coproducción que se obtenga en el período en que se aplique la deducción.

Reglamentariamente se podrán establecer las condiciones y procedimientos para la práctica de esta deducción".

Añade el apartado 7 del mismo precepto que "7- La parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a deducción".

Para el ejercicio 2007 la deducción aplicable era del 18%, conforme a la Disposición Adicional Décima del TRIS en redacción dada por la Disposición Final 2ª.2 de la Ley 55/07, de 28 de diciembre, del Cine.

El artículo 44.1 párrafo segundo del mismo cuerpo legal establece en su primer inciso 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".

En cuanto a las deducciones pendientes de aplicación derivadas de ejercicios anteriores (de 1999 y siguientes), la regulación anterior constituida por los artículos 35.2 y 8, y 37.1 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, se pronunciaban en idénticos términos.

El concepto de "productor audiovisual" se contiene en el artículo 120.2 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, a cuyo tenor "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".

Y 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", y 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 los derechos de propiedad de las obras producidas, incluidos los de explotaciones futuras sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación e propiedad intelectual en materia de transmisión de derechos".

Por otra parte, la Ley 7/2010, de 31 de marzo, General de la Comunicación Audiovisual, establece en los números 22 y 23 de su artículo 2 ("definiciones") lo siguiente:

"22. Productor independiente.

;

El productor asume la iniciativa, la coordinación y el riesgo económico de la producción de contenidos audiovisuales. El productor independiente es la persona física o jurídica que produce esos contenidos, por iniciativa propia o por encargo, y a cambio de contraprestación los pone a disposición de un prestador de servicio de comunicación audiovisual con el que no está vinculado de forma estable en una estrategia empresarial común.

;

Se presume que están vinculados de forma estable cuando son parte del mismo grupo de sociedades conforme al artículo 42 del Código de Comercio, o cuando existen acuerdos estables de exclusividad que limitan la autonomía de las partes para contratar con terceros.

;

23. Productor de obras audiovisuales para televisión.

Persona natural o jurídica responsable de la creación de una obra audiovisual que no esté destinada a ser exhibida en salas cinematográficas, incluyendo las retransmisiones en vivo de acontecimientos que, en su origen, sean producidas con técnicas de televisión y sean susceptibles de exhibición en salas cinematográficas".

Esta Ley, por tanto, refiere la "responsabilidad", como nota para definir al productor, establecida en la Ley de Propiedad Intelectual a la asunción de coordinación y riesgo económico de la producción de la obra.

Cuarto.

Expuesta la normativa aplicable, debemos examinar en primer lugar el motivo de impugnación invocado por la actora referente a la vinculación de la Administración al criterio de la Dirección General de Tributos manifestado en la respuesta a la mencionada consulta planteada por la demandante, en la que la Administración considera que la demandante como "productor" tendría derecho a la aplicación de las deducciones analizadas.

El artículo 89.1 de la LGT ("Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas"), prevé que:

"1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

;

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

;

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta".

;

El precepto transcrito establece la vinculación de la Administración tributaria a su contestación a las consultas tributarias escritas que les planteen los contribuyentes. No obstante, la obligación de respetar lo manifestado por la Administración sólo existe en el caso de que concurra identidad de los hechos y circunstancias entre lo expuesto por el obligado, la realidad y lo contenido en la respuesta.

En el presente caso, la Resolución impugnada, siguiendo el criterio de la Inspección, consideró que la Administración tributaria no quedó sujeta al criterio manifestado en su respuesta, pues no existía identidad entre los hechos y circunstancias expuestos por la actora en el texto de la consulta, en los que se basa la respuesta de la Dirección General de Tributos, y su auténtica labor en la producción de las series.

En la prueba practicada a instancias de la parte actora, en cumplimiento de lo ordenado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de mayo de 2016, se requirió la remisión por la Dirección General de Tributos de la copia íntegra del expediente de la mencionada consulta de Globo Media (n°CV172-08 de 2 de julio de 2008).

