



**INCENTIVOS FISCALES
PARA EL FOMENTO DE LA INDUSTRIA DE LOS RODAJES
EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
ESTATAL Y DE LOS TERRITORIOS FORALES VASCOS (*):
DOC-T-2024/01**

Mónica Arribas León (Universidad Pablo de Olavide)

Irune Suberbiola Garbizu (Universidad del País Vasco)

(*) El contenido de este documento está basado en los artículos:

Arribas-León, M. (2024). Incentivos fiscales estatales a la industria de los rodajes en el Impuesto sobre Sociedades. Nueva Fiscalidad, 3, 103-136.

Suberbiola-Garbizu, I. (2024). Incentivos fiscales para el fomento de producciones de obras audiovisuales en el ámbito foral. Revista Forum Fiscal, 13-35.

INCENTIVOS FISCALES PARA EL FOMENTO DE LA INDUSTRIA DE LOS RODAJES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ESTATAL Y DE LOS TERRITORIOS FORALES VASCOS

Sumario:

I. INTRODUCCIÓN.- II. REGULACIÓN VIGENTE.- III. LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES Y GASTOS PARA EL PRODUCTOR.- III.1. Elemento subjetivo.- III.2. Elemento objetivo.- III.3. Elemento territorial.- III.4. Elemento temporal.- III.5. Cuantificación.- III.6. Cuestiones formales.- IV. LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES Y GASTOS PARA EL INVERSOR PRIVADO.- IV.1. Elemento subjetivo.- IV.2. Elemento objetivo.- IV.3. Elemento territorial.- IV.4. Elemento temporal.- IV.5. Cuantificación.- IV.6. Aspectos formales.- V. LA DEDUCCIÓN POR GASTOS DE EJECUCIÓN EN PRODUCCIONES EXTRANJERAS.- V.1. Elemento subjetivo.- V.2. Elemento objetivo.- V.3. Elemento territorial.- V.4. Elemento temporal.- V.5. Cuantificación.- VI. CUADROS-RESUMEN

I. INTRODUCCIÓN

Los incentivos fiscales constituyen un factor decisivo a la hora de ubicar geográficamente el rodaje de una obra audiovisual. Con la finalidad de atraer esta industria a sus respectivos territorios, se han implementado diferentes políticas de fomento en España.

Antes de entrar a desmenuzar las medidas vigentes en el territorio común y en los tres territorios forales vascos sobre los que centraremos nuestra atención, debemos remarcar que las deducciones que vamos a analizar constituyen ayudas estatales compatibles con el Derecho de la Unión Europea¹. Así lo ha manifestado la propia Comisión Europea en diferentes pronunciamientos².

II. REGULACIÓN VIGENTE

La ordenación jurídica de la materia la encontramos en cuatro textos:

¹ V. artículos 107.1, 107.3.d) y 108.3 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

² Respecto a la deducción estatal, la Comisión se ha manifestado en cuatro ocasiones: la primera vez fue el 12 de mayo de 2014, número de ayuda SA 37516 (2013/N), C(2014) 3123 final, publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea nº C 46, de 5 de febrero de 2016, a raíz de la reforma operada por la Ley 16/2013 en el artículo 38.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004; la segunda fue el 14 de diciembre de 2015, número de ayuda SA 40170 (2014/N), C(2015) 9341 final, publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea nº C 25, de 22 de enero de 2016, sobre la base jurídica del artículo 36, apartados 1 y 2, de la Ley 27/2014; la tercera fue el 22 de diciembre de 2020, número de ayuda SA 57608 (2020/N), C(2020) 9379 final, publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea nº C 25, de 22 de enero de 2021, como consecuencia de las modificaciones operadas por el Real Decreto-ley 17/2020 y el Real Decreto-ley 34/2020 en el artículo 36 de la Ley 27/2014; y la cuarta y última vez ha sido el 14 de agosto de 2023, número de ayuda SA 105988 (2023/N), C(2023) 5618 final, publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea nº C 327, de 15 de septiembre de 2023, por las alteraciones que la Ley 38/2022 ha llevado a cabo sobre el artículo 36 de la Ley 27/2014. Por cuanto hace a las normas forales vascas, hay que citar la Decisión C (2023) 8102 final, de 24 de noviembre de 2023, dictada en el asunto SA.107201 (2023/N) en el caso de Álava, la Decisión C (2022) 4616 final, de 30 de junio de 2022, dictada en el asunto SA.102040 para el de Bizkaia y la Decisión C (2023) 8103, de 24 de noviembre de 2023, dictada en el asunto SA.107200 para Gipuzkoa.

