

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	V1811-22
Órgano	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
Fecha salida	29/07/2022
Normativa	LIS Ley 27/2014 arts. 36-1, 39-7-

Descripción de hechos

La entidad consultante es una sociedad de responsabilidad limitada que tiene por objeto social la producción, postproducción y comercialización de todo tipo de productores cinematográficos y audiovisuales para cine, televisión analógica y digital, multimedia, Internet y todo tipo de plataformas de emisión de contenidos audiovisuales, organización de actos culturales y desarrollo y aplicación de planes de formación.

La entidad consultante tiene la intención de desarrollar, a lo largo de los ejercicios 2021 y 2022, la producción de un largometraje cinematográfico.

Dada la nueva redacción del artículo 39.7 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y teniendo la entidad la condición de productora, la misma tiene previsto efectuar directamente dicha producción sin constituir para ello Agrupación de Interés Económico alguna.

A efectos de la aplicación de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, el proyecto cumplirá con todos los requisitos establecidos en el artículo 36.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Cuestión planteada

Se describen en el cuerpo de la contestación.

Contestación completa

1. En relación con el cálculo de la base de la deducción, si para la determinación del coste total de producción debe tenerse en cuenta la Orden ECD/2784/2018, de 18 de diciembre, por la que se regula el reconocimiento del coste de una película y la inversión del productor, o si dicha determinación se efectuará exclusivamente atendiendo a la concreción de lo que sea activable contablemente como coste conforme a la regulación del inmovilizado intangible que se establece en las NRV 5ª y 6ª, así como en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 28 de mayo de 2013.

A los efectos de la presente contestación se partirá de la hipótesis de que se cumplen los requisitos para aplicar la deducción prevista en el artículo 36.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), tal y como se manifiesta en el escrito de consulta. No obstante, se trataría de circunstancias de hecho que deberían ser probadas por cualquier medio de prueba admitido en Derecho ante los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración tributaria.

El artículo 36.1 de la LIS, establece que:

"1. Las inversiones en producciones españolas de largometrajes y cortometrajes 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 o a los contribuyentes que participen en la financiación a una deducción:

- a) Del 30 por ciento respecto del primer millón de base de la deducción.
- b) Del 25 por ciento sobre el exceso de dicho importe.

La base de la deducción estará constituida por el coste total de la producción, así como por los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite para ambos del 40 por ciento del coste de producción.

Al menos el 50 por ciento de la base de la deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio español. El importe de esta deducción no podrá ser superior a 10 millones de euros. En el supuesto de una coproducción, los importes señalados en este apartado se determinarán, para cada coproductor, en función de su respectivo porcentaje de participación en aquélla.

Para la aplicación de la deducción, será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a') Que la producción obtenga el correspondiente certificado de nacionalidad y el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido, su vinculación con la realidad cultural española o su contribución al enriquecimiento de la diversidad cultural de las obras cinematográficas que se exhiben en España, emitidos por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma con competencia en la materia. Dichos certificados serán vinculantes para la Administración tributaria competente en materia de acreditación y aplicación de los anteriores incentivos fiscales e identificación del productor beneficiario, con independencia del momento de emisión de los mismos.»
- b') Que se entregue una copia nueva y en perfecto estado de la producción en la Filmoteca Española o la filmoteca oficialmente reconocida por la respectiva Comunidad Autónoma.

La deducción prevista en este apartado se generará en cada período impositivo por el coste de producción incurrido en el mismo, si bien se aplicará a partir del período impositivo en el que finalice la producción de la obra.

No obstante, en el supuesto de producciones de animación, la deducción prevista en este apartado se aplicará a partir del período impositivo en que se obtenga el certificado de nacionalidad señalado en la letra a') anterior.

La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones que generan derecho a deducción.

El importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas, no podrá superar el 50 por ciento del coste de producción. No obstante, dicho límite se elevará hasta:

- a") El 85 por ciento para los cortometrajes.
- b") El 80 por ciento para las producciones dirigidas por una persona que no haya dirigido o codirigido más de dos largometrajes calificados para su explotación comercial en salas de exhibición cinematográfica, cuyo presupuesto de producción no supere 1.500.000 de euros.
- c") El 80 por ciento en el caso de las producciones rodadas íntegramente en alguna de las lenguas cooficiales distintas al castellano que se proyecten en España en dicho idioma cooficial o subtítulado.
- d") El 80 por ciento en el caso de producciones dirigidas exclusivamente por personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento reconocido por el órgano competente.
- e") El 75 por ciento en el caso de producciones realizadas exclusivamente por directoras.

f") El 75 por ciento en el caso de producciones con un especial valor cultural y artístico que necesiten un apoyo excepcional de financiación según los criterios que se establezcan mediante Orden Ministerial o en las correspondientes convocatorias de ayudas.

g") El 75 por ciento en el caso de los documentales.

h") El 75 por ciento en el caso de las obras de animación cuyo presupuesto de producción no supere 2.500.000 de euros.

i") El 60 por ciento en el caso de producciones transfronterizas financiadas por más de un Estado miembro de la Unión Europea y en las que participen productores de más de un Estado miembro.

j") El 60 por ciento en el caso de coproducciones internacionales con países iberoamericanos."

A efectos de determinar el coste total de producción que forma parte de la base de la deducción regulada en el artículo 36.1 de la LIS, anteriormente reproducido, el criterio de este Centro Directivo expresado, entre otras, en la resolución V2443-16, es que se atenderá a lo dispuesto en la normativa contable, sin que este Centro Directivo tenga competencias para interpretar dicha normativa.

2. En relación al cumplimiento del requisito de que el 50 por ciento de la base de deducción corresponda con gastos realizados en territorio español, qué criterio debe tenerse en cuenta si una parte importante del rodaje se ha realizado fuera de España, pero con actores de nacionalidad española. Si se entendería cumplido dicho requisito si el rodaje íntegramente se realizase fuera de territorio español, pero todos los gastos relativos a la pre y post producción se realizasen en territorio español y fuesen superiores al 50 por ciento de la base de deducción.

A los efectos del cumplimiento del requisito de territorialización del gasto exigido por el artículo 36.1 de la LIS, se entenderá que los gastos han sido realizados en el territorio español cuando los servicios que originan dichos gastos se presten efectivamente en España, o tratándose de entregas de bienes cuando las mismas se realicen en dicho territorio. Todo ello con independencia de la nacionalidad del proveedor que suministre los bienes o preste los servicios. Por tanto, a estos efectos, la nacionalidad de los actores será indiferente para entender cumplido el requisito de territorialización del gasto.

En la medida que un servicio se preste parcialmente en el territorio español, se entenderá prestado en España aquella parte del mismo que se corresponda con el servicio realizado en dicho territorio.

Por último, el citado requisito de territorialización del gasto deberá examinarse tomando en cuenta todos los gastos que componen la base de la deducción (producción, obtención de copias y publicidad y promoción a cargo del productor con el límite señalado en el precepto legal).

3. Dado que la producción de la obra finalizará en 2022, si el certificado de nacionalidad fuese emitido en 2023, de conformidad con la nueva redacción del 36.1, letra a'), "con independencia de la fecha de solicitud del certificado de nacionalidad", si se entiende cumplido el requisito relativo a la obtención del certificado de nacionalidad en el ejercicio 2022 y, por tanto, podría aplicarse la deducción en dicho ejercicio.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 36.1 de la LIS, anteriormente transcrito, la deducción por inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos se genera en cada período impositivo por el coste de producción incurrido en el mismo, si bien no puede aplicarse hasta que dicha producción haya finalizado. Por otra parte, el artículo 36.1 de la LIS exige que la producción cinematográfica cumpla una serie de requisitos que acreditan que las inversiones realizadas son acordes con la finalidad perseguida por la deducción de fomento de la inversión en la industria cinematográfica y audiovisual española.