Esta prueba fue propuesta por la recurrente para acreditar que la Dirección General de Tributos dispuso de los contratos firmados con las Cadenas de Televisión y de toda la información precisa para el adecuado y completo análisis de la consulta planteada.

De ello derivaría la vinculación de la Administración a lo manifestado en su repuesta, pues quedaría demostrada la identidad de los hechos y circunstancias entre lo relatado por Globo Media, la realidad y el contenido de la contestación de la Dirección General de Tributos.

Sin embargo, y pese a las afirmaciones de la demandante, en el expediente remitido a esta Sala no constan los contratos suscritos por Globo Media con las Cadenas de Televisión ni ninguna otra documentación o información adicional, al margen del escrito de consulta, en el que la actora describe los hechos y plantea la cuestión. Figura, asimismo, en contestación a un requerimiento de subsanación, la declaración de Globo Media de que en el momento de plantear la consulta, no estaba tramitándose ningún procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa relacionado con el régimen o calificación planteado.

Por ello, debemos examinar si los términos en los que se efectuó la consulta describen de modo certero la función asumida por Globo Media como coproductora en los mencionados contratos o si, como sostiene el TEAC, son incorrectos y no se ajustan a la realidad.

La contestación a la consulta parte de la siguiente "descripción sucinta de los hechos":

"La entidad consultante tiene por objeto la creación y producción de programas, películas, documentales etc . Se ha llegado a un acuerdo con una cadena de televisión para la coproducción de una serie de ficción de televisión, por el que cada una de las partes aporta determinadas partidas para la elaboración de la obra. Finalizada la producción la serie se emite por la cadena coproductora, percibiendo la consultante una contraprestación.

La consultante asume la iniciativa y la total responsabilidad de la grabación. Las aportaciones que realiza no son proporcionales sin embargo, con la posterior titularidad de los derechos de los coproductores. Se recupera la inversión al ceder a la cadena coproductora parte de los derechos de reproducción y comunicación pública".

Y después de exponer la normativa aplicable, la Dirección General de Tributos señala que:

"De acuerdo con los datos proporcionados la consultante parece tener la condición de productor de acuerdo con la legislación anterior, tiene la iniciativa y la responsabilidad de la grabación y adquiere parte de los derechos, por lo que podrá aplicar la deducción fiscal. La deducción se aplica sobre el coste sufragado por cada coproductor, en este caso el consultante. Puede ocurrir que existan varios coproductores de acuerdo con la mencionada normativa sustantiva, por lo que cada uno aplicará la deducción sobre su "coste de producción".

La base de la deducción es el "coste de la producción", esto es, la totalidad del importe derivado de la adquisición de bienes y servicios necesarios para la producción de la obra, que tengan la consideración contable de coste de producción, cualquiera que haya sido la fuente de financiación".

Para el adecuado estudio de esta controversia es preciso atender a los contratos firmados por la entidad con los diversos canales de televisión. Aunque diferentes en cuanto al concreto objeto de los mismos, a su duración, precio, plazos de entrega de los capítulos, duración, etc..., existen en todos ellos una serie de cláusulas o contenidos comunes que nos permitirá analizar la identidad de la consulta planteada a la naturaleza de la posición asumida por la recurrente en la ejecución y producción de la obra audiovisual.

Debemos anticipar que las conclusiones que se exponen a continuación suponen un cambio de criterio respecto del seguido por esta Sala en nuestra anterior Sentencia de 3 de febrero de 2015, anulada por el Tribunal Supremo. Ahora bien, el reexamen y revisión de las alegaciones de las partes, de los contratos, y de la consulta vinculante, ha llevado a esta Sección a modificar la decisión adoptada.

Las notas comunes de los mencionados contratos, relevantes a los efectos que nos ocupan y que fueron tomadas en cuenta por la Dirección General de Tributos para responder a la consulta planteada, son las siguientes:

1. Globo Media S.A. tiene la iniciativa de la realización de la serie de audiovisual.

La parte actora efectúa la preproducción de la serie. Según manifiesta la parte actora, en esta fase de preproducción, que abarca un periodo de seis meses, se elabora la "biblia" (catálogo de instrucciones y sugerencias que determina los parámetros narrativos y de producción a los que ha de responder cada capítulo) y se inscribe a su nombre en el Registro de Propiedad Intelectual, estudia y planifica la producción, confecciona el presupuesto, contrata a los actores y a los guionistas. En algunas ocasiones, además, se construyen los decorados y se realiza un capítulo "piloto" de la serie correspondiente.

