

Consulta Vinculante V3433-15, de 11 de noviembre de 2015 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas

LA LEY 3811/2015

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Gastos deducibles. La interesada es una asociación de comisionados de filmaciones de cine que plantea diversas cuestiones en relación con la aplicación de la deducción regulada en el artículo 36.2 de la LIS. En el caso la base de la deducción estará constituida por los siguientes gastos realizados en territorio español directamente relacionados con la producción. 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. Los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores. No podrán formar parte de la base de deducción los siguientes gastos: Gastos generales: alquiler de oficina de producción, personal administrativo, mensajería, correos, teléfono, internet, agua, electricidad, limpieza y material de oficina, asesoramiento en materia laboral, fiscal, contable o jurídica, reconocimientos médicos del personal contratado, gastos relacionados con la prevención de riesgos laborales, gastos financieros y bancarios. Gastos de publicidad como los relativos a la producción del tráiler en versión española.

DESCRIPCIÓN

La consultante es una asociación de comisionados de filmaciones de cine 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:

- Dentro de la partida de personal creativo: dirección, guion y composición musical, derechos de canciones y músicas (editoriales y discográficos).
- Dentro del personal artístico: actores, figuración, dobles de luces, especialistas, dobles de acción, caballistas, dobladores, locutores, coreógrafos, bailarines, orquestas, músicos, malabaristas y guion gráfico.
- Dentro del personal técnico: traductores, informes de guion, adaptaciones, asesor de diálogos, asesor de acentos, documentación, personal de dirección (diferente del director), personal de producción, fotografía, escenografía, construcción y ambientación de decorados, técnicos en efectos especiales, armeros, preparación de vehículos de escena, vestuario, maquillaje, peluquería, montaje de imagen, sonido y montaje de sonido, producción musical, electricidad, maquinaria, asistencia sanitaria, seguridad, conductores, peones, verterinarios y asesores técnicos.
- Gastos relacionados con la escenografía: alquiler de lugares de rodaje (incluyendo tasas e impuestos no deducibles), agencias de localizaciones, construcción y ambientación de decorados, interiores y exteriores, alquiler de locales para ensayos, alquiler de locales para construcción y vestuario, alquiler de talleres, maquetas y forillos, andamios y estructuras, derechos plásticos, vehículos de escena, efectos especiales mecánicos, materiales para especialistas, vestuario, maquillaje y peluquería, animales (cuadras, monturas, enganches, carretas, carros y diligencias).
- Gastos relacionados con la animación y efectos visuales o musicales (contratados a una empresa

española): animación y efectos visuales, efectos digitales, títulos de crédito, estudios de montaje (imagen y sonido), alquiler de sala de montaje de imagen, proyección, montaje sonido, doblaje, efectos de sala, mezclas, banda sonora, voces, instrumentos, edición CD banda sonora, etc.

- Gastos relacionados con los lugares de rodaje: alquiler de platós y locales anexos, de estudios de montaje de imagen y sonido, de sala de montaje de imagen, de camerinos, auto-caravanas, autobús de maquillaje y peluquería, ambulancias, UVI móvil, quirófanos móviles, lanchas de salvamento, socorristas, bomberos y todo tipo de asistencia sanitaria, alquiler de locales para ensayos o figuración y alquiler de almacenes para construcción de decorados o vestuario.
- Gastos relacionados con la maquinaria de rodaje y su transporte como: cámaras, objetivos y material subacuático, grabadores y micrófonos, material eléctrico y sus accesorios, maquinaria, grúas, cámara-car, plataformas elevadoras, generadores y grupos electrógenos, avionetas, helicópteros, globos y drones para la toma de imágenes, gastos de transporte de equipos, bienes y materiales, peajes, combustibles, alquiler de coches (con y sin conductor), furgonetas y camiones, etc.
- Gastos relacionados con el traslado a las localizaciones de rodaje y hoteles.
- Gastos relacionados con comidas y desplazamientos del personal.
- Gastos relacionados con los materiales de rodaje como negativo y positivo de imagen y sonido, así como todo soporte analógico y digital para grabación y almacenamiento de imagen y sonido.
- Gastos de post-producción y laboratorio: revelado y positivado de negativo de imagen y sonido, corte y montaje de negativo, conversiones de archivos en diversos formatos, conformado digital, telecine y escaneado, filmado, etalonaje foto-químico y digital, subtulado y producción del tráiler en versión española.
- Gastos de seguros de responsabilidad civil, de buen fin o terminación de la producción y de errores y omisiones.
- Gastos generales: alquiler de oficina de producción, personal administrativo, mensajería, correos, teléfono, internet, agua, electricidad, limpieza y material de oficina, asesoramiento en materia laboral, fiscal, contable o jurídica, reconocimientos médicos del personal contratado, gastos relacionados con la prevención de riesgos laborales, gastos financieros y bancarios.

