

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084161

### AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 22 de septiembre de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1111/2017

#### SUMARIO:

**IS. Deducción por inversiones en producciones cinematográficas. Productor.** AIE que firma contratos con productoras cinematográficas de participación en un porcentaje determinado en diversas películas. Posteriormente firma otros contratos con las mismas productoras de cesión de parte de los derechos de explotación de las películas. La Administración considera que existe simulación en la intervención de la AIE. A efectos de la aplicación de la deducción es importante detenerse en el concepto de «productor». Se caracteriza por dos notas: tener la iniciativa de la grabación audiovisual y asumir la responsabilidad. A efectos de considerar la existencia de simulación la Administración tuvo en cuenta los siguientes indicios: la inversión realizada, que carecía de infraestructura y la cesión posterior de los derechos a los productores originales. Sin embargo, estos productores originales informaron que la toma de decisiones sobre ciertos aspectos relevantes de la producción se llevaron a cabo de forma conjunta. El Tribunal entiende que no está acreditado el hecho base en función del cual la Administración concluye la existencia de simulación. Por otro lado, respecto al ejercicio de los derechos de explotación y distribución, el dato de que se cedieran una parte de los mismos a los productores originales por un periodo de 10 años no significa que se deje vacíos de contenido los derechos de la AIE porque el periodo de explotación de las películas es de 50 años, por lo que su cesión por 10 años solo afecta a la quinta parte de su duración. Se estima el recurso.

#### PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 38 y 48.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 16, 89 y 108.

RDLeg. 1/1996 (TR Ley de Propiedad Intelectual), arts. 88, 120 y 125.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 48.

RD 2062/2008 (Desarrollo de la Ley del cine), art. 27.

#### PONENTE:

*Don Rafael Villafañez Gallego.*

## AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

### SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0001111 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06585/2017

Demandante: INTERVENCIONES NOVO FILM 2006 A.I.E.

Procurador: MARIA DEL ROCIO SAMPERE MENESES

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

**SENTENCIA**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a veintidós de septiembre de dos mil veintiuno.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 1111/2017, se tramita a instancia de INTERVENCIONES NOVO FILM 2006 A.I.E., representada por la Procuradora D.<sup>a</sup> María del Rocío Sampere Meneses y asistida por el Letrado D. José Juan Cano Resiña, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 5 de julio de 2017 (R.G.: 2732/2014 y 6654/2014), relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 a 2012, y cuantía de 1.051.720,41 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por la Abogacía del Estado.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

- Con fecha 22 de noviembre de 2017 se interpuso recurso contencioso-administrativo por la parte actora contra la actividad administrativa indicada en el encabezamiento de esta resolución.

**Segundo.**

- Tras varios trámites se formalizó demanda el 17 de julio de 2018.

**Tercero.**

- La Abogacía del Estado presentó escrito de contestación el 9 de octubre de 2018.

**Cuarto.**

- Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 15 de septiembre de 2021, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Rafael Villafáñez Gallego, quien expresa el parecer de la Sala.

**FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

Objeto del recurso contencioso-administrativo y cuestiones litigiosas

**Primero.**

- El presente recurso contencioso administrativo se interpone contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 5 de julio de 2017 (R.G.: 2732/2014 y 6654/2014), desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por INTERVENCIONES NOVO FILM 2006 A.I.E. contra el Acuerdo de liquidación dictado el 8 de abril de 2014 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012, y contra el Acuerdo de imposición de sanción derivado del anterior.

Las cuestiones litigiosas que se suscitan en el presente recurso contencioso-administrativo son las siguientes:

(i) Infracción del art. 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 (en adelante, TRLIS).

(ii) Infracción del art. 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y el principio de seguridad jurídica.

(iii) El Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales ha certificado que la parte recurrente es la productora a los efectos del art. 120 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia (en adelante, TRLPI).

(iv) Improcedencia de la sanción.

(v) Infracción del art. 48 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante, LJCA).

Antecedentes de interés

## Segundo.

- Son antecedentes de interés a tener en cuenta en la decisión del presente recurso los siguientes:

1. El 5 de febrero de 2009 se constituyó la Agrupación de Interés Económico INTERVENCIONES NOVO FILM 2006.

2. Esta entidad aparece dotada con un capital de 3000,00 € dividido en 3.000 participaciones de 1,00 €, de las cuales 2.999 se asumen por la entidad PROMOCIONES Y CONSTRUCCIONES PYC PRYCONSA SA (PRYCONSA), y la restante por ISLA CANELA, S.A., que forma parte del mismo grupo económico que PRYCONSA.

3. El ejercicio social de INTERVENCIONES NOVO FILM 2006, A.I.E. comienza el 1 de abril y termina el 31 de marzo, y coincide con el de PRYCONSA a excepción del comienzo del ejercicio 2009.

4. El administrador único de INTERVENCIONES NOVO FILM 2006, A.I.E. es D. Millán, con carácter indefinido, que a su vez es Administrador de PRYCONSA. Igualmente, su domicilio social coincide con el de PRYCONSA.

5. En el año 2009 INTERVENCIONES NOVO FILM 2006, A.I.E. suscribió 4 contratos con dos productores cinematográficos: MORENA FILMS, S.L. y RADIO PLUS, S.A., 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 contribuyente en un porcentaje determinado a cambio de una cantidad. Las películas eran las siguientes: "Vengo con la lluvia", "Io, Don Giovanni", "Habitación en Roma" y "La posibilidad de una isla".

6. 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.

7. 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 Canal+ y TVE. Por este motivo, en el mismo día y por el porcentaje de participación correspondiente, se repercutió el beneficio del productor original a INTERVENCIONES NOVO FILM 2006, A.I.E., quien emitió la correspondiente factura.

