

Consulta Vinculante V2402-15, de 29 de julio de 2015 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas

LA LEY 2679/2015

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Porcentaje de deducción para las entidades con residencia fiscal en Canarias. El porcentaje de deducción aplicable a una entidad residente en el territorio canario, ha de ser superior en un 80% al porcentaje de deducción aplicable en régimen común (15%), con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales. En consecuencia, el porcentaje de deducción vigente para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015 ascenderá al 35%.

DESCRIPCIÓN

La consultante es una entidad domiciliada en Canarias que plantea diversas cuestiones en relación con la aplicación de la deducción regulada en el artículo 36.2 de la LIS.

Al objeto de determinar la base de deducción, la consultante plantea sobre la inclusión de los siguientes gastos, cuando los mismos no puedan considerarse dentro del personal creativo:

- Guion y música, como los gastos asociados a diálogos adicionales, traducciones, composición de música de fondo, director de orquesta, arreglista, profesores de grabación, cantantes, copistería musical, entre otros.
- Personal artístico, como actores de reparto, dobles de acción, especialistas, extras, coreógrafo, bailarines, orquesta, entre otros.
- Equipo técnico de dirección (primer ayudante de dirección, secretario de rodaje, auxiliar de dirección y director de reparto), de producción (productor ejecutivo, director de producción, jefe de producción, primer ayudante de producción, regidor, auxiliar de producción, cajero-pagador y secretario de producción), de fotografía (segundo operador, ayudante, auxiliar de cámara y fotógrafo de escenas), de decoración (jefe de arte, decorador, ambientador, tapicero, constructor jefe, pintor y carpintero), de sastrería (figurinista, jefe de sastrería y sastra), de maquillaje y peluquería (maquillador, ayudante y auxiliar), de efectos especiales y efectos sonoros (jefe de efectos especiales, ayudante, armero, jefe de efectos sonoros, ambientes y efectos de sala), de ayudante de sonido, de montaje (ayudante y auxiliar), relacionados con los electricistas y maquinitas, y otro personal complementario, como asistencia sanitaria, guardas, peones y ayudantes de cualquier clase.
- Escenografía, como los de decoración y escenarios (construcción y montaje de decorados en plató, derribo de decorados, construcción en exteriores, construcción en interiores naturales, maquetas, forillos, alquiler de decorados, y alquiler de interiores naturales), ambientación (alquiler y compra de mobiliario, atrezzo, jardinería, armería, vehículos en escena o comidas en escena), alquiler y compra de vestuario, los relativos a semovientes y carruajes.
- Estudios de rodaje (alquiler de plató, rodaje en exteriores, fluido eléctrico del estudio e instalaciones complementarias), montaje y sonorización (salas de montaje, proyección, doblaje, efectos sonoros, grabación de mezclas, así como los gastos de grabación de banda sonora, transcripciones magnéticas, etc.), y otros varios de producción, que incluirían las copias de guion, fotocopias en rodaje, teléfono en fechas de rodaje, alquiler de camerinos, caravanas y oficina,

almacenes varios, garajes en fechas de rodaje, limpieza de lugares de rodaje y comunicaciones en rodaje.

- Maquinaria del rodaje (cámara principal, cámaras secundarias, objetivos especiales y complementarios, accesorios, material de iluminación, grúas, carburante, helicóptero/aviones, equipos de sonido, entre otros).
- Transportes como los coches de producción, alquiler de coches sin conductor, furgonetas para las cámaras, camiones, autobuses, taxis en fechas de rodaje, billetes de avión, aduanas y fletes.
- Hoteles y comidas en fechas de rodaje.
- Laboratorio: revelado, positivado, magnético, entre otros.
- Posproducción: efectos visuales, sonoros, trabajos de animación, subtulado, doblaje y similares.
- Seguros directamente relacionados con la producción, como el seguro de negativo, de materiales de rodaje, de responsabilidad civil, de accidentes, de interrupción de rodaje, de buen fin, entre otros.
- Gastos generales: alquiler de oficinas, personal administrativo, mensajería, correo/telégrafo, teléfonos, taxis y gastos de locomoción en fechas de rodaje, luz, agua, limpieza, material de oficina, comidas pre y post rodaje, gestoría, asesoramiento fiscal, de seguridad social y contable.
- Gastos de explotación, comercio y financiación, como internegativo y copias, publicidad (trayler y making off), intereses y gastos de negociación de préstamos oficiales.
- Impuestos y tasas no deducibles relacionados con la ejecución de la producción.
- Gastos de preproducción como los de localización, casting y similares.
- Gastos relacionados con la distribución y difusión, como la obtención de copias y publicidad.