CUESTIÓN

1. Si los gastos enumerados en la parte expositiva pueden formar parte de la base de deducción del artículo 36.2 de la LIS.
2. Si la limitación de 50.000 euros por cada persona integrante del personal creativo debe entenderse por todo el período de ejecución de la producción, por cada período impositivo o por cada período de 12 meses.
3. Si el inicio de la ejecución de la producción debe considerarse desde la realización del primer gasto apto y hasta la realización del último, o debería considerarse otro momento de inicio y fin.
4. En aquellos caso en los que la ejecución de la producción se produce en varios períodos impositivos, si la acreditación de la deducción se producirá en aquel el primer ejercicio en el que se alcance el importe equivalente a 1.000.000 de euros de gastos realizados en España. Por el contrario, en el caso de producciones en las que en cada ejercicio se supera el importe de 1.000.000 de euros de gastos mínimo por ejercicio, si la deducción podrá acreditarse en cada uno de los ejercicios en los que se cumplan todos los requisitos exigidos.
5. En el caso de que fuera aplicable el incremento de los tipos derivados del Régimen Económico y

Fiscal de Canarias, si prodría acreditarse el tipo del 35% sobre gastos realizados en Canarias aunque el proveedor no tenga residencia fiscal o establecimiento permanente en Canarias.

6. Si en el caso de series de televisión los límites de 50.000 euros por cada una de las personas del personal creativo, y de 2,5 millones de euros de deducción máxima se deben entender referidos a cada capítulo o temporada completa comprensiva de varios capítulos. Y si en el caso de series de televisión existirá alguna diferencia en el período impositivo de acreditación de la deducción respecto de otras obras audiovisuales.

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.

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.

2.º Los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.

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."

En relación con los conceptos de personal creativo y de industrias técnicas, a los que se refiere el apartado 2 del artículo 36 de la LIS, 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.

(...)

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, en la medida en la que estén directamente relacionados con la producción y se realicen en España:

1º) Los gastos relativos al personal creativo que se correspondan exclusivamente con el director, el guionista, el director de fotografía, el compositor de la música, los actores y otros artistas que participen en la obra (como bailarines, orquestas, músicos o malabaristas), el montador jefe, el director artístico, el jefe de sonido, el figurinista y el jefe de caracterización, siempre que tengan su residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo. Estos gastos tendrán como límite 50.000 euros por persona.