8. Transcurridos unos días desde la firma de los cuatro contratos citados tuvieron lugar unos segundos contratos mediante los cuales INTERVENCIONES NOVO FILM 2006, A.I.E. cedía a los productores originales parte de los derechos de explotación de las películas a cambio de una determinada cantidad de dinero.

9. En el periodo comprobado por la Inspección (2009 a 2012) la totalidad de las operaciones realizadas por INTERVENCIONES NOVO FILM 2006, A.I.E giraron en torno a los contratos descritos, apareciendo exclusivamente cantidades ligadas a pagos de asesoramiento y consultoría, administración, comisiones bancarias, etc.

10. 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 78.744,81 € correspondientes principalmente a tres facturas por asesoramiento externo emitidas por RADIO PLUS, S.A., el 30 de abril de 2009, por importe de 10.357,53 €, y por ENERSOL, el 10 de julio de 2009 y el 26 de febrero de 2010, por importe de 52.392,28 € y 15.969,54 €, respectivamente.

11. La financiación procedía fundamentalmente de las aportaciones de PRYCONSA realizadas a través de la cuenta 5520000001 "Cuenta Corriente con Empresas del Grupo Promociones y Construcciones PYC, SA."

12. INTERVENCIONES NOVO FILM 2006, A.I.E 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. Saturnino, Director Financiero de PRYCONSA, con el cual no consta que INTERVENCIONES NOVO FILM 2006 tuviera relación alguna.

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

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

15. En las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2009 a 2012 procedió INTERVENCIONES NOVO FILM 2006 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.

16. A juicio de la Inspección, 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 €

17. En cuanto a las subvenciones, tal y como figura en los contratos, correspondían al productor original, de manera que las percibidas por INTERVENCIONES NOVO FILM 2006, A.I.E como productor de las mismas debían reembolsarse 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 "La Posibilidad de una Isla' y 'Habitación en Roma" fueron transferidas a MORENA FILMS SA

18. A juicio de la Inspección lo anterior implica considerar que, a efectos fiscales, INTERVENCIONES NOVO FILM 2006, A.I.E 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 los 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 periodo 2009 pueden ser aplicadas en el Periodo 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 €

19. La entidad INTERVENCIONES NOVO FILM 2006, A.I.E. presentó declaración por los periodos 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

20. Con fecha 8 de abril de 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- NUM000 incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad INTERVENCIONES NOVO FILM 2006, A.I.E., notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario con fecha 9 de abril de 2014 y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 19 de septiembre de 2013.

21. Los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación anterior fueron 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

22. Apreciada la comisión de infracciones tributarias de los artículos 196 y 197 de la LGT, se acordó iniciar procedimiento sancionador, notificándose al obligado tributario Acuerdo de imposición de sanción, de fecha 20 de octubre de 2014, el 27 de octubre de 2014, imponiéndose respecto de los ejercicios finalizados el 31 de marzo de 2010, el 31 de marzo de 2011 y el 31 de marzo 2012 sanciones al 40% por el artículo 196 de la LGT y respecto de los ejercicios finalizados el 31 de marzo de 2009 y el 31 de marzo de 2010 sanciones al 75% por el artículo 197 de la LGT.

23. Disconforme el interesado con el citado Acuerdo de liquidación, notificado con fecha 9 de abril de 2014, interpuso contra el mismo ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, con fecha 5 de mayo de 2014, la reclamación económico-administrativa nº 2732/14.

24. Disconforme también con el citado Acuerdo de imposición de sanción, notificado con fecha 27 de octubre de 2014, el contribuyente interpuso contra el mismo ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, con fecha 25 de noviembre de 2014, la reclamación económico-administrativa nº NUM001, acumulada a la anterior mediante Acuerdo de fecha 4 de septiembre de 2015, las cuales fueron desestimadas por la resolución que constituye el objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

Sobre la infracción del art. 48 de la LJCA

### **Tercero.**

- Comenzaremos por el examen de este motivo de impugnación, a pesar de que sistemáticamente ocupa el último lugar en el orden seguido al efecto en la demanda, dado que tiene una proyección general sobre el objeto del debate.

Pues bien, a juicio de la parte actora, dado que el expediente electrónico remitido por la Administración en el seno del presente recurso hace extremadamente difícil la búsqueda de los documentos que su defensa letrada ha necesitado en apoyo de sus fundamentos jurídicos y de los hechos que trata de probar, y que esta es una carga que pesa sobre la parte demandada a tenor de lo dispuesto en el art. 48 de la LJCA, debe concluirse, en cuanto a la prueba se refiere, que deben considerarse no probados por parte de la Administración todos aquellos hechos que no constan en el expediente administrativo remitido por la misma -páginas 30 a 32 de la demanda-.

Al respecto hemos de efectuar las siguientes consideraciones:

(i) Con carácter general, hemos de traer a colación la doctrina jurisprudencial contenida al efecto en la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2010 (recurso nº 4948/2005), a tenor de la cual: " Ya pusimos de manifiesto recientemente en nuestra Sentencia de 8 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 5499/2005 ) que para que quepa otorgarle trascendencia a los defectos en el expediente administrativo es preciso que estos sean de tal gravedad que hayan provocado indefensión real y efectiva al interesado (por todas, STC 171/2009 , FJ 8; ATC 197/2009 , FJ 2) (FD Tercero)".

(ii) A la luz de esta doctrina jurisprudencial, la Sala concluye que, aun en la hipótesis de que el expediente pudiera estar desordenado e incompleto, la recurrente ha tenido acceso a todos y cada uno de los documentos necesarios para mantener su defensa, y los ha señalado a este órgano judicial con el fin de que pueda disponer de los elementos precisos para decidir conforme a Derecho, como se comprueba, a título ejemplificativo, con la simple lectura de las páginas 4, 5 y 6 de la demanda.

