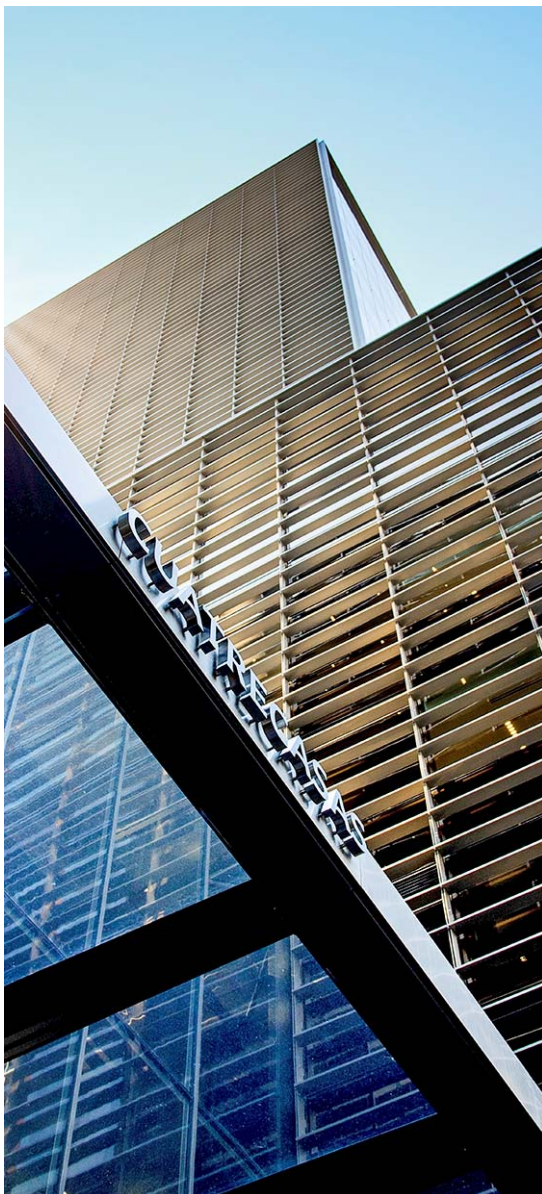


Próximas novedades en los grupos fiscales y la deducción del cine

Las enmiendas que traerán modificaciones relevantes en el del Impuesto sobre Sociedades ya son públicas

España - Legal flash

14 de noviembre de 2022.



Aspectos clave

Mediante enmiendas presentadas a la Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, se pretenden introducir modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades. En concreto, está prevista:

- > Una relevante limitación temporal, en principio, acotada al ejercicio 2023, en el aprovechamiento de las pérdidas de entidades que tributan bajo el régimen de consolidación fiscal.
- > Una mejora en la deducción por inversiones en producciones cinematográficas españolas y extranjeras (artículo 36.1 y 36.2 de la Ley del Impuesto), con efectos a partir del ejercicio 2023, y algunas modificaciones en el régimen de la deducción por el financiador de producciones cinematográficas españolas y por espectáculos en vivo (artículo 39.7 de la Ley del Impuesto), con efectos para los ejercicios 2022 y siguientes.



Introducción

Se han hecho públicas de forma oficiosa las enmiendas presentadas en el Congreso de los Diputados a la Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. A la fecha de redacción de este legal flash, aún no están publicadas en la página web del Congreso de los Diputados.

Entre ellas, tal como anunció hace unas semanas la ministra de Hacienda, los grupos parlamentarios Socialista y Unidas Podemos han presentado una enmienda conjunta para establecer **limitaciones en la compensación de pérdidas generadas por entidades que tributan bajo el régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades (“IS”)**. Además, otra enmienda pretende **introducir modificaciones en este impuesto en el ámbito de los incentivos fiscales al sector cultural**. Ambas medidas, que se unen a las modificaciones fiscales previstas para final de año comentadas en el [*Legal flash Medidas fiscales en el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023*](#), son objeto de análisis en este Legal flash. Debe advertirse que a lo largo de la tramitación parlamentaria de la Proposición de Ley podría cambiar el texto aquí comentado.