- La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), para el territorio común, tras la reforma dada por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias.
- La Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Territorio Histórico de Álava, del Impuesto sobre Sociedades (NFISA), tras la reforma dada por la Norma Foral 9/2024, de 22 de mayo, por la que se actualizan y amplían los incentivos fiscales para el fomento de la cultura.
- La Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades en Bizkaia (NFISB), tras la reforma dada por la Norma Foral 9/2022, de 23 de noviembre, por la que se actualizan y amplían los incentivos fiscales para el fomento de la cultura.
- La Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa (NFISG), tras la reforma dada por la Norma Foral 2/2024, de 10 de mayo, por la que se actualizan y amplían los incentivos fiscales para el fomento de la cultura.

Debemos destacar una primera y notable discrepancia entre esas regulaciones. Mientras que la normativa estatal diferencia entre la deducción por inversiones en producciones cinematográficas españolas (regulada en el artículo 36.1 de la LIS) y la deducción por gastos en producciones cinematográficas extranjeras (regulada en el artículo 36.2 de la LIS), las Normas Forales vascas no hacen esa distinción, sino que aúnan los beneficios fiscales aplicables por las inversiones y gastos en producciones de obras audiovisuales en una única deducción (artículo 66.ter de la NFISA, artículo 66.querter de la NFISB y artículo 66.bis de la NFISG).

Lo que sí hacen los cuatro textos normativos es definir un régimen para el productor de la obra y otro para el eventual inversor privado. Sigamos por lo tanto esa distinción y estudiémoslos por separado.

III. LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES Y GASTOS PARA EL PRODUCTOR

III.1. Elemento subjetivo

Las normas reguladoras del IS referenciadas no definen el concepto de productor. Sí lo hace el Fundamento de Derecho tercero de la Sentencia de la Audiencia Nacional número 187/2017, de 12 de abril (recurso contencioso-administrativo 451/2011), que se remite, en primer lugar, al 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: “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 sus derechos, transcribe el artículo 88.1 del mismo cuerpo legislativo: “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”. Por lo tanto, como tal debe entenderse a la persona física o jurídica que realiza la inversión, detenta la titularidad

sobre la obra, y tiene derecho a reconocerla en el activo de su balance y a explotarla comercialmente³.

Desde el punto de vista de los territorios forales vascos, se dispone que los productores, como titulares de las inversiones y de los derechos de propiedad intelectual sobre las obras audiovisuales, pueden encargarse por sí mismos de realizar materialmente las tareas necesarias para producirlas, o, en su caso, pueden encargar la ejecución total o parcial de las referidas tareas a un tercero, mediante la firma de los oportunos contratos de servicios de producción. Es aquí cuando, a los efectos que nos interesan, aparece la figura del “productor ejecutivo” o *service local*, esto es, aquel que se responsabiliza de la ejecución total o parcial de una producción audiovisual de un tercero, por encargo de su titular (el productor), sin ostentar ningún derecho de propiedad intelectual sobre ella. La NFISA define al productor ejecutivo como “la persona física o jurídica contratada por la productora que se responsabiliza de la ejecución de la totalidad, o de parte, de una producción audiovisual ajena, por encargo del titular de esta, sin ostentar ningún derecho de propiedad intelectual sobre ella, sin que sea suficiente a estos mismos efectos la mera prestación de determinados servicios a la productora para tener la consideración de productora ejecutiva”. Conviene subrayar que la deducción foral podrá ser de aplicación por la entidad productora ejecutiva únicamente en aquellos supuestos en los que la productora de la obra audiovisual sea no residente en territorio español y no opere en dicho territorio a través de establecimiento permanente. En este punto debemos tener en cuenta que, dado que las normas vascas impiden que un mismo gasto o inversión dé derecho a deducción en más de una persona o entidad, ni a la práctica de más de una deducción, no cabe simultanear la deducción que nos ocupa por parte de los productores y de los productores ejecutivos. Tienen prioridad para aplicarla los primeros frente a los segundos.

III.2. Elemento objetivo

Centrándonos en el contenido esencial del elemento objetivo del presupuesto de hecho, la inversión en ciertas producciones audiovisuales, debemos destacar tres extremos comunes a la deducción estatal y las forales vascas: por una parte, la actividad debe ser una inversión, lo que implica dedicar un capital con el objetivo de conseguir un beneficio económico. Por otra, debe ser una producción, entendida como la acción de facilitar los recursos económicos y materiales necesarios para la realización de una película, un programa de televisión u otra cosa semejante y dirigir su presupuesto. Y, finalmente, exigen que tales obras “permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada”⁴.