(iii) Siendo esto así, difícilmente puede apreciarse que haya existido una indefensión material relevante a los efectos que se denuncia, única que permitiría reconocer la vulneración de las garantías del art. 24 CE.

(iv) Si lo anterior se declaraba en un sentido general, tampoco puede acogerse este motivo de impugnación en otro más concreto, circunscrito al aspecto probatorio, que es el que parece deducirse de los términos que se formula en la demanda y a los efectos que se pretenden por la entidad recurrente. En efecto, a partir de lo declarado en los puntos anteriores, no puede estimarse una declaración probatoria de efectos tan generales como la que se solicita en el escrito de demanda. Será con ocasión del examen de las distintas cuestiones sobre los que versa el presente recurso cuando se valore la concreta incidencia de los eventuales defectos del expediente administrativo en relación con la carga de la prueba de los distintos puntos de hecho concernidos.

El motivo se desestima.

Sobre la infracción del art. 38 del TRLIS

### **Cuarto.**

- A fin de dar respuesta a este motivo de impugnación se impone la necesidad de realizar dos aclaraciones previas.

La primera consiste en señalar que en este fundamento se analizarán tanto las cuestiones que se suscitan formalmente al amparo de este concreto motivo de impugnación, que ocupa las páginas 10 a 17 de la demanda, como las que se incluyen en el apartado primero de los fundamentos jurídico-materiales, denominado "Antecedentes", dada la íntima conexión entre todas ellas.

La segunda es que, al analizar dichos Antecedentes y la infracción del art. 38 del TRLIS que se alegan en la demanda, el prisma básico y esencial desde el que procede efectuar dicho examen está determinado prima facie por la existencia de simulación apreciada por la Administración.

En efecto, como se desprende del contenido del Acuerdo de liquidación, el fundamento de la regularización descansa, expresado de forma sintética, en la consideración de 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" -página 21 del Acuerdo de liquidación-.

Por ello, y enlazando con esta última cuestión, en los siguientes fundamentos jurídicos se abordarán los siguientes puntos:

(i) Marco normativo de la deducción aplicada por el contribuyente y que ha sido objeto de regularización en el sentido indicado anteriormente, en lo que a la caracterización de las figuras del productor y del coproductor financiero se refiere.

(ii) Marco normativo y jurisprudencial de la simulación en el ámbito tributario.

(iii) Fundamento en que se asienta la existencia de simulación relativa declarada por la Inspección.

(iv) Análisis de si, en el caso concreto, concurre efectivamente o no la simulación declarada por la Inspección o, por emplear las palabras usadas al efecto en la demanda, si la recurrente "tiene la condición de productor por su actividad real y material" y si la interpretación que realiza la Inspección del art. 38 del TRLIS "es contraria a una interpretación literal, contextual y al espíritu y finalidad de la norma" -página 10 de la demanda".

(i) Marco normativo de la deducción prevista en el art. 38.2 del TRLIS en lo que a la caracterización de las figuras del productor y del coproductor financiero se refiere

## Quinto.

- Por lo que se refiere al marco normativo en que se desenvuelve la deducción aplicada por el contribuyente y que ha sido objeto de regularización por la Inspección de los tributos, hemos de estar al contenido del art. 38.2 del TRLIS que, en la redacción aplicable *ratione temporis*, disponía 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 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".

De este régimen jurídico nos interesa centrarnos, por una parte, en la figura del productor.

Pues bien, en tal sentido, hemos de remitirnos a lo resuelto recientemente por esta misma Sala y Sección en la sentencia de 17 de junio de 2021 (recurso nº 1328/2017), en la que se afirmó lo siguiente:

"1.- 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 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".

Referencias que deben completarse, en lo que aquí interesa, con el art. 27 del Real Decreto 2062/2008, de 12 de diciembre, por el que se desarrolla la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, aplicable *ratione temporis*, y a tenor del cual:

"1. Las Agrupaciones de Interés Económico cuyo objeto social, según su inscripción en el Registro Mercantil, sea la realización de actividades de producción, distribución, exhibición cinematográfica o industrias técnicas conexas podrán optar a las ayudas que puedan corresponderles en función de la actividad que desarrollen en igualdad de condiciones que el resto de las empresas que lleven a cabo dicha actividad.

2. Igualmente, se considerarán productoras de una película aquellas empresas o Agrupaciones de Interés Económico que se incorporen como coproductoras a la misma, en todo caso con anterioridad a la finalización de los procesos de producción. Podrán optar a las ayudas para la amortización de largometrajes, considerándose como coste los gastos efectuados tanto por las Agrupaciones de Interés Económico como por las empresas productoras originarias.

3. El reconocimiento del coste de una película tendrá los efectos establecidos en el artículo 23".

La caracterización de la figura del productor se articula, pues, en torno a dos notas esenciales: por una parte, debe tener la iniciativa de la grabación audiovisual y, por otra, debe asumir la responsabilidad de dicha grabación.

Notas, por lo demás, con las que sustancialmente coinciden las partes en sus respectivos escritos, independientemente del sentido general que le atribuyan a cada una de ellas o de la aplicación que les merezca en el caso concreto enjuiciado.

Y, por otra parte, hemos de atender a la figura del coproductor financiero.

Respecto de esta concreta figura y su diferenciación de la anteriormente examinada, resulta de utilidad traer a colación la motivación contenida en la página 18 del Acuerdo de liquidación de que deriva la resolución impugnada y ello en el siguiente sentido:

"En virtud de lo establecido en ambos preceptos y tal como ha resuelto la DGT en su consulta V0254-06, de 10 de febrero, 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.