En cuanto a la obtención de los certificados a los que hace referencia el artículo 36.1.a') de la LIS, el artículo 5 del Real Decreto 1084/2015, de 4 de diciembre, por el que se desarrolla la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, establece:

"1. El certificado de nacionalidad española de las películas cinematográficas y otras obras audiovisuales a que se refiere el artículo 5 de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, se expedirá por el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, o por el órgano correspondiente de la comunidad autónoma con competencia en la materia.

(...)

2. El certificado de nacionalidad se expedirá, a solicitud de la empresa productora o de la distribuidora, una vez finalizada la producción de la obra cinematográfica o audiovisual. Dicha solicitud podrá presentarse al mismo tiempo que la solicitud de calificación.

3. (...)

4. El certificado será expedido en el plazo máximo de un mes a contar desde la presentación de la solicitud. En el caso de las series de televisión, el certificado de nacionalidad será expedido en el plazo máximo de un mes cuando el número de episodios de la temporada sea inferior o igual a veinte, y en el plazo máximo de dos meses cuando dicho número sea superior. Transcurridos estos plazos sin resolución, se entenderá otorgada la nacionalidad española

(...)"

Por su parte, el artículo 6.1 del Real Decreto 1084/2015, de 4 de diciembre, establece que "antes de proceder a su comercialización, difusión o publicidad, el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales o el órgano correspondiente de la comunidad autónoma con competencia en la materia, deberá otorgar a las películas cinematográficas y otras obras audiovisuales una calificación por grupos de edad (...)"

Asimismo, el artículo 21.1. b) de la Orden CUD/582/2020, de 26 de junio, por la que se establecen las bases reguladoras de las ayudas estatales para la producción de largometrajes y de cortometrajes y regula la estructura del Registro Administrativo de Empresas Cinematográficas y Audiovisuales, establece como obligaciones de la empresa beneficiaria de las ayudas, entre otras:

"b) Comunicar al Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales o al organismo autonómico competente el final de rodaje y solicitar la calificación y el certificado de nacionalidad en el plazo máximo de 18 meses, o de treinta y seis meses cuando se trate de largometrajes de animación y documentales, a contar desde la fecha del inicio de rodaje. En películas de animación se considerará inicio de rodaje la fecha de incorporación del movimiento en los dibujos, y final de rodaje la fecha de finalización de filmaciones, que deberá ser anterior, en todo caso, al proceso de mezclas y montaje. Estas circunstancias deberán acreditarse documentalmente."

De acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de la consulta, la producción de la obra finalizará en 2022, sin que conste información acerca de cuándo se produciría la solicitud de los correspondientes certificados.

En la medida en que la finalización de la producción y la solicitud de los certificados correspondientes se realice antes de la conclusión del año 2022, la deducción generada podrá aplicarse por el productor en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo de 2022. Este criterio será de aplicación aunque la notificación de la concesión de los certificados a los que se refiere el artículo 36.1.a') LIS se produzca en el período impositivo siguiente al de la finalización de la obra.

No obstante, dicha aplicación quedará condicionada al cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 36.1 de la LIS. En caso de que no se acredite el cumplimiento de los mismos, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 125.3 de la LIS.

4. Si podría formalizarse el contrato de financiación en 2022 e incluir en el mismo tanto la deducción generada y no aplicada en el ejercicio 2021 como la generada en el ejercicio 2022, efectuando el desembolso en ese último año, antes de la obtención del certificado de nacionalidad, y traspasar la deducción generada en ambos ejercicios.

El apartado 7 del artículo 39 de la LIS, introducido por el apartado Dos de la disposición final trigésima primera de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, establece que:

"También tendrá acceso a la deducción prevista en el apartado 1 y 3 del artículo 36 de esta Ley, el contribuyente que participe en la financiación de producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación, documental o producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizada por otro contribuyente, cuando aporte cantidades en concepto de financiación, para sufragar la totalidad o parte de los costes de la producción sin adquirir derechos de propiedad intelectual o de otra índole respecto de los resultados del mismo, cuya propiedad deberá ser en todo caso de la productora. Dichas aportaciones se podrán realizar en cualquier fase de la producción hasta la obtención del certificado de nacionalidad.