CUESTIÓN

- 1. Si el tipo de deducción previsto en el artículo 36.2 de la LIS se eleva al 35% para las entidades con residencia fiscal en Canarias.*
- 2. Si los costes derivados de las relaciones laborales y mercantiles de autores -director, guionista, director de fotografía, compositor de la música, actores y otros artistas, montador jefe, director artístico, jefe de sonido, figurinista y jefe de caracterización- podrán formar parte de la base de deducción, siempre y cuando los anteriores sean residentes fiscales en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el límite de 50.000 euros por persona.*
- 3. Si los costes de actores no residentes en España ni en ningún Estado miembro de la UE pueden servir de base de la deducción en tanto quedan sometidos a las normas de Seguridad Social españolas. En caso negativo si, al menos, el coste de la Seguridad Social de dichos actores podría formar parte de la referida deducción.*
- 4. Si los gastos relacionados anteriormente pueden formar parte de la base de la deducción prevista en el artículo 36.2 de la LIS, siempre y cuando estén relacionados con la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de otras obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial, por quedar incluidos dentro de las industrias técnica o como otros proveedores.*

CONTESTACIÓN

1. El apartado 2 del artículo 36 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (LA LEY 18095/2014) (BOE de 28 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), establece la siguiente deducción:

"2. Los productores registrados en el Registro de Empresas Cinematográficas del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada tendrán derecho a una deducción del 15 por ciento de los gastos realizados en territorio español, siempre que los gastos realizados en territorio español sean, al menos, de 1 millón de euros.

(...)

El importe de esta deducción no podrá ser superior a 2,5 millones de euros, por cada producción realizada.

La deducción prevista en este apartado queda excluida del límite a que se refiere el último párrafo del apartado 1 del artículo 39 de esta Ley. A efectos del cálculo de dicho límite no se computará esta deducción.

El importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 50 por ciento del coste de producción."

Por su parte, el artículo 94.1.a) de la Ley 20/1991, de 7 de junio (LA LEY 2025/1991) (BOE de 8 de junio), de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, establece que:

"Artículo 94. Deducción por inversiones en Canarias.

1. Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, con domicilio fiscal en Canarias, podrán acogerse a partir del primer ejercicio económico cerrado con posterioridad a 31 de diciembre de 1991, y en relación a las inversiones realizadas y que permanezcan en el Archipiélago, al régimen de deducción previsto en el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre (LA LEY 2494/1978), de acuerdo con las siguientes peculiaridades:

a) Los tipos aplicables sobre las inversiones realizadas serán superiores en un 80 por 100 a los del régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales."

Por otra parte, la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994, de 6 de julio (LA LEY 2415/1994) (BOE de 8 de julio), de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, tras su modificación por el apartado veinte del artículo único del Real Decreto-ley, de 19 de diciembre (BOE de 20 de diciembre), establece que:

"En el supuesto de supresión del Régimen General de Deducción por Inversiones regulado por la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 2494/1978), su aplicación futura en las islas Canarias, mientras no se establezca un sistema sustitutorio equivalente, continuará realizándose conforme a la normativa vigente en el momento de la supresión.

No obstante, las cantidades no deducidas se podrán aplicar, respetando los límites que les resulten de aplicación, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos.

El plazo previsto en el apartado anterior resultará igualmente de aplicación, respetando los referidos límites, a las deducciones pendientes de aplicación a la entrada en vigor del Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre (LA LEY 19713/2014), de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias."