2º) Los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores. Dentro de estos conceptos se entienden incluidos los siguientes gastos:

- Gastos relativos a los derechos de canciones y músicas (editoriales y discográficos).
- Gastos de figuración, dobles de luces, especialistas, dobles de acción, caballistas, dobladores, locutores, coreógrafos, siempre que no se hayan incluido ya como gastos de personal creativo.
- Gastos técnicos relativos a traductores, informes de guion, adaptaciones, asesor de diálogos, asesor de acentos, documentación, personal de dirección (diferente del director), personal de producción, fotografía, escenografía, construcción y ambientación de decorados, técnicos en efectos especiales, armeros, preparación de vehículos de escena, vestuario, maquillaje, peluquería, montaje de imagen, sonido y montaje de sonido, producción musical, electricidad, maquinaria, asistencia sanitaria, seguridad, conductores, peones, veterinarios y asesores técnicos; siempre que no se hayan incluido ya como gastos de personal creativo.
- Gastos relacionados con la escenografía: alquiler de lugares de rodaje (incluyendo tasas e impuestos no deducibles), agencias de localizaciones, construcción y ambientación de decorados, interiores y exteriores, alquiler de locales para ensayos, alquiler de locales para construcción y vestuario, alquiler de talleres, maquetas y forillos, andamios y estructuras, derechos plásticos, vehículos de escena, efectos especiales mecánicos, materiales para especialistas, vestuario, maquillaje y peluquería, animales (cuadras, monturas, enganches, carretas, carros y diligencias).
- Gastos relacionados con la animación y efectos visuales o musicales (contratados a una empresa española): animación y efectos visuales, efectos digitales, títulos de crédito, estudios de montaje (imagen y sonido), alquiler de sala de montaje de imagen, proyección, montaje sonido, doblaje, efectos de sala, mezclas, banda sonora, voces, instrumentos, edición CD banda sonora, etc.
- Gastos relacionados con los lugares de rodaje: alquiler de platós y locales anexos, de estudios de montaje de imagen y sonido, de sala de montaje de imagen, de camerinos, auto-caravanas, autobús de maquillaje y peluquería, ambulancias, UVI móvil, quirófanos móviles, lanchas de salvamento, socorristas, bomberos y todo tipo de asistencia sanitaria, alquiler de locales para ensayos o figuración y alquiler de almacenes para construcción de decorados o vestuario.
- Gastos relacionados con la maquinaria de rodaje y su transporte como: cámaras, objetivos y material subacuático, grabadores y micrófonos, material eléctrico y sus accesorios, maquinaria, grúas, cámara-car, plataformas elevadoras, generadores y grupos electrógenos, avionetas, helicópteros, globos y drones para la toma de imágenes, gastos de transporte de equipos, bienes y materiales, peajes, combustibles, alquiler de coches (con y sin conductor), furgonetas y camiones, etc.
- Gastos relacionados con el traslado a las localizaciones de rodaje y hoteles.

- Gastos relacionados con comidas y desplazamientos del personal.
- Gastos relacionados con los materiales de rodaje como negativo y positivo de imagen y sonido, así como todo soporte analógico y digital para grabación y almacenamiento de imagen y sonido.
- Gastos de post-producción y laboratorio: revelado y positivado de negativo de imagen y sonido, corte y montaje de negativo, conversiones de archivos en diversos formatos, conformado digital, telecine y escaneado, filmado, etalonaje foto-químico y digital y subtulado.
- Gastos de seguros de responsabilidad civil, de buen fin o terminación de la producción y de errores y omisiones, siempre que la cobertura esté directamente relacionada con la producción.

No podrán formar parte de la base de deducción los siguientes gastos:

- Gastos generales: alquiler de oficina de producción, personal administrativo, mensajería, correos, teléfono, internet, agua, electricidad, limpieza y material de oficina, asesoramiento en materia laboral, fiscal, contable o jurídica, reconocimientos médicos del personal contratado, gastos relacionados con la prevención de riesgos laborales, gastos financieros y bancarios.
- Gastos de publicidad como los relativos a la producción del tráiler en versión española.

2. En relación con la limitación de 50.000 euros por cada persona integrante del personal creativo prevista en el artículo 36.2.1º de la LIS, dicho importe debe entenderse aplicable a los gastos del personal creativo citado que incurridos a lo largo de toda la producción, puesto que el importe de la base de deducción establecida en el mencionado precepto se calcula atendiendo a los gastos de la producción en su conjunto.