La misma DGT en la consulta V0207-08, referida también a una AIE que actúa como productora junto con otros coproductores, señala en su contestación: La Agrupación se inscribe en el registro de entidades productoras del Ministerio de Cultura y financia un 95% del coste de la producción. Firma un contrato de comisión mercantil con los productores ejecutivos que suscribirán en su nombre, pero por cuenta de la Agrupación los acuerdos necesarios para la elaboración de la producción. La agrupación interviene en otros contratos de venta de derechos y distribución. En definitiva, de los hechos descritos en el escrito de consulta se deduce que la Agrupación, actúa como productor a través de su inversión, adquiriendo la titularidad de los derechos y participando en la iniciativa y responsabilidad de la obra.

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".

(ii) Marco normativo y jurisprudencial de la simulación en el ámbito tributario

## Sexto.

- Respecto a lo primero, el marco normativo, el art. 16 de la Ley 58/2003 , a propósito de la simulación, dispone lo siguiente:

" 1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente".

Y por lo que se refiere al marco jurisprudencial, como se ha afirmado en la sentencia de esta Sala y Sección de 27 de octubre de 2016 (recurso nº 197/2014 ), la doctrina del Tribunal Supremo sobre la simulación puede sintetizarse en las siguientes consideraciones:

1.- La esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada, y puede ser absoluta, lo que sucede cuando « tras la apariencia creada no existe causa alguna», o relativa, que se da cuando « tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso», esto es, cuando «[t]ras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes» [ Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000 , FD Quinto], supuesto al que se refiere el art. 1276 del Código Civil .

2.- En el ámbito tributario, la simulación se recoge en la actualidad en el art. 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre , que establece que « en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes» (apartado 1), que « La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios» (apartado 2), y que « en la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente» (apartado 3).

3.- La calificación, en el caso concreto, de la convención celebrada por las partes habrá de tener en cuenta no sólo las estipulaciones formalmente establecidas sino también la real intención de los contratantes puesta de manifiesto a través de las reglas de hermenéutica contractual de los arts. 1281 a 1289 del Código Civil , pues « la calificación de los contratos ha de descansar en el contenido obligacional convenido, abstracción hecha de la denominación que las partes asignen a aquéllos», verdadera voluntad de los contratantes que hay que deducir de «los actos de las partes, coetáneos y posteriores a la celebración del contrato» [ Sentencia de la Sala Primera de 28 de mayo de 1990 , FD Tercero].

4.- En este sentido la STS de 29 de octubre de 2012 (Rec. 6460/2010) y 7 de junio de 2012 (Rec. 3959/2009 ), consideran que existe simulación cuando se realizan " una serie de negocios, que no respondían a la realidad típica que les justifica". O cuando no existe la " causa que nominalmente expresa el contrato, por responder éste a otra finalidad jurídica distinta" - STS de 26 de septiembre de 2012 (Rec. 5861/2009 )-. No siendo óbice para su apreciación la " realidad de cada una de las múltiples operaciones realizadas, y que desde la normativa mercantil no ofrecían tacha alguna" - STS de 28 de marzo de 2012 (Rec. (Rec. 3797/2008 )-.Y, además y en todo caso, " las operaciones han de tratarse, en la perspectiva fiscal, sinópticamente, es decir, contemplando la repercusión que en el patrimonio del sujeto pasivo se ha producido, evitando que el tratamiento parcial de las fases de dicha operación (que aparecen como negocios jurídicos independientes) distorsione la finalidad perseguida por el interesado, y, consiguientemente, la dicotomía normativa en su tratamiento tributario" - STS de 15 y 24 de noviembre de 2011 ( Rec. 153 y 1231/2008 )-. Añadiendo la sentencia que " no siempre es fácil identificar plenamente el mecanismo elusivo que se utiliza - no puede obviarse que su delimitación es fruto de construcciones dogmáticas de fácil identificación teórica, pero de, a veces, sinuosos perfiles en la realidad -, las diferencias pueden llegar a ser extremadamente sutiles, el denominador común suele ser el engaño, la ocultación, en definitiva una simulación...[siendo] lo relevante es descubrir el mecanismo elusivo, la verdadera intención o móvil de los

intervinientes, el negocio subyacente, que dote de la real entidad al fenómeno económico que se pretendía ocultar o encubrir para subsumirlo en la normativa fiscal a propósito".

Siendo posible que el negocio simulado se presente como un negocio ficticio (esto es no real) -aunque puede ocultar en algunas ocasiones un negocio verdadero-, como un negocio simple -aunque una importante modalidad del mismo es el negocio múltiple o combinado- y, en fin, como un negocio nulo, por cuanto no lleva consigo, ni implica transferencia alguna de derechos - STS de 26 de septiembre de 2012 (Rec. 5861/2009) -. Así, la STS de 8 de marzo de 2012 (Rec. 4789/2008 ) razona que no cabe apreciar una operación o negocio jurídico aisladamente, sino que debe analizar el "conjunto destinado" a la obtención de la ventaja fiscal.

5.- En todo caso, «para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración tributaria» [ Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000 , FD Quinto); y que «la simulación es un hecho cuya carga de la prueba corresponde a quien lo afirma», de modo que «la "causa simulandi" debe acreditarla la Administración que la alega» (Sentencia antes cit., FD Octavo), en virtud de los arts. 1.214 CC y 114 y ss. L.G.T. (actuales 105 y ss. de la Ley 58/2003 ).