El reintegro de las cantidades aportadas se realizará mediante las deducciones líquidas en cuota, que de acuerdo con el contrato y lo establecido en el apartado 1 y 3 del artículo 36, el productor traspase al contribuyente que participa en la financiación.

Para la aplicación de lo dispuesto en el presente artículo será necesario que tanto el productor como el contribuyente que participen en la financiación de la producción, suscriban un contrato de financiación en el que se precisen, entre otros, los siguientes extremos:

- a) Identidad de los contribuyentes que participan en la producción.
- b) Descripción de la producción.
- c) Presupuesto de la producción con descripción detallada de los gastos y, en particular, de los que se vayan a realizar en territorio español.
- d) Forma de financiación de la producción, especificando separadamente las cantidades que aporte el productor, las que aporte el contribuyente que participe en su financiación y las que correspondan a subvenciones y otras medidas de apoyo.
- e) Las demás cuestiones que reglamentariamente se establezcan.

El contribuyente o contribuyentes que participan en la financiación tendrá derecho a acreditar en su autoliquidación la deducción prevista en ese artículo, determinándose su importe en las mismas condiciones que se hubieran aplicado el productor. No obstante lo anterior, el contribuyente que participa en la financiación de la producción no podrá aplicar una deducción superior al importe correspondiente, en términos de cuota, resultante de multiplicar por 1,20 el importe de las cantidades por él desembolsadas para la financiación de aquella. El exceso podrá ser aplicado por el productor.

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.

Los contribuyentes que pretendan acogerse a la deducción de este artículo deberán presentar el contrato de financiación y certificación del cumplimiento de los requisitos [a] y [b] del apartado 1 o requisito [a] del apartado 3 del artículo 36, según corresponda, en una comunicación a la Administración tributaria, suscrita tanto por el productor como por el contribuyente que participa en la financiación de la producción, con anterioridad a la finalización del periodo impositivo en que se genere la deducción, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

La acreditación de la deducción por el contribuyente que participa en la financiación será incompatible, total o parcialmente, con la deducción a la que tendría derecho por parte del productor por aplicación de lo dispuesto en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de esta Ley.”

Para contestar a la presente cuestión se partirá de la hipótesis de que el periodo impositivo coincide con el año natural.

De conformidad con lo anterior, el financiador podrá aplicar lo previsto en el artículo 39.7 de la LIS por las aportaciones realizadas que hayan sido desembolsadas para sufragar costes de producción desde la suscripción del contrato de financiación hasta la obtención del certificado de nacionalidad, con el límite anual resultante de multiplicar por 1,20 tales desembolsos y en la medida que se haya generado en el periodo impositivo desde la suscripción del contrato de financiación la deducción del artículo 36.1 de la LIS en el productor en, al menos, dicho importe.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 39.7 de la LIS, anteriormente reproducido, será requisito para que el contribuyente que participa en la financiación pueda acceder a la deducción generada por el productor que se realice una comunicación a la Administración tributaria con anterioridad a la finalización del periodo impositivo en el que se genere la deducción, comunicación a la que se deberá acompañar el contrato de financiación y certificación del cumplimiento de los requisitos [a] y [b] del apartado 1 del artículo 36 de la LIS. Esta comunicación y el contrato de financiación deberán estar suscritos tanto por el productor como por el contribuyente que participa en la financiación de la producción.

En consecuencia, en la medida en que se cumpla lo señalado en los párrafos anteriores, el productor podrá traspasar al financiador la deducción que haya generado en el ejercicio 2022, desde la fecha de suscripción del contrato de financiación, por los desembolsos realizados por el financiador destinados por el productor a sufragar costes de producción desde dicha fecha hasta la obtención del certificado de nacionalidad, y siempre con el límite resultante de multiplicar por 1,20 el importe de las cantidades desembolsadas por el financiador.