3. A los efectos de la deducción prevista en el artículo 36.2 de la LIS el inicio de la producción en España coincidirá con el momento en el que se realice el primer gasto realizado en territorio español directamente relacionado con la producción.

Por otra parte, la producción en territorio español debe entenderse finalizada cuando se realice en el mismo el último gasto vinculado directamente a dicha producción.

4. La deducción establecida en el apartado 2 del artículo 36 de la LIS se aplicará a partir del período impositivo en el que finalice la producción de la obra en el territorio español en los términos expuestos en el número 3, y siempre que los gastos realizados en el citado territorio sean, al menos, de 1 millón de euros.

5. 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.

b) La deducción por inversiones tendrá como límite máximo el porcentaje que a continuación se indica de la cuota líquida resultante de minorar la cuota íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición, y, en su caso, las bonificaciones previstas en el artículo 25 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 2494/1978). Tal porcentaje será siempre superior en un 80 por 100 al que para cada modificación de la deducción por inversiones se fije en el

régimen general, con un diferencial mínimo de 35 puntos porcentuales.

2. El régimen de deducción por inversiones del presente artículo será de aplicación a las sociedades y demás entidades jurídicas que no tengan su domicilio fiscal en Canarias, respecto de los establecimientos permanentes situados en este territorio y siempre que las inversiones correspondientes se realicen y permanezcan en el Archipiélago.

En este caso el límite máximo de deducción sobre la cuota líquida a que se refiere la letra b) del número 1 anterior, se aplicará con independencia del que corresponda por las inversiones acogidas al régimen general.

Igual criterio se seguirá respecto a las inversiones realizadas en territorio peninsular o islas Baleares, mediante establecimientos permanentes, por las entidades domiciliadas en Canarias.

Asimismo, dicho régimen de deducción por inversiones será de aplicación a las personas físicas que realicen actividades empresariales o profesionales en Canarias, con los mismos condicionantes y restricciones que establezca la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la aplicación a los sujetos pasivos de dicho impuesto de los incentivos o estímulos a la inversión establecidos en el Impuesto sobre Sociedades.

3. Además de los elementos que dan derecho a la deducción en el régimen general, las inversiones podrán efectuarse igualmente en elementos de activo fijo usados, que no hubieran gozado anteriormente de la deducción por inversiones en el resto del territorio nacional, cuando supongan una evidente mejora tecnológica para la empresa, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

4. En lo que no se oponga a lo establecido en los números anteriores del presente artículo, se estará a lo dispuesto en la normativa general de la deducción para inversiones regulada en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 2494/1978) y disposiciones complementarias."

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 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 o que tenga un establecimiento permanente situado en Canarias, 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 no podrá ser superior a 4,5 millones de euros cuando se trate de gastos realizados en Canarias.

(...)"

Por tanto, en la medida en la que la una entidad que pretende aplicar la deducción descrita tenga su domicilio en Canarias o un establecimiento sito en dicho territorio, podrá beneficiarse del tipo de deducción incrementado del 35%, siempre que los gastos se realicen en el territorio canario y se cumplan los requisitos previstos en el artículo 36.2 de la LIS, con independencia de que los proveedores de los servicios que generen los gastos susceptibles de formar parte de la base de deducción no tengan su domicilio fiscal o un establecimiento permanente en el Archipiélago Canario.

6. A los efectos de aplicar la deducción y de los límites fijados en el artículo 36.2 de la LIS en el caso de una serie de televisión, se estará a la parte de la producción realizada en España, por lo que no puede establecerse a priori ninguna regla general, que deberá ser analizada caso por caso.

Sin perjuicio de lo anterior, a los efectos de acreditar y aplicar la deducción se estará a lo expuesto en el número 4 de la presente contestación, sin que a estos efectos exista diferencia alguna en lo que al período impositivo de acreditación de la deducción se refiere.

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).