6.- Por ello, considera el Tribunal Supremo que la simulación o el negocio jurídico simulado tiene «un componente fáctico sometido a la apreciación o valoración de los tribunales de instancia», y, el resultado de esa valoración es « una cuestión de hecho, y su constatación es facultad de los Tribunales de instancia y no es revisable en casación salvo que se demuestre que es ilógica» [ Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000 ), FD Sexto]. En la medida en que la simulación supone ocultación y la existencia de un negocio jurídico aparente, para llegar a la convicción de su existencia suele acudir a la llamada prueba indirectas (indiciaria y de presunciones) - STS de 13 de septiembre de 2012 (Rec. 2879/2010 ) y 22 de marzo de 2012 (Rec. 3786/2008 ), entre otras muchas-.

7.- Por lo que se refiere a la simulación relativa, ya afecte a la causa del contrato..., ya a los sujetos o al contenido del mismo, sería preciso para que exista que el negocio creado externamente por las partes (negocio jurídico aparente) no sea realmente querido por aquéllas, que buscan otro negocio jurídico distinto (o negocio simulado). O, como tiene declarado la Sala Primera del Tribunal Supremo en sus sentencias de 23 de septiembre de 1990 , 16 de septiembre de 1991 ( RJ 1991, 6274), 8 febrero de 1996 (RJ 1996, 952), la " simulación contractual se produce cuando no existe la causa que nominalmente expresa el contrato, por responder éste a otra finalidad jurídica distinta", añadiéndose en la última de las referidas sentencias que 'el concepto jurisprudencial y científico de simulación contractual, que es un vicio de declaración de voluntad de los negocios jurídicos por el cual, ambas partes, de común acuerdo, y con el fin de obtener un resultado frente a terceros, que puede ser lícito o ilícito, dan a entender una manifestación de voluntad distinta de su interno querer».

Como regla general el negocio simulado se presenta como un negocio ficticio (esto es, no real) -aunque puede ocultar en algunas ocasiones un negocio verdadero-, como un negocio simple -aunque una importante modalidad del mismo es el negocio múltiple o combinado-, y, en fin, como un negocio nulo, por cuanto no lleva consigo, ni implica, transferencia alguna de derechos.

8.- «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 Ley. De este modo lo que distingue a la simulación es la voluntad compartida por quienes contratan de encubrir una determinada realidad (anti)jurídica. Por eso frente a la simulación, la reacción del ordenamiento sólo puede consistir en traer a primer plano la realidad jurídica ciertamente operativa en el tráfico, para que produzca los efectos legales correspondientes a su perfil real y que los contratantes trataron de eludir» ( STS 15 de julio de 2002 ).

Simulación, pues, y no mero fraude de Ley, ya que, en el caso de éste, el negocio o negocio realizados son reales. No se trata de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino, simplemente, de buscar amparo para un acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde. Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma ('norma de cobertura'), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto ('norma defraudada').

9.- Y en cuanto a la economía de opción basada en motivos económicos válidos, se ha sostenido (como recuerda la Sentencia de 18 de marzo de 2013 -rec. 392/2011 -) que si bien es legítima la llamada economía de opción, porque no afecta al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria [ sentencia de 4 de julio de 2007 (recurso 274/03 , FJ 4º, letra d)], cuestión diferente es que, bajo la apariencia de esa legítima opción, en realidad se pacten negocios jurídicos anómalos [ sentencias de 15 de diciembre de 2008 (casación 5985 /05, FJ 4 º) y 9 de marzo de 2009 (casación 6866 /05 , FJ 6º), entre otras], esto es, acuerdos con los que se persigue la obtención de resultados o de fines distintos a los previstos por la ley para la fórmula utilizada. De lo anterior se colige que la existencia de un negocio jurídico simulado o de un complejo negocial de esa índole impide defender la presencia de una opción económica legítima.

No cabe confundir la conducta de quien, para capear una carga fiscal, ejecuta, en el ejercicio legítimo de su libertad de empresa ( artículo 38 de la Constitución ), un negocio distinto del pretendido, obteniendo los efectos civiles y mercantiles propios del realmente realizado y no los del inicialmente programado, con la situación de quien con idéntica mira lleva a cabo la operación tributariamente más beneficiosa, pero la organiza de modo que (por fraude, simulación u otro artificio) las consecuencias para su patrimonio en el orden civil y mercantil sean las que corresponderían a la opción inicial, fiscalmente más onerosa. La «economía de opción» no ampara tal clase de comportamientos [ sentencia de 5 de julio de 2010 (casación 373/07 , FJ 4º)]".

(iii) Fundamento en que se asienta la existencia de simulación relativa declarada por la Inspección

## Séptimo.

- Nos remitiremos a estos efectos a la motivación contenida en las páginas 18 a 21 del Acuerdo de liquidación, que se expresa así:

"A continuación examinaremos 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 Pryconsa. 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 Pryconsa 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 Pryconsa, 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, Libano, Omin, 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, según consta en el siguiente cuadro que figura en el informe de la inspección:

...

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 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".

(iv) Análisis de la simulación relativa declarada por la Inspección

## Octavo.

- Aunque la parte recurrente vincula la mayor parte de sus alegaciones a cuestiones interpretativas de alcance general, hemos de concretar su alcance prima facie a la operación descrita en el título de este fundamento jurídico, es decir, a contrastar las mismas con la simulación relativa apreciada por la Administración tributaria.

Pues bien, situados en este contexto, hemos de destacar los dos siguientes indicios que resultan impugnados por tales alegaciones de la demanda.

- (i) El primero de ellos es el relativo a la participación de la recurrente en la elaboración de las películas.
- (ii) El segundo es el relativo al ejercicio de los derechos de explotación y distribución que corresponden a los productores o coproductores como propietarios o copropietarios de las películas.

Analizaremos cada uno de estos indicios a continuación.