Por otra parte, se han presentado otras enmiendas a esta Proposición de ley que afectan a la tributación de los patrimonios de las personas físicas y que son objeto de análisis en nuestro [*Legal Flash Nuevo Impuesto sobre las Grandes Fortunas y novedades en Patrimonio*](#).

Modificación en el régimen de consolidación fiscal

El régimen de consolidación fiscal en el IS parte de la premisa de que el grupo fiscal es el contribuyente único del impuesto. Así lo recoge expresamente el artículo 56.1 de la Ley del IS.

A su vez, como es sabido, para determinar la cuota del IS del grupo, se parte de la suma de las bases imponibles de las sociedades, por lo que una de las ventajas de este régimen es que la base imponible negativa que genera en el ejercicio una entidad del grupo se compensa de forma automática con las bases imponibles positivas del resto de entidades.

La **modificación propuesta en esta enmienda limita, para los ejercicios iniciados en el año 2023**, y en principio solo para estos, esta **compensación automática** (tan propia del régimen de consolidación fiscal, derivada como decimos de la consideración del grupo fiscal como contribuyente del IS) **en relación con las bases imponibles negativas que genere una entidad del grupo durante el ejercicio, de forma que en esta suma únicamente se tomarán en consideración el 50% de dicho importe**. En otras palabras, la base imponible del grupo seguirá calculándose mediante la agregación de las bases imponibles individuales de las entidades que lo conforman, aunque con una lógica asimétrica: (i) las bases individuales que sean positivas se computan íntegramente, pero (ii) las bases individuales que sean negativas se computan únicamente al 50%.



Los escenarios que podrán derivarse en los grupos fiscales son los que se detallan a continuación mediante un ejemplo de grupo fiscal integrado por tres entidades, en que la entidad C genera una base imponible negativa y se vería afectada por esta nueva regla:

| ESQUEMA LIQUIDACIÓN IS GRUPO FISCAL INTEGRADO POR 3 ENTIDADES | | | | | | |
|---|-------------------|---------------------|-------------------|---------------------|-------------------|---------------------|
| ESQUEMA LIQUIDACIÓN GRUPOS FISCALES | ESCENARIO 1 | | ESCENARIO 2 | | ESCENARIO 3 | |
| | Regulación actual | Regulación enmienda | Regulación actual | Regulación enmienda | Regulación actual | Regulación enmienda |
| + Base Imponible (A) | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 |
| + Base Imponible (B) | 300 | 300 | 300 | 300 | 300 | 300 |
| + Base Imponible (C) | -100 | -50 | -800 | -400 | -2000 | -1000 |
| Base imponible agregada | 600 | 650 | -100 | 300 | -1300 | -300 |
| + - Eliminaciones e incorporaciones | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| - Reserva de capitalización | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| - BINs grupo y BINs previas grupo | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Base Imponible del grupo | 600 | 650 | -100 | 300 | -1300 | -300 |
| x tipo gravamen | 25% | 25% | 25% | 25% | 25% | 25% |
| Cuota íntegra del grupo fiscal | 150 | 162,5 | 0 | 75 | 0 | 0 |
| - Deducciones, retenciones y pagos fraccionados | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Cuota a pagar o a devolver | 150 | 162,5 | 0 | 75 | 0 | 0 |

Como puede apreciarse, con esta regulación la distribución de la base imponible agregada entre las distintas entidades del grupo fiscal presenta efectos materiales. Así, por ejemplo, en el escenario 1, los efectos serían muy distintos si la base imponible individual de las entidades fuera 400, 100 y 100 (para las entidades A, B y C, respectivamente), en lugar de los expuestos.