Las diferencias aparecen al entrar en el desglose de las obras incluidas en el beneficio fiscal. El artículo 36 de la LIS sólo se refiere a “largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales”; mientras, las normas vascas, de forma más

³ La Instrucción 3/2023, de 23 de mayo, de la Dirección General de Hacienda del Territorio Histórico de Bizkaia define como productor a “la persona que realiza la inversión necesaria para la elaboración de la obra audiovisual de que se trate, y quien, como tal, ostenta los derechos de propiedad intelectual sobre la misma, debiendo mantener dicha titularidad durante un plazo de, al menos, 3 años, sin perjuicio de la facultad que tiene para explotarla comercialmente frente a uno o más terceros”. Podríamos decir que la Hacienda Foral de Bizkaia hace suyos los argumentos de la Audiencia Nacional.

⁴ La Instrucción 3/2023, de 23 de mayo, de la Dirección General de Hacienda del Territorio Histórico de Bizkaia aclara que el soporte previo a la producción industrial seriada no tiene por qué ser físico, teniendo en cuenta que la propia Ley del Cine establece que las películas, y las obras audiovisuales en general, pueden quedar fijadas en cualquier “medio o soporte”.

amplía, contemplan los “largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de otras obras audiovisuales, así como de series audiovisuales”. Poco que comentar respecto a las series; a ellas se vincula en todo caso el calificativo genérico de “audiovisuales”, lo que tiene lógica pues estos formatos llegan al público a través de medios de comunicación distintos a las salas de cine.

Los problemas se suscitan con relación a los largometrajes y cortometrajes. El legislador estatal es restrictivo, al insertar respecto a los mismos el calificativo de “cinematográficos” y no el más amplio de audiovisuales. Ante el silencio de la LIS sobre tales conceptos, debemos recurrir a la Ley del Cine, que en su artículo 4 los define poniéndolos en relación con una película cinematográfica⁵. Y es en este extremo donde surge el conflicto ya que tales películas se caracterizan por su explotación comercial en salas de cine, al margen de la posibilidad de ser accesibles al público por otros mecanismos. La Ley del Cine diferencia entre películas cinematográficas y obras audiovisuales: las primeras están destinadas a ser mostradas en salas cinematográficas, mientras que las segundas pueden ser expuestas a través de otros sistemas de comunicación, como la televisión o plataformas de *streaming*. Una interpretación literal fundamentada en los conceptos jurídicos y técnicos instituidos por la Ley del Cine conduciría de esta forma al resultado de que los largometrajes o cortometrajes que no sean producidos para su proyección en salas de cine quedarían al margen del beneficio estatal.

Sin embargo, no compartimos esa conclusión por dos razones; por una parte, no solo es posible una interpretación literal basada en el sentido jurídico-técnico de los vocablos; también es admisible que esta exégesis parta de su sentido usual y, según el Diccionario de la Lengua Española, la cinematografía es “la captación y proyección sobre una pantalla de imágenes fotográficas en movimiento”, sin precisiones sobre el tipo de superficie sobre la que se proyectan las imágenes, lo que incluiría tanto salas de cine, como televisiones y otros soportes. Por otra, una interpretación teleológica también debería conducir a una solución dispar; la finalidad del incentivo fiscal no es proteger a las salas de cine, sino que es más ambicioso, alcanzando la producción de largometrajes, cortometrajes y series con independencia de su canal de difusión; vincular la desgravación a tal circunstancia, en los tiempos actuales de desarrollo exponencial de las plataformas digitales, implicaría desconocer cuál es el objetivo básico de la norma: fomentar la industria de los rodajes y la creación audiovisual como fuente de riqueza interna, tanto económica como cultural, de un Estado.

Las normas vascas evitan la controversia al incluir, justo a renglón seguido de los largometrajes y cortometrajes, una referencia a “otras obras audiovisuales”. Eso implica que tienen cabida no solo las obras cinematográficas, sino también, por ejemplo, las de televisión o las que lleguen al público a través de plataformas de *streaming*.

⁵ Según el artículo 4.c) de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, un largometraje es “la película cinematográfica que tenga una duración de sesenta minutos o superior, así como la que, con una duración superior a cuarenta y cinco minutos, sea producida en soporte de formato 70 mm., con un mínimo de 8 perforaciones por imagen”. Y según el artículo 4.d), un cortometraje es “la película cinematográfica que tenga una duración inferior a sesenta minutos, excepto las de formato de 70 mm. que se contemplan en la letra anterior”. El artículo 4.a), por su parte, define la película cinematográfica como “toda obra audiovisual, fijada en cualquier medio o soporte, en cuya elaboración quede definida la labor de creación, producción, montaje y posproducción y que esté destinada, en primer término, a su explotación comercial en salas de cine. Quedan excluidas de esta definición las meras reproducciones de acontecimientos o representaciones de cualquier índole”.