La recurrente presenta el proyecto a la cadena de televisión y, en caso de acuerdo, ambas partes firman un contrato denominado en la gran mayoría de los casos de coproducción y sólo tras la firma de este contrato la demandante inicia la realización de la serie.

De esta forma, como se expuso por la recurrente en la consulta, "la producción se refiere a una obra basada en una idea y unos guiones de creación propia", sin perjuicio de que la realización de la serie no se inicie hasta la firma del contrato con la Cadena.

2. El objeto de los contratos es la ejecución íntegra de la producción de la serie de ficción por parte de Globo Media S.A.

Globo Media actúa como productora ejecutiva encargada de la realización técnica de la serie audiovisual. Así se recoge, por ejemplo, en la cláusula novena del contrato firmado con Antena 3 Televisión S.A., el día 1 de noviembre de 2000, para la producción de la serie "Ciudad Sur", en el que expresamente se señala la condición de la demandante como productora ejecutiva.

Como productora ejecutiva la recurrente gestiona la contratación de todos los medios mecánicos, técnicos, humanos necesarios para el desarrollo de la producción con sus consecuentes obligaciones de carácter laboral, fiscal, mercantil, pago de la seguridad social que se derive de esas contrataciones, obtención de todo tipo de licencias, autorizaciones, permisos y cuantos otros documentos sean necesarios para la obra. En los contratos se exige a la Cadena de Televisión de cualquier tipo de responsabilidad o acción por parte de terceros o por incumplimiento de la legislación en relación a los medios, licencias o derechos para la realización de la serie.

En la consulta planteada la actora fundamentó su total responsabilidad en la grabación mediante la cita de las siguientes cláusulas:

- "Globomedia será la única responsable del cumplimiento de todas las obligaciones de carácter laboral civil, mercantil, fiscal, y de pago a la seguridad Social que se deriven de sus relaciones con el personal y los proveedores de bienes o servicios que intervengan o participen directa o indirectamente en la producción de la SERIE, eximiendo expresamente a LA CADENA y manteniéndola indemne de toda responsabilidad ante cualquier reclamación"

- Globomedia será la única y exclusiva responsable de adquirir la totalidad de las autorizaciones y cesiones de los derechos de propiedad intelectual, industrial, ...en consecuencia responderá en exclusiva frente a cualquier reclamación judicial o extrajudicial que pudiera presentarse".

Así pues, debe deducirse que la Dirección General de Tributos valoró estas cláusulas para emitir su contestación y considerar que la actora asumía "la total responsabilidad de la grabación".

Por otra parte, en contra del criterio manifestado por la Administración, entendemos que la responsabilidad de Globo Media sobre la grabación no queda afectada por el hecho de que las decisiones sobre el contenido, dirección de la serie, actores y colaboradores requieran el acuerdo previo de la Cadena, ni que éstas controlen y supervisen que la producción de la serie se ajuste a lo pactado en el contrato. En opinión de la Sala, la responsabilidad sobre la grabación no desaparece por el hecho de que la Cadena de Televisión tenga que dar su visto bueno al contenido o supervise el cumplimiento de lo pactado.

3. Por la ejecución de la serie de ficción y la cesión de los derechos la Cadena de Televisión paga a Globo Media un precio.

En todos los contratos se incluye como anexo un presupuesto de producción formado por todas las partidas necesarias para desarrollar la producción y en base al cual se acuerda el precio a facturar a la cadena de televisión.

El importe de este presupuesto coincide con el importe que se factura a las cadenas de TV por la producción ejecutiva de la serie.