Esta circunstancia pone de manifiesto una de las primeras reflexiones que genera la medida propuesta, y es el posible efecto que pueden tener las operaciones internas de los grupos fiscales. Si bien estos grupos quedan legalmente exonerados de la obligación de documentar las operaciones realizadas entre entidades del grupo, su condición de partes vinculadas tiene aneja la obligación de valorar a mercado dichas operaciones internas; ahora bien, es fácilmente advertible que diferencias de valoración pueden dar lugar a una composición de las bases imponibles individuales con diferentes efectos en el seno de esta limitación. Por este motivo cabría plantear si una valoración de las operaciones internas que se separe de la obligación general de valoración a mercado podría dar lugar a una conducta sancionable por parte de la Administración tributaria. **Ante esta propuesta, conviene, pues, que los grupos fiscales revisen su política de precios de transferencia.**

En segundo lugar, conviene destacar que esta nueva limitación no afecta a la compensación de las bases imponibles negativas de ejercicios previos (las cuales ya fueron objeto de la limitación dispuesta por el Real Decreto Ley 3/2016 y cuya constitucionalidad plantea serias dudas, como se comenta en el [Post Sobre la posible inconstitucionalidad del RDL 3/2016](#)). Por el contrario, la medida desplegaría sus efectos iniciales en el propio ejercicio iniciado en el año 2023 y en relación con las bases individuales negativas que se generen en el mismo por parte de las entidades del grupo fiscal.

En cuanto a la naturaleza de la limitación, la enmienda presentada precisa que, en los periodos impositivos siguientes (2024 en adelante), el importe de las bases imponibles negativas



individuales que hubiera sido excluido del sumatorio en el ejercicio 2023 con motivo de esta regulación, incrementará el importe de bases imponibles negativas del grupo fiscal. Cabe entender que esta es la razón por la que la justificación de la enmienda alude a que la medida **tendrá “un efecto de anticipación de impuestos, pero no conlleva una variación en la tributación del grupo fiscal”**.

En principio esta afirmación puede resultar discutible, no solo por cuanto la compensación de bases imponibles negativas del grupo fiscal no es automática en los años siguientes (como sí lo es la suma de bases imponibles individuales en el periodo en curso), sino también en aquellos supuestos en los que, con posterioridad —y quizá con motivo de las pérdidas acumuladas—, se acuerde disolver la entidad generadora de dichos resultados negativos. Recordemos que constituye criterio reiterado de la Dirección General de Tributos que las bases imponibles negativas generadas —y pendientes de aplicar— por una sociedad dentro del grupo fiscal se pierden en el supuesto de su disolución —en el caso que no resulte de aplicación el régimen de neutralidad de las operaciones de reestructuración—. Vinculado con todo ello, además, conviene recordar que las medidas excepcionales, aprobadas durante la COVID-19, en relación con la causa de disolución de sociedades por pérdidas que dejan reducido el patrimonio social a menos de la mitad del capital, finalizan el 31 de diciembre de 2022 y no se han extendido al año 2023, tal como se comenta en nuestro [*Post El 31 de diciembre finaliza la “moratoria societaria”*](#).

Por último, no puede dejar de destacarse que **la regulación anunciada y prevista en la enmienda plantea algunas dudas de otra índole**. Entre ellas, las relativas a su encaje con el principio de capacidad económica (consagrado por el artículo 31 de la Constitución) en la medida en que la limitación a la agregación de bases imponibles individuales negativas arroja una base imponible del grupo fiscal superior a la realmente obtenida por las entidades que lo componen. Esto es, la norma propuesta parece obviar la configuración legal del grupo fiscal como un único contribuyente, lo cual genera dudas similares a las que se plantean con el artículo 64 de la Ley del IS en relación con los dividendos internos del grupo y la limitación del artículo 21.10 de la norma. Por otro lado, también afloran dudas derivadas de su ajuste con otros parámetros de la mecánica liquidatoria del IS en los grupos fiscales.

Modificación en los incentivos fiscales al sector cultural

Se resumen a continuación los principales aspectos que en el ámbito de los incentivos fiscales al sector cultural en el IS están previstos en la enmienda.