III.3. Elemento territorial

El incentivo instaurado por la LIS tiene vigencia en todo el ámbito de aplicación espacial de este texto. Eso conduce, según lo preceptuado en su artículo 2, a la exclusión directa de los territorios históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra, donde rigen sus propias normas.

¿Significa lo anterior que, dado que el IS no forma parte de la cesta de tributos cedidos a las Comunidades Autónomas de régimen común, el incentivo estatal se aplica de igual forma en todas ellas? Sí, con una notable excepción: la Comunidad de Canarias, que ofrece un escenario más ventajoso; la disposición adicional decimocuarta a la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, tiene por rúbrica “Límites de las deducciones por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizadas en Canarias”, y la siguiente redacción en los párrafos que nos interesan:

“El importe de la deducción por inversiones en producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental a que se refiere el apartado 1 del artículo 36 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, no podrá ser superior al resultado de incrementar en un 80 por cien el importe máximo a que se refiere dicho artículo cuando se trate de producciones realizadas en Canarias. 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 al resultado de incrementar en un 80 por cien el importe máximo a que se refiere dicho artículo cuando se trate de gastos realizados en Canarias. Con respecto al importe mínimo de gasto que fija la letra a) del apartado 2 del artículo 36 de la Ley 27/2014, los gastos realizados en Canarias de animación de una producción extranjera deberán ser superiores a 200.000 euros. En relación con la ejecución de servicios de efectos visuales, será de aplicación lo dispuesto en la letra b) del apartado 2 del artículo 36 de la Ley 27/2014”.

Para poder aplicar las deducciones vascas por inversiones en producciones de obras audiovisuales es necesario que su beneficiario esté sometido a normativa foral por su condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades (IS), el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o, en su caso, sobre el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR) en los términos previstos en el Concierto Económico. Si el productor, residente en España, está sometido a la normativa foral en virtud del artículo 14 del Concierto Económico, entonces podrá acceder al incentivo. Veamos mejor las opciones a través de un cuadro:

Volumen operaciones del productor en el ejercicio anterior	Domicilio fiscal del productor	Lugar de las operaciones realizadas en el ejercicio anterior por el productor		Normativa aplicable	Incentivo aplicable
Igual o inferior a 10 millones de euros	Territorio común		Irrelevante	Territorio común	Estatal

	País Vasco			País Vasco	Vasco
Superior a 10 millones de euros	Territorio común	75% o más de las operaciones en País Vasco		País Vasco	Vasco
		+25% de las operaciones en territorio común		Territorio común	Estatal
		Opera exclusivamente en territorio común		Territorio común	Estatal
	País Vasco	Opera exclusivamente en el País Vasco		País Vasco	Vasco
		+25% de las operaciones en el País Vasco		País Vasco	Vasco
		-25% de las operaciones en el País Vasco		Territorio común	Estatal
		Opera exclusivamente en territorio común		Territorio común	Estatal

III.4. Elemento temporal

Según la LIS, el derecho a la deducción para el productor se genera en cada periodo impositivo en que participe en la financiación, aplicándose “a partir del periodo impositivo en que finalice la producción de la obra”. Puede existir por lo tanto un descuadre en los supuestos de producciones plurianuales entre cuándo nace el beneficio y cuándo se puede imputar.

A diferencia de lo anterior, en el territorio foral vasco el incentivo se genera a medida que se efectúan los pagos y por la cuantía de los mismos siguiendo el criterio de caja. En otras palabras, en aquellos casos en los que la producción se prolongue a lo largo de distintos ejercicios, no puede elegirse entre generar la deducción a medida en que se realizan los pagos o al final, una vez calificada la obra; necesariamente debe aplicarse en el ejercicio realizado el pago. De esta suerte, si hubiera gasto ejecutado, pero no pagado, no se generaría la deducción en el ejercicio del devengo del gasto sino únicamente en el ejercicio en el que se efectuase el pago de manera efectiva. Del mismo modo, si se produjese un pago anticipado por un gasto aún no devengado, atendiendo al referido al criterio de caja, la deducción se aplicaría en el ejercicio del pago pese a que el gasto no se hubiese ejecutado.