En base al presupuesto se fija el precio de la ejecución íntegra del capítulo, que supondrá para la cadena su coste de producción ejecutiva de ese capítulo, al que habría que añadir, en su caso, otros costes que hubieran sido asumidos directamente por la cadena, como artistas, personal, equipo técnico, platós, etc.

Además, en algunos casos en el presupuesto se incluye como una partida específica el beneficio industrial de la productora. Así se pueden citar los contratos firmados con Telecinco para la producción de las series "Ellos y Ellas", "Aida", "Periodistas" o "7 vidas" (folios 870, 871, 1064 y 1.128 del expediente administrativo), contrato de la serie "El internado" con Antena 3 (folio 861), y "Gominolas" con Cuatro TV (folio 860).

En definitiva, el presupuesto cubre el coste de producción de la serie e incluso en ocasiones el beneficio industrial de Globo Media S.A.

El hecho de que la recurrente perciba una contraprestación que cubre los costes y le genera beneficios fue también valorado por la Dirección General de Tributos.

Así, en la consulta la recurrente expuso que "En el desarrollo de dicha actividad, es frecuente llegar a un acuerdo con una cadena de televisión para la coproducción de una serie de ficción, destinada a ser emitida por televisión, por el que cada una de las partes se compromete a aportar determinadas partidas necesarias para la elaboración de la obra. Finalizada la producción, la serie se emite por la cadena coproductora con la que se ha pactado un número determinado de pases y por esta emisión percibe una contraprestación que normalmente cubre los costes y genera beneficios a la empresa".

4. La titularidad de los derechos que la Ley de Propiedad Intelectual reconoce a los Productores sobre la serie corresponde a Globo Media y a la Cadena de Televisión.

En todos los contratos se pacta que las Cadenas de Televisión ostentan en exclusiva los derechos de emisión de la serie, a veces limitado a un número de pases durante un período de tiempo, y en ocasiones sin limitación de tiempo ni de número de emisiones.

En los casos en que se limita el derecho exclusivo de emisión de la Cadena, los derechos sobre los sucesivos pases se reparten entre las partes, normalmente en función del porcentaje de titularidad de los derechos sobre la obra.

Los demás derechos de explotación de la serie (explotación videográfica, merchandising, composiciones musicales etc.) se distribuyen entre las partes, habitualmente al 50%.

De lo expuesto resulta que la consulta planteada por la actora describe, aunque concisamente, la realidad de la posición contractual asumida por Globo Media con las cadenas de televisión. Con fundamento en dichas declaraciones, en particular, en la asunción de la iniciativa y la responsabilidad de la grabación y en la adquisición de parte de los derechos de producción, la Dirección General de Tributos atribuye a Globo Media la condición de productor con derecho a aplicar la deducción del artículo 38.2 del TRLIS por su coste de producción.

En definitiva, esta Sala considera que, en el caso enjuiciado, existe identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario y los incluidos en la contestación a la consulta, por lo que de conformidad con el citado artículo 89 LGT los órganos de la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos debieron aplicar a la actora los criterios contenidos en la consulta tributaria, dado sus efectos vinculantes.

La denegación por la Inspección de la referida deducción sobre el coste de producción asumido por Globo Media, en contra de lo señalado por la Dirección General de Tributos en la consulta vinculante, determina de modo automático la nulidad de la liquidación, sin necesidad de que esta Sala entre a analizar el cumplimiento por la actora de los requisitos legalmente exigidos para la aplicación de las deducciones previstas en el artículo 38.2 del T.R.L.I.S.

Quinto.

De conformidad con lo señalado, procede estimar el recurso contencioso administrativo.

Por lo que se refiere a las costas, a tenor del artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, según redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, procede la imposición a la Administración demandada, por haber sido estimadas la pretensiones de la parte actora.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Globo Media S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central

de 21 de septiembre de 2011, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de liquidación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de fecha 16 de diciembre de 2009, referente al concepto tributario del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004 a 2007 (ambos inclusive), derivado del acta A02-71648212, declarando nula la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central recurrida, por no ser conforme a Derecho, con las consecuencias legales derivadas de esta declaración. Y con imposición de costas a la Administración demandada.

La presente 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 artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.