Por un lado, está prevista la modificación del artículo 39.7 de la Ley del IS, artículo que fue introducido por la Ley de Presupuestos para 2021, para permitir que **el contribuyente que participe en la financiación de producciones cinematográficas españolas, series audiovisuales o producción y exhibición de espectáculos en vivo pueda aplicar la deducción por producciones audiovisuales españolas** (del artículo 36.1 de la Ley del IS) **y por eventos musicales y teatrales** (del artículo 36.3 de la Ley del IS), sin necesidad de que se haya estructurado la producción a través de una Agrupación de Interés Económico, bastando para ello la formalización de un contrato de financiación directamente entre el contribuyente (al que nos referiremos como



financiador) y el productor/promotor, bajo el cumplimiento de determinados requisitos formales y materiales.

La enmienda **introduce las siguientes modificaciones en esta regulación**, con efectos para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2022:

- Se prevé expresamente que el financiador pueda aplicar la deducción por costes incurridos **en cualquier fase de la producción, ya sean previos o posteriores al momento en que se efectúen las aportaciones por parte del productor**. Esta regla permite superar, a partir de 1 de enero de 2022, algunas de las dudas operativas e interpretativas que se habían suscitado a raíz de la reciente publicación de la consulta de la Dirección General de Tributos con número de referencia V1811-22, de 29 de julio de 2022.
- Se prevé eliminar el párrafo del artículo 39.7 de la Ley del IS que permite la aplicación anual de la deducción por parte del financiador (*“El contribuyente o contribuyentes que participe en la financiación de la producción aplicará anualmente la deducción establecida en este artículo, en función de las aportaciones desembolsadas en cada periodo impositivo”*). Con esta supresión **parece que el financiador solo podría aplicar la deducción en el ejercicio en que finalice la producción**.
- Se prevé eliminar la regla que establece que el importe de la deducción se determinará en las mismas condiciones que hubiera aplicado el productor (*“(…) determinándose su importe [de la deducción] en las mismas condiciones que se hubieran aplicado el [sic] productor”*).
- En la justificación de la enmienda se menciona que **los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción quedan excluidos del artículo 39.7 de la Ley del IS**.
- Se **elimina la posibilidad de que el financiador aplique el límite incrementado de deducción del 50% sobre cuota íntegra**, siendo aplicable el límite general del 25%.
- Se prevé que **no procede la aplicación de la deducción cuando financiador y productor estén vinculados**.
- La comunicación a la administración tributaria del contrato y los certificados exigidos en el artículo 36 de la Ley del IS deberá realizarse en el periodo impositivo en que el financiador tenga derecho a aplicar la deducción (la normativa actualmente vigente se remite al ejercicio de generación).
- Desaparece cualquier mención a que el instituto regulado en el artículo 39.7 de la Ley del IS constituya un traspaso de la deducción.

Por otra parte, se introducen **importantes mejoras en las deducciones reguladas en los artículos 36.1 (deducción por inversiones en producciones españolas) y 36.2 (deducción por inversiones en producciones internacionales)** de la Ley del IS, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2023.



- > Tanto para las producciones nacionales como internacionales, se incrementa el **límite máximo de la deducción a 20 millones de euros** (desde los 10 millones de euros actualmente vigentes) y **10 millones de euros en series audiovisuales**, en cuyo caso el límite se determinará **por episodio**.
- > En el artículo 36.2 de la Ley del IS se elimina el límite de 100 mil euros por persona en relación los gastos de personal creativo que se pueden incluir en la base de la deducción.
- > La vigencia de las modificaciones mencionadas de los artículos 36.1 (producciones nacionales) y 36.2 (producciones internacionales) de la Ley del IS quedará en suspenso hasta que la Comisión Europea notifique su conformidad con las medidas planteadas, todo ello en coherencia con el art. 108.3 del Tratado de Funcionamiento de la UE y 3 del Reglamento (UE) 2015/1589.

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede enviar un mensaje a nuestro equipo del [Área de Conocimiento e Innovación](#) o dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.

©2022 CUATRECASAS

Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas.