No obstante, si el contribuyente que participa en la financiación desembolsa en el periodo impositivo cantidades en concepto de financiación que hubieran permitido traspasar un importe de la deducción superior a la generada por el productor, en las condiciones anteriormente señaladas, el exceso podrá ser aplicado por el financiador en el periodo impositivo siguiente, siempre que esa deducción se genere en el productor y se satisfagan los requisitos y condiciones mencionadas en el artículo 39.7 de la LIS.

5. En caso de formalizarse el contrato de financiación en el año 2021, si el contribuyente que participa en la financiación puede aplicar anualmente la deducción por las aportaciones desembolsadas en dicho año, aunque la producción no finalice hasta el ejercicio 2022 y sin que la misma haya quedado consolidada al no obtener los certificados necesarios para su aplicación. En caso afirmativo, cómo cumpliría el contribuyente que pretende acogerse a la deducción el requisito previsto en el artículo 39.7, en el que se exige la presentación de una certificación del cumplimiento del requisito de obtener el certificado de nacionalidad y de carácter cultural.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 37.9 de la LIS, y a los efectos de poder acceder a la deducción en los términos señalados en dicho precepto, el contribuyente que participa en la financiación deberá presentar el contrato de financiación y certificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en las letras a y b del artículo 36.1 de la LIS en una comunicación a la Administración tributaria con anterioridad a la finalización del periodo impositivo en que se genere deducción.

A efectos del cumplimiento de los requisitos anteriores, el contrato de financiación suscrito deberá ser comunicado a la Administración tributaria con anterioridad a la finalización del periodo impositivo en que se genere en el productor la deducción que vaya a ser traspasada al financiador.

Por su parte, una interpretación sistemática de la norma permite concluir que la certificación del cumplimiento de los requisitos señalados en las letras [a] y [b] del artículo 36.1 de la LIS podrá entenderse cumplida, hasta la comunicación posterior a que se hace referencia más adelante, con la comunicación de la acreditación suscrita por el productor y el financiador de haber solicitado los certificados exigidos en el artículo 36.1.a de la LIS en el momento de realizar la comunicación del contrato de financiación, debiendo procederse a la comunicación posterior del certificado del cumplimiento de los requisitos señalados en las letras [a] y [b] del artículo 36.1 de la LIS para poder acogerse a la deducción, tal y como dispone el artículo 39.7 de la LIS, procediendo la aplicación de lo dispuesto en el artículo 125.3 de la LIS en caso de incumplimiento.

6. Si podría considerarse el desembolso correctamente efectuado, a efectos del cumplimiento del artículo 39.7 de la LIS, aunque el mismo quedase en una cuenta con el saldo pignorado en favor del contribuyente hasta que se acreditase por el productor la obtención de los referidos certificados.

El artículo 39.7 de la LIS permite que el contribuyente que participe en la financiación desembolse las aportaciones en concepto de financiación para que el productor sufrague la totalidad o parte de los costes de producción en cualquier fase de la producción hasta la obtención del certificado de nacionalidad. Adicionalmente, dispone que el contribuyente que participe en la financiación de la producción aplicará anualmente la deducción a que se refiere dicho artículo en función de las aportaciones desembolsadas en cada periodo impositivo.

Por último, tal y como señala el artículo 39.7 de la LIS, la deducción que podrá aplicar el contribuyente que participe en la financiación de la producción en cada periodo impositivo estará en función de las aportaciones que haya desembolsado en el mismo, con los límites y requisitos ya señalados en otros apartados de esta contestación, hasta la obtención del certificado de nacionalidad. Este Centro Directivo considera, en una interpretación sistemática de la norma, que la aportación se entenderá desembolsada cuando se produzca la transmisión de las cantidades aportadas al productor para que éste pueda disponer de las mismas y sean destinadas a sufragar por el productor costes de producción.

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.