(i) Por lo que se refiere a la participación de la entidad recurrente en la elaboración de las películas, la actora sostiene que la Inspección ha ignorado las contestaciones emitidas por Morena Films, S.L. y Radio Plus, S.A. en respuesta a los requerimientos de información formulados al efecto.

Afirma la demanda, en síntesis, que:

"Como se deduce, INTERVENCIONES asumió la iniciativa y responsabilidad sobre las siguientes materias:

- Elección de Director, actores, técnicos.
- Montaje y edición final, créditos, música, bandas sonoras y sonido, producción y corte final de todos los elementos de la película.
- Decisiones Económico-Financieras y de marketing tales como tráiler, teaser, making of, imagen y materiales promocionales, diseño de póster,

Aunque lo anterior consta acreditado como un hecho no controvertido, el Actuario y el jefe de la Oficina Técnica resumen lo anterior de la siguiente forma:

"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".

Claro que consta. Pero la Inspección ha redactado un acta y una liquidación ajena a los hechos reales y probados y omitiendo en ellos los hechos que acreditan la condición de productora de INTERVENCIONES. El acta y la resolución narran una realidad paralela donde los certificados del ICAA, las manifestaciones de los coproductores, las pruebas aportadas o los informes de otros organismos de la AEAT no se valoran, o incluso no se mencionan" -página 7 de la demanda-.

Pues bien, consta en las actuaciones, en efecto, que Morena Films, S.L. y Radio Plus, S.A. atendieron los requerimientos de información dirigidos por la Inspección de los tributos a tales sociedades en el curso de las actuaciones.

Tanto en el expediente administrativo, como indica la demanda en su página 6, como en las actuaciones seguidas en el presente recurso, al dar cumplimiento a lo acordado por esta Sala en Auto de 4 de febrero de 2020.

Así, por una parte, Morena Films, S.L. informó lo siguiente:

-Respecto a la película "Habitación en Roma":

"6) DECISIONES CONJUNTAS DE TITULARES DE DERECHOS: El proceso de producción de una Película es un proceso complicado y muy largo en el tiempo. Es difícil enumerar todas las decisiones que los titulares de derechos toman en el día a día pero está muy claro que todas las decisiones son tomadas conjuntamente por dichos titulares. En el caso concreto que nos ocupa, y solo como un ejemplo de decisiones creativas tomadas en conjunto, podríamos enumerar, no limitativamente:

- Decisión sobre el compositor de música y la banda sonora original.
- Montaje de imagen y corte final de la película
- Montaje de sonido
- Elaboración, producción y corte final de todos los elementos de la Película, tales como tráiler, teaser, making of....
- Imagen de la película y todos los materiales promocionales
- Diseño poster".
- Respecto a la película "La posibilidad de una isla":

" 6) DECISIONES CONJUNTAS DE TITULARES DE DERECHOS: Como ya hemos explicado en la anterior película, todas las decisiones importantes se toman conjuntamente entre todos los coproductores, nacionales e internacionales, en seguimiento de los contratos firmados y, en general, es así como lo establecen los convenios bilaterales de producción y los convenios europeos que regulan la industria cinematográfica europea.

Todas las decisiones creativas (corte final, música, elaboración de materiales, making of, tráiler, teaser, diseño de poster...) junto con todas las decisiones económicas (aquellas que llevan a incrementar el presupuesto si fuera necesario, a reajustes entre distintos capítulos del presupuesto...) son tomadas por todos los productores y deben ser tomadas por unanimidad.

Las pequeñas decisiones del día a día del rodaje, postproducción y producción en general son tomadas por la productora designada como productor ejecutivo".

-Respecto a la película "Vengo con la lluvia":

" 6) DECISIONES CONJUNTAS DE TITULARES DE DERECHOS: Como ya hemos explicado en la anterior película, todas las decisiones importantes se toman conjuntamente entre todos los coproductores, nacionales e internacionales, en seguimiento de los contratos firmados y, en general, es así como lo establecen los convenios bilaterales de producción y los convenios europeos que regulan la industria cinematográfica europea.

Todas las decisiones creativas junto con todas las decisiones económicas son tomadas por todos los productores y deben ser tomadas por unanimidad. Entre las decisiones importantes tomadas por los Productores en esta Película: decisión sobre cambio de montador, decisión sobre corte final, selección de temas musicales para incluir en el corte final, decisión sobre dobladores en español para la Película, imagen de la Película, ...

Las pequeñas decisiones del día a día del rodaje, postproducción y producción en general son tomadas por la productora designada como productor ejecutivo".

Así consta, por ejemplo, en las págs. 9, 50-51 y 133-134 del acontecimiento nº 56 de los autos del presente procedimiento.

Por otra parte, Radio Plus, S.A. informó lo siguiente respecto a la película "Io, Don Giovanni":

"6. Decisiones sobre la película que se hayan adoptado de forma conjunta con otros titulares de los derechos.

Es difícil enumerar las decisiones concretas que se toman en la producción de una película, como lo es en cualquier otra actividad económica compleja. En general, en el marco de una coproducción cinematográfica, todas las decisiones relevantes se adoptan de forma conjunta con el resto de los coproductores, entre otras razones, porque así lo obligan los contratos suscritos.

Las decisiones relevantes son aquellas concernientes a los aspectos creativos y económicos. Las decisiones creativas son, cómo es fácil de comprender, amplísimas, yendo desde las tomadas incluso antes del rodaje (elección de director, actores y técnicos, etc.), hasta las decisiones tomadas poco tiempo antes de la calificación (el montaje final, la música, títulos de crédito, etc.)

Las decisiones de carácter económico son aquellas que tienen incidencia en el coste final de la película, ya sea por dotar de más medios a la misma como por extender en el tiempo los procesos de producción.