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre (LA LEY 2494/1978) (BOE de 30 de diciembre), fue derogada por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre (LA LEY 4417/1995) (BOE de 28 de diciembre), del Impuesto sobre Sociedades, la cual a su vez ha sido derogada y sustituida por el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (LA LEY 388/2004) (BOE de 11 de marzo). Asimismo, este último ha sido derogado por la LIS (LA LEY

18095/2014) que contiene en el capítulo IV del título VI, una serie de deducciones por inversiones, aplicables también en Canarias con las especialidades establecidas en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio (LA LEY 2025/1991), transcrito.

Por tanto, el porcentaje de deducción aplicable a una entidad residente en el territorio canario, ha de ser superior en un 80% al porcentaje de deducción aplicable en régimen común (15%), con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales. En consecuencia, el porcentaje de deducción vigente para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015 ascenderá al 35%.

Asimismo, deberá tomarse en cuenta el límite previsto en la disposición adicional decimocuarta de la Ley 19/1994, de 6 de julio (LA LEY 2415/1994), introducida por el apartado diecinueve del artículo único del Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre (LA LEY 19713/2014), que establece:

"(...)

El importe de la deducción por gastos realizados en territorio español por producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales a que se refiere el apartado 2 del artículo 36 de la Ley 27/2014 (LA LEY 18095/2014) no podrá ser superior a 4,5 millones de euros cuando se trate de gastos realizados en Canarias.

(...)"

2. En lo que a la base de la deducción se refiere, el artículo 36.2 de la LIS (LA LEY 18095/2014) prevé que:

"(...)

La base de la deducción estará constituida por los siguientes gastos realizados en territorio español directamente relacionados con la producción:

1.º Los gastos de personal creativo, siempre que tenga residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo, con el límite de 50.000 euros por persona.

(...)"

En relación con el concepto de personal creativo, a los que se refiere el apartado 2 del artículo 36 de la LIS (LA LEY 18095/2014), el artículo 4 de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre (LA LEY 13214/2007) (BOE de 29 de diciembre), del Cine, establece que:

"A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá por:

(...)

j) Personal creativo: se considerará personal creativo de una película u obra audiovisual a:

- Los autores, que a los efectos del artículo 5 de esta Ley son el director, el guionista, el director de fotografía y el compositor de la música.

- Los actores y otros artistas que participen en la obra.

- El personal creativo de carácter técnico: el montador jefe, el director artístico, el jefe de sonido, el figurinista y el jefe de caracterización.

(...)"

Por tanto, podrán formar parte de la base de deducción los gastos del personal creativo, definido en los términos descritos, siempre que tenga residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo, con el límite de 50.000 euros por persona. Los citados gastos pueden derivar tanto de un contrato laboral como mercantil, puesto que la norma no especifica una relación contractual concreta.

3. Los costes de los actores no residentes en España ni en ningún otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo no podrán formar parte de la base de la deducción prevista en el artículo 36.2 de

la LIS (LA LEY 18095/2014), en la medida en la que dicho precepto sólo se permite incluir los gastos de los actores que sean residentes en dichos territorios.

En lo que se refiere al coste de la Seguridad Social de dichos actores, tampoco podrá formar parte de la base de deducción, en la medida en la que son gastos directamente asociados a personal creativo no residente ni en España ni en el Espacio Económico Europeo.

4. La base de la deducción prevista en el artículo 36.2 de la LIS (LA LEY 18095/2014) está formada, además de por los gastos del personal creativo, en los términos previamente expuestos, por "los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores."

En relación con el concepto de industrias técnicas, a los que se refiere el apartado 2 del artículo 36 de la LIS (LA LEY 18095/2014), el artículo 4 de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre (LA LEY 13214/2007), del Cine, establece que:

"A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá por:

(...)

p) Industrias técnicas: El conjunto de industrias necesarias para la elaboración de la obra cinematográfica o audiovisual, desde el rodaje hasta la consecución de la primera copia estándar o del máster digital, más las necesarias para la distribución y difusión de la obra por cualquier medio."

Con arreglo a lo anterior, formarán parte de la base de la deducción los siguientes gastos, siempre que se realicen dentro del territorio español:

- Guion y música, como los gastos asociados a diálogos adicionales, traducciones, composición de música de fondo, director de orquesta, arreglista, profesores de grabación, cantantes, copistería musical, entre otros.