III.5. Cuantificación

El productor, según la LIS, tendrá derecho a una deducción sobre la cuota íntegra ajustada positiva, es decir, una vez minoradas en su caso las cuantías por doble imposición y las oportunas bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y por prestación de servicios públicos locales. Se calculará aplicando sobre la base de deducción el correspondiente porcentaje. La base vendrá determinada por dos conceptos: el coste total de la producción, cualquiera que este sea, y los gastos de obtención de copias y publicidad, que no podrán sobrepasar el 40% del coste de la producción; en el caso de que se hubieran recibido subvenciones, deberán reducir esta base. El porcentaje de la deducción es del 30% para el primer millón de base y del 25%

para el exceso. Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas por insuficiencia de cuota podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos.

La LIS instituye varios límites. En primer lugar, y por cuanto hace a la base, inserta una salvedad de territorialización del gasto, ordenando que al menos el 50% de todos los pagos que la componen sean realizados en territorio español. En segundo lugar, dispone que el total a desgravar por producción no podrá exceder los 20 millones de euros con carácter general, cifra que para el caso de series audiovisuales se rebaja a la mitad para cada episodio; esto significa que la inversión máxima con derecho al beneficio fiscal será de 79.800.000 euros para el caso de largometrajes y cortometrajes y de 39.800.000 euros por cada episodio de una serie audiovisual; la norma precisa que en las coproducciones tales cuantías se aplicarán para cada productor en función de su porcentaje de participación en la obra. En tercer lugar, prevé que la deducción, junto al resto de eventuales ayudas recibidas, no podrá rebasar el 50% del coste de producción⁶, aunque se prevén excepciones con porcentajes superiores⁷. El cuarto límite es que el importe de todas las deducciones para incentivar la realización de ciertas actividades no podrá exceder conjuntamente del 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones⁸, como regla general. Y la quinta restricción es que la productora mantenga el mismo porcentaje de titularidad de la obra durante el plazo de 3 años, sin perjuicio de su facultad para comercializar total o parcialmente los derechos de explotación derivados de la misma a uno o más terceros.

En el caso de los incentivos vascos, el porcentaje de la deducción difiere en función del territorio. En el caso de Álava y Gipuzkoa, es del 60% o del 50% según el porcentaje que representen el importe de las inversiones que componen la base de la deducción realizados en el territorio foral respecto del importe total de dichas inversiones. En concreto, el porcentaje de deducción es del 60% en el caso de producciones en las que el importe de las inversiones y los gastos que componen la base de la deducción que se realicen en los territorios históricos vascos supere el 50% del

⁶ Con ello se da cumplimiento a lo ordenado en el considerando 50 de la Comunicación sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual, más conocida como Comunicación sobre el Cine 2013, publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea nº C 332, de 15 de noviembre de 2013.

⁷ Estas excepciones tienen su acomodo en el concepto de “obras audiovisuales difíciles” a las que se refiere el considerando 52.2 de la Comunicación de la Comisión Europea sobre el Cine 2013. El límite asciende hasta 85% para el caso de cortometrajes; al 80% para las siguientes producciones: 1) las 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 euros; 2) las rodadas en su totalidad en alguna de las lenguas cooficiales distintas al castellano que se proyecten en España en dicho idioma cooficial o subtítulo; 3) las dirigidas exclusivamente por personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33% reconocido por el órgano competente; al 75% para cuatro supuestos: 1) producciones realizadas por directoras; 2) 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; 3) documentales; 4) obras de animación cuyo presupuesto de producción no supere 2.500.000 euros; y al 60% 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 y para las coproducciones internacionales con países iberoamericanos.

⁸ Este límite aumenta al 50% cuando el importe de las deducciones previstas en los artículos 35 y 36 de esta Ley, que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

importe total de dichas inversiones, reduciéndose al 50% en los supuestos en los que dicho porcentaje represente entre el 35% y el 50% de las mencionadas inversiones. En Bizkaia, la intensidad del incentivo se condiciona al grado de vinculación con el territorio de las actividades incentivadas:

- 60% en el caso de producciones en las que el importe de las inversiones y los gastos que componen la base de la deducción realizados en el Territorio Histórico donde el contribuyente tenga su domicilio fiscal superen el 50% del importe total de dichas inversiones y gastos.
- 50%, cuando representen entre el 35% y el 50% del importe total de dichas inversiones y gastos.
- 40% si superan el 20% del importe total de dichas inversiones y gastos y no alcanzan el 35% del mismo.
- 35%, en los demás supuestos.

Asimismo, en Bizkaia, si las obras fueran rodadas íntegramente en euskara, el porcentaje de deducción que resulta aplicable se eleva en 10 puntos; para aplicar este porcentaje incrementado, es necesario que, en el caso de que la obra incluya alguna frase en otras lenguas, este uso sea totalmente residual. En Álava y Gipuzkoa se exige que la única versión original sea en euskara.

La determinación del porcentaje de las inversiones debe realizarse de manera global para el conjunto de periodos impositivos en que se aplique la deducción, por lo que será necesario que, en el primero de ellos el contribuyente realice una estimación del porcentaje de las inversiones y gastos que componen su base. Igualmente, si hubiera variaciones respecto a las proyecciones realizadas, deberá regularizarse en el último ejercicio de aplicación de la deducción mediante la aplicación del porcentaje de deducción correspondiente definitivo.

En lo que atañe a la intensidad acumulada de la ayuda, la deducción no puede superar, conjuntamente con el resto de ayudas, el 50% del presupuesto de producción global⁹. Como excepción, se permiten límites incrementados en determinados casos, al igual que ocurría en el plano estatal.

Interesa destacar que en Álava y Gipuzkoa existe un límite adicional que implica que la deducción no podrá ser superior a 10 millones de euros por cada producción realizada. En el caso de series audiovisuales, pese a que la deducción se determine por temporada, el límite por producción se acota en 3 millones de euros por cada episodio producido.

Finalmente hay que mencionar que esta deducción no debe tenerse en cuenta a los efectos de la aplicación del límite conjunto del 35% establecido en el apartado 1 del artículo 67 de las Normas Forales vascas del IS, por lo que puede extenderse hasta el 50% de la cuota líquida del contribuyente, y se les excluye de la aplicación de la regla de la tributación mínima¹⁰.

⁹ La financiación recibida por el productor de un financiador a través del mecanismo contemplado en el artículo 66.*quinquies* NFISB o 66.*quater* NFISA y NFISG, no computará como ayuda a estos efectos; es decir, esa financiación no se tiene en cuenta a efectos de ver si la deducción -que lógicamente, sí que se tiene en cuenta-, junto con el resto de ayudas recibidas, supera o no el límite de intensidad que en cada caso corresponda, aunque contablemente se le dé el mismo tratamiento que a las subvenciones.

¹⁰ Art. 59.3 de las tres Normas Forales vascas del IS.

La exigencia de que los gastos e inversiones se realice en territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco para la aplicabilidad del beneficio difiere en función del Territorio Histórico. Así, Álava y Gipuzkoa exigen que las inversiones y los gastos que componen la base de la deducción se realicen en el territorio vasco en un porcentaje respecto del importe total de dichas inversiones y gastos. Por el contrario, en Bizkaia no se insta un requisito de territorialidad del gasto a efectos de poder acceder al incentivo; como punto de partida se exige que al productor que realiza la actividad incentivada le resulte de aplicación la normativa de Bizkaia, siendo indiferente dónde se entienda incurrido el coste de la obra en cualquiera de sus fases para tener derecho a la deducción, y para que dicho coste, se haya incurrido donde se haya incurrido, forme parte de la base de la deducción; de esta forma, la base de la deducción la componen todos los gastos de producción, así como los de obtención de copias y los de publicidad y promoción que se realicen en cualquier lugar del mundo, por lo que el incentivo se aplica a gastos incurridos en Bizkaia, en el resto de Euskadi, en el resto de España y en el extranjero; lo anterior, en cualquier caso, no supone, que en unos mismos gastos o inversiones se puedan simultanear el incentivo foral y el estatal, puesto que, según hemos visto, el productor o productor ejecutivo aplica solo una normativa y la aplica a todas sus producciones (las haga donde las haga).

III.6. Cuestiones formales

La LIS exige que se cumplan dos requisitos de carácter formal: por una parte, que se obtenga el certificado de nacionalidad y el certificado del carácter cultural emitidos ambos por el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales o por el órgano autonómico competente en la materia; por otra, que se entregue una copia de la obra en la Filmoteca Española o autonómica correspondiente.

El certificado de nacionalidad está previsto en los apartados 1 y 2 del artículo 5 de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine (Ley del Cine en adelante). 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 (Real Decreto 1084/2015 en adelante), esclarece las previsiones legales. Detalla que los solicitantes deben ser las empresas productoras o distribuidoras. El procedimiento para su obtención se inicia con la solicitud del interesado presentada en el impreso oportuno, junto a la documentación adicional requerida, en la sede electrónica del Ministerio competente en materia de cultura, en cualquier momento una vez finalizada la producción, con dos salvedades: en las películas cinematográficas la petición se deberá realizar en el momento de instar la calificación de la obra por grupos de edad y en las series de televisión se solicitará por cada temporada. La resolución será emitida por la Dirección General del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales en el plazo máximo de un mes desde la presentación de la solicitud; dicho plazo se elevará a dos meses en el caso de series de televisión con un número de episodios superior a veinte. Transcurrido el plazo sin resolución expresa se entenderá otorgada la nacionalidad propuesta por el solicitante.

El certificado cultural se solicita junto al anterior en la misma sede electrónica, cumplimentando el formulario que a tal efecto consta publicado en la página web del oportuno Ministerio. Se otorgará de acuerdo con los requisitos descritos en el artículo 12.3 de la Orden CUD/769/2018, de 17 de julio, por la que se establecen las bases reguladoras de las ayudas previstas en el Capítulo III de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, y se determina la estructura del Registro Administrativo de Empresas Cinematográficas y Audiovisuales.

Desde 2021 los certificados citados serán vinculantes para la Administración tributaria con independencia del momento de emisión de los mismos. Esto quiere decir que el aspecto clave para poder aplicar el incentivo es que se hayan solicitado, con independencia de la fecha de notificación de la concesión.

En el caso de los territorios forales vascos, la aplicación del beneficio exige también el cumplimiento de una serie de requisitos adicionales. El primero está ligado a la obtención de un certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido, su vinculación con la realidad cultural o su contribución al enriquecimiento de la diversidad cultural, emitido por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, organismo correspondiente de la Comunidad Autónoma o Diputación Foral con competencia en la materia, o por un organismo equivalente situado en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. Igualmente, se exige el depósito de una copia nueva y en perfecto estado en el soporte empleado en la exhibición, en la Filмотeca Vasca o en aquellas instituciones u organismos competentes para recoger, catalogar, conservar, restaurar o poner a disposición del público las obras audiovisuales.

Adicionalmente, se exigen dos requisitos formales más; por un lado, que la empresa productora incluya en los títulos de crédito finales una referencia específica a haberse acogido a este incentivo fiscal en el mismo idioma al correspondiente a los títulos de crédito y el logotipo de la Diputación correspondiente; por otro, y específicamente en Bizkaia, que los titulares de los derechos autoricen el uso del título de la obra y del material gráfico y audiovisual de prensa que incluya de forma expresa lugares específicos del rodaje o de cualquier otro proceso de producción realizado en el Territorio Histórico de Bizkaia.

IV. LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES Y GASTOS PARA EL INVERSOR PRIVADO

IV.1. Elemento subjetivo

El artículo 39.7 de la LIS prevé que puedan resultar favorecidos los “contribuyentes que participen en la financiación”, esto es, eventuales inversores que sufragen todo o parte de los costes de la producción y ciertos gastos sin adquirir ningún derecho de propiedad. El productor puede cederles, con algunos límites cuantitativos que veremos más adelante, su derecho a la deducción siempre que hayan firmado un contrato de financiación comunicado a la Agencia tributaria. En estos supuestos, el productor no tendrá que devolver el dinero recibido a los inversores, junto a la eventual rentabilidad pactada entre ambos, porque éstos recuperan la contribución financiera realizada pagando menos en el IS o el IRPF gracias a la desgravación fiscal que podrán practicarse. Hay una importante restricción legal: cuando el productor y el inversor estén vinculados en el sentido del artículo 18 de la LIS, no será posible que el financiador se aplique esta deducción.

Desde la perspectiva foral vasca, se permite que el productor renuncie, en todo o en parte, al derecho a la deducción que genera como consecuencia de la realización de estas actividades de producción de obras audiovisuales, por lo que este derecho pasa a generarse en la persona de un tercero, quien lo causa como consecuencia de haber contribuido a proveer la financiación necesaria. En este sentido, se entiende que un contribuyente participa en la financiación de la producción cuando aporte cantidades a fondo perdido para sufragar todo o parte de los costes de la producción o exhibición, sin

que se prevea la devolución de las mismas por parte del contribuyente que realiza las referidas producciones. Al igual que en el caso estatal, la deducción no es aplicable cuando el contribuyente que participe en la financiación de la producción esté vinculado, en los términos del artículo 42 de las Normas Forales vascas del IS, con quien realice la actividad incentivada. Tampoco se admite la subrogación en la posición del contribuyente que participa en la financiación, excepto en los supuestos de sucesión universal, ni que el contribuyente que participe en la financiación pueda adquirir derechos de propiedad intelectual o de otra índole respecto de los resultados de la producción.

Sólo pueden tener la condición de financiadores los contribuyentes del IS o IRNR que operen a través de un establecimiento permanente. En otras palabras, una persona física no puede ser financiador, ni siquiera cuando obtenga rendimientos de actividades económicas. La imposibilidad de que las personas físicas puedan beneficiarse de esta deducción parece, en cualquier caso, limitada en el tiempo. Además, el apartado 9 del artículo 67 de las Normas Forales vascas del IS impiden la aplicación de este beneficio fiscal a las sociedades patrimoniales, aunque tengan la condición de sujetos pasivos del IS.

IV.2. Elemento objetivo

No hay especialidad alguna respecto a lo analizado en el epígrafe III.2, al que nos remitimos.

IV.3. Elemento territorial

Tampoco aquí hay ninguna especialidad respecto a lo desarrollado en el epígrafe III.3, al que nos remitimos.

IV.4. Elemento temporal

La LIS establece que “podrá aplicar las deducciones previstas en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de esta ley, en las condiciones y términos en ellos señalados”. Ello significa que se mantiene el desfase entre el momento en que nace el derecho y el momento en que puede ejecutarse si la producción de la obra se extiende más de un año. Según precisa el artículo 39.7 de la LIS, para la práctica de la deducción es necesario que, antes de la finalización del período impositivo en que el productor tenga derecho a la desgravación, el inversor presente una comunicación a la Administración, suscrita por ambas partes, con el contrato de financiación y la acreditación de la solicitud de las certificaciones de nacionalidad y del carácter cultural de la obra; al igual que para el productor, la deducción aplicada se consolidará tras la notificación de la obtención de los certificados.

El apartado 5 de los artículos 66.*quater* de la NFISA, 66.*quinquies* de la NFISB y 66.*ter* de la NFISG instituyen que el contribuyente que participa en la financiación tendrá derecho a acreditar en su autoliquidación la deducción prevista en este artículo, determinándose su importe en las mismas condiciones que se hubieran aplicado a los contribuyentes que hubieran generado el derecho a su aplicación. En consecuencia, el punto de referencia es la deducción efectiva generada por el productor o productor ejecutivo en su período impositivo, aquél en el que recibe la financiación, a partir del cual corresponderá su generación y aplicación al financiador, quien la acreditará en su propio período impositivo en el que realiza la aportación. En la medida en que, una vez

que entra en juego el mecanismo de estos artículos, el productor no es quien consigna en su autoliquidación la deducción correspondiente, sino que es el financiador quien lo hace, no es necesario que el primero haya presentado su declaración-liquidación para que el financiador pueda computarse el beneficio fiscal que le corresponda por aplicación de la deducción por participación en la financiación de la obra audiovisual. De esta forma, habiendo finalizado el periodo impositivo del productor, se devenga el impuesto, y si el periodo de declaración del financiador finaliza antes que el de aquel, puede acreditar en esa autoliquidación la deducción que le corresponda siempre que para ese momento cumpla con las obligaciones formales de comunicación existentes.

La deducción se aplica por el financiador anualmente, en función de las aportaciones desembolsadas en cada periodo impositivo, así como de la deducción de las actividades de producción de obras audiovisuales que se acrediten en cada ejercicio. En el supuesto de que el financiador aporte en un periodo impositivo cantidades que hubiesen permitido una deducción superior a la acreditada en virtud del apartado uno de los artículos 66.ter de la NFISA, 66.quater de la NFISB o 66.bis de la NFISG, el exceso podrá aplicarse en los periodos impositivos siguientes de acuerdo con ciertos límites cuantitativos.

Finalmente, conviene recordar que, como su nombre indica, lo que pretende la deducción es que el productor financie los costes directamente con los fondos procedentes del inversor. Por ello, es necesario que este le transfiera sus fondos antes de que incurra en los gastos que va a financiar, de manera que, cuando aporta las cantidades comprometidas, tienen que quedar aún pendientes de pagar efectivamente, como mínimo, gastos por esos mismos importes, ya sea en ese mismo ejercicio o en los siguientes.

IV.5. Cuantificación

Desde la perspectiva estatal, el inversor puede aprovecharse de la potestad que tiene el productor de traspasarle su deducción. Así lo prevé el artículo 39.7 de la LIS, pero con una relevante restricción: su incentivo no será por entero el del productor, sino, como máximo, el resultado de multiplicar por 1,2 el dinero que personalmente desembolse en cada periodo impositivo; esto significa que el inversor podrá valerse, vía tributo, de una minoración de su cuota íntegra por un montante superior a la financiación que realice, de hasta el 120%; ese exceso constituirá la rentabilidad que logra por la financiación efectuada. El excedente del importe teórico del beneficio del promotor, en su caso, podrá disfrutarlo el propio productor, que, por efectos de la cesión, pierde el derecho a la desgravación por la cuantía que se aplique el inversor, pero no, como comentamos, por el resto.

Los conceptos en que puede participar el inversor son los que advertimos con respecto al promotor: los costes de producción y los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción. La aportación