En términos generales se puede decir que nunca se toman decisiones esenciales en las coproducciones sin el pleno acuerdo de todos los coproductores, entre otras cosas, porque ello supondría un incumplimiento de los contratos de coproducción.

Otra cosa son las decisiones de la gestión del día a día de la producción, que son responsabilidad de aquella productora que actúe como productor ejecutivo, la cual está obligada a obrar de forma diligente cumpliendo en todo momento todas las obligaciones legales, laborales, etc."

Así consta, por ejemplo, en la pág. 39 de 145 del acontecimiento nº 57 de los autos del presente procedimiento.

La valoración que de tal información se realiza por la Administración tributaria se limita a expresar, por una parte, que las respuestas " han resultado genéricas remitiéndose a los respectivos contratos pero sin señalar decisiones concretas, medios de contacto, comunicaciones, eventuales discrepancias o cualquier otro elemento o indicio concreto" -pág. 4 del informe de disconformidad" y, por otra, que "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" y que " la producción cinematográfica es una actividad muy compleja y no resulta razonable pensar que una entidad sin experiencia ni medios toma las decisiones más relevantes. Lo que sucede es que todas esas decisiones se vuelven a transferir formalmente al productor original transcurridos unos días cuando en realidad nunca salieron de su poder" -págs. 6 y 10 del Acuerdo de liquidación-.

No comparte la Sala la apreciación de la Administración tributaria a que se acaba de hacer referencia.

Ha de recordarse, a estos efectos, en qué condiciones opera la prueba de presunciones, que es en la que se basa en definitiva la Administración tributaria para apreciar la existencia de simulación relativa en el presente caso.

A tal efecto hemos declarado en la reciente sentencia de esta Sala y Sección de 24 de septiembre de 2020 (recurso nº 141/2017) lo siguiente:

" Como ya hemos resaltado, para probar la existencia de simulación se hace necesario acudir a la prueba indirecta de las presunciones, recogida en el artículo 108.2 LGT , según el cual "para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano".

De este precepto y de la jurisprudencia que lo ha interpretado, se extraen tres condiciones para la viabilidad de esta clase de prueba:

Que los hechos base estén plenamente acreditados; que los mismos sean reveladores, con claridad, de la consecuencia, es decir, del hecho desconocido, que pretende demostrarse; y, en fin, que entre ambos exista un nexo que, conforme a las reglas de la lógica y del conocimiento humano, aparezca como extremadamente posible".

A la luz de lo expuesto la Sala concluye que no puede considerarse plenamente acreditado el hecho base que estamos examinando, hecho del que parte la Administración para afirmar la existencia de simulación relativa que fundamenta a su vez la regularización practicada.

La respuesta proporcionada por terceros en el contexto de los requerimientos de información efectuados por la Inspección de los tributos incorpora una realidad totalmente distinta de la asumida por esta última.

Al descartar la relevancia de dicha información a los efectos probatorios concernidos entendemos que la Administración tributaria no ha aportado una argumentación suficiente a tal efecto.

Por una parte, porque tal decisión se fundamenta en la consideración de que la información aportada resulta genérica.

Lo cierto, sin embargo, es que en respuesta a un requerimiento de información que se extendía a aclarar entre otros extremos, y en lo que aquí interesa, las " decisiones sobre la película que se hayan adoptado conjuntamente con otros titulares de derechos", la información aportada por los terceros resultaba suficientemente concreta en relación a los extremos concernidos, indicando específicos aspectos de la elaboración de las películas en que intervinieron todos los titulares de derechos sobre las mismas y, por tanto, también la entidad recurrente en tal condición.

Por lo que se refiere, por otra parte, a la falta de elementos corroborantes, en el requerimiento de información cursado al efecto se indicaba solamente a sus destinatarios que aquel se extendía a la aportación de los documentos oportunos.

La documental aportada en respuesta a tales requerimientos de información, según se recoge en los acontecimientos nº 56 y 57 de los autos del presente procedimiento, resulta proporcionada a lo pedido y, además, avala a priori de modo suficiente la intervención predicada respecto de la entidad recurrente en la elaboración de las películas.

Se constata de este modo que falta una mayor indagación de la Administración tributaria sobre tal extremo, por ejemplo, a través de un requerimiento de información más preciso y concreto respecto de los extremos no suficientemente cumplimentados a través del primero, si era el caso.

Y es que, en relación con lo anterior, no puede olvidarse que "la simulación es un hecho cuya carga de la prueba corresponde a quien lo afirma".

Ese aval probatorio al que antes nos referíamos se produce, al menos, a los efectos de admitir que existe una duda razonable en cuanto a la participación de la recurrente en la elaboración de las películas y, por ende, en la asunción de una efectiva y real iniciativa y responsabilidad sobre las mismas, que son las notas que caracterizan a la figura del productor.

Y esto último resulta trascendente en la medida en que, a partir de dicha constatación, no podemos estimar que este concreto indicio esté sustentado en un hecho base plenamente acreditado.

(ii) En el extremo relativo al ejercicio de los derechos de explotación y distribución que corresponden a los productores o coproductores como propietarios o copropietarios de las películas, la tesis de la recurrente, sintéticamente expuesta, consiste en afirmar en la página 19 de la demanda lo siguiente:

"Por economía procesal no volveremos a reiterar la explicación sobre los ciclos de explotación de películas que figuran en los párrafos 58 y ss. de las alegaciones ante el TEAC para no alargar en exceso el presente escrito. Sin embargo, como se extrae de dichas explicaciones y de la operativa que han expuesto las AIS a la DGT;

i. Las preventas de los derechos del primer ciclo de explotación es habitual. INTERVENCIONES no es una distribuidora o comercializadora.

ii. Se ceden los derechos por un plazo de 10 años, recuperando al final de dicho ciclo los derechos cedidos, no teniendo -contrariamente a lo que afirma la Inspección- dicha recuperación un valor residual. Una vez recuperados, no están agotados sino que seguirán produciendo retornos en su segundo ciclo de explotación, que serán incluso mayores que los ingresos de la explotación en cines o primer ciclo por las nuevas plataformas tipo NETFLIX, AMAZON, HBO, APPLE TV, TELEVISA, MOVISTAR, etc."

La valoración administrativa contra la que se dirige esta argumentación, como se ha expuesto en el fundamento jurídico precedente, se expresa sintéticamente así:

" 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".

Considera la Sala que la valoración de este concreto indicio debe partir del elemento temporal, más que del aspecto espacial, y en atención a ello resulta obligada la cita de la norma contenida en el art. 125 del TRLPI, que regula la duración de los derechos de explotación de los productores de las grabaciones audiovisuales, y que establece lo siguiente:

"La duración de los derechos de explotación reconocidos a los productores de la primera fijación de una grabación audiovisual será de cincuenta años, computados desde el día 1 de enero del año siguiente al de su realización.

No obstante, si, dentro de dicho período, la grabación se divulga lícitamente, los citados derechos expirarán a los cincuenta años desde la divulgación, computados desde el día 1 de enero del año siguiente a la fecha en que ésta se produzca".

El contraste de esta norma con los hechos enjuiciados en el presente caso arroja, a juicio de la Sala, una consideración distinta de la que se refleja en la resolución impugnada y en el Acuerdo de liquidación del que trae causa.

La Administración tributaria, como hemos visto, atiende de modo fundamental a que la cesión de derechos se ha operado por " un largo período de tiempo (10 años)".

Sin embargo, por largo que pueda parecer dicho período, debe ponerse en relación con el marco temporal más amplio en que pueden ejercerse los derechos de explotación reconocidos a los productores que, como hemos visto, se extiende legalmente a un período de cincuenta años.

Desde esta perspectiva, como sostiene acertadamente la parte actora, no puede admitirse que la explotación sobre las películas que tras los contratos de cesión retiene aquella sea residual.

Ni, por ende, que la recurrente haya abdicado a través de dichos contratos de los derechos de explotación que le corresponden sobre las películas por su condición de productor o, como se recoge en la resolución impugnada, que " (la recurrente) ni ejercitó sus derechos como productor ni tenía intención de hacerlo".

En este contexto, nuevamente asumimos como razonable la posición de la entidad recurrente al aludir en la demanda a los distintos ciclos de explotación de los derechos sobre la grabación audiovisual, al ser el marco temporal en que se desenvuelven estos tan amplio como el que se recoge en el art. 125 del TRLPI.

Por tanto, tampoco en este caso podemos admitir la existencia de un indicio construido a partir de un hecho base plenamente acreditado.

Si la actora no ejercitó sus derechos como productor ni tenía intención de hacerlo es algo que no puede inferirse, sin más, de unos contratos de cesión de derechos que se proyectan solo sobre una quinta parte de la duración temporal máxima legalmente reconocida.

La conclusión que se alcanza de la valoración de los dos extremos a que acabamos de referirnos resulta decisiva a los efectos de la decisión del presente recurso.

Los indicios en cuestión son absolutamente fundamentales en la construcción de la simulación relativa que fundamenta la decisión administrativa que estamos enjuiciando.

Hasta el punto de que, sin poder afirmar plena y rotundamente que la entidad recurrente no tuvo una intervención significativa como productor en la elaboración de las películas ni que en la práctica vino a ceder globalmente a los productores originales los derechos de explotación sobre las mismas, no es posible sostener, como afirma la Administración tributaria, que lo que ha sucedido es que su intervención se ha limitado exclusivamente a aportar una financiación con el fin de obtener una rentabilidad fiscal, ostentando por ello la condición de coproductor financiero y no la de productor a los efectos del art. 38.2 del TRLIS.

La conclusión anterior priva de fundamento a la resolución impugnada y, en consecuencia, a los Acuerdo de liquidación y de imposición de sanción de los que trae causa.

El motivo se estima, sin que sea necesario por ello entrar a examinar las restantes cuestiones suscitadas por las partes en sus respectivos escritos pues su estimación o desestimación en ningún caso serviría para alterar el resultado expuesto.

Decisión del recurso contencioso-administrativo

**Noveno.**

Procede, por tanto, la estimación del recurso contencioso-administrativo y la anulación de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 5 de julio de 2017 (R.G.: 2732/2014 y 6654/2014), así como los Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción de los que trae causa, por no ser ajustados a Derecho, con los efectos legales inherentes a esta declaración.

Costas procesales

#### **Décimo.**

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA , que " En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, no apreciando la concurrencia de dudas de hecho ni de derecho en el planteamiento o resolución de la litis, la Sala entiende procedente que se condene a la Administración demandada en las costas causadas en este proceso.

En atención a cuanto se ha expuesto se dicta el siguiente

#### **FALLO**

Que debemos estimar y estimamos el presente recurso contencioso-administrativo número 1111/2017, interpuesto por la Procuradora D. <sup>a</sup> María del Rocío Sampere Meneses en nombre y representación de INTERVENCIONES NOVO FILM 2006 A.I.E. contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 5 de julio de 2017 (R.G.: 2732/2014 y 6654/2014) y, en consecuencia:

1º.- Anulamos la citada Resolución y los Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción de los que trae causa por no ser ajustados a Derecho, con los efectos legales inherentes a esta declaración.

2º.- Se imponen las costas a la Administración demandada.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

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 art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Rafael Villafañez Gallego estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.