- Personal artístico, como actores de reparto, dobles de acción, especialistas, extras, coreógrafo, bailarines, orquesta, entre otros.

- Equipo técnico de dirección (primer ayudante de dirección, secretario de rodaje, auxiliar de dirección y director de reparto), de producción (productor ejecutivo, director de producción, jefe de producción, primer ayudante de producción, regidor, auxiliar de producción, cajero-pagador y secretario de producción), de fotografía (segundo operador, ayudante, auxiliar de cámara y fotógrafo de escenas), de decoración (jefe de arte, decorador, ambientador, tapicero, constructor jefe, pintor y carpintero), de sastrería (figurinista, jefe de sastrería y sastra), de maquillaje y peluquería (maquillador, ayudante y auxiliar), de efectos especiales y efectos sonoros (jefe de efectos especiales, ayudante, armero, jefe de efectos sonoros, ambientes y efectos de sala), de ayudante de sonido, de montaje (ayudante y auxiliar), relacionados con los electricistas y maquinistas.

- Escenografía, como los de decoración y escenarios (construcción y montaje de decorados en plató, derribo de decorados, construcción en exteriores, construcción en interiores naturales, maquetas, forillos, alquiler de decorados, y alquiler de interiores naturales), ambientación (alquiler y compra de mobiliario, atrezzo, jardinería, armería, vehículos en escena o comidas en escena), alquiler y compra de vestuario, los relativos a semovientes y carruajes.

- Estudios de rodaje (alquiler de plató, rodaje en exteriores, fluido eléctrico del estudio e instalaciones complementarias), montaje y sonorización (salas de montaje, proyección, doblaje, efectos sonoros, grabación de mezclas, así como los gastos de grabación de banda sonora, transcripciones magnéticas, etc.), y otros varios de producción, que incluirían las copias de guion, fotocopias en rodaje, teléfono en fechas de rodaje, alquiler de camerinos, caravanas y oficina, almacenes varios, garajes en fechas de rodaje, limpieza de lugares de rodaje y comunicaciones en rodaje.

- Maquinaria del rodaje (cámara principal, cámaras secundarias, objetivos especiales y

complementarios, accesorios, material de iluminación, grúas, carburante, helicóptero/aviones, equipos de sonido, entre otros). - Transportes como los coches de producción, alquiler de coches sin conductor, furgonetas para las cámaras, camiones, autobuses, taxis en fechas de rodaje, billetes de avión, siempre que se correspondan a transportes realizados dentro del territorio nacional.

- Hoteles y comidas en fechas de rodaje.
- Laboratorio: revelado, positivado, magnético, entre otros.
- Posproducción: efectos visuales, sonoros, trabajos de animación, subtítulo, doblaje y similares.
- Seguros directamente relacionados con la producción, como el seguro de negativo, de materiales de rodaje, de responsabilidad civil, de accidentes, de interrupción de rodaje, de buen fin, entre otros.
- Impuestos y tasas no deducibles relacionados con la ejecución de la producción.
- Gastos de preproducción como los de localización, casting y similares.

Por otra parte, no podrán formar parte de la base de deducción los siguientes gastos:

- Gastos generales vinculados a tareas administrativas como: alquiler de oficinas, personal administrativo, mensajería, correo/telégrafo, luz, agua, limpieza, material de oficina, gestoría, asesoramiento fiscal, de seguridad social y contable.
- Gastos relacionados con la distribución y difusión, como la obtención de copias y publicidad.
- Gastos de explotación y comercio, como internegativo y copias, publicidad (trayler y making off)
- Los gastos de aduanas y fletes, en la medida en la que están relacionados con el transporte internacional.
- Los gastos financieros de intereses y gastos de negociación de préstamos oficiales, en la medida en la que sean objeto de activación.

Por último, en relación con los gastos de otro personal complementario, como asistencia sanitaria, guardas, peones y ayudantes de cualquier clase, podrán formar parte de la base de deducción en la medida en la que estén directamente relacionados con la producción y se realicen en España.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LA LEY 1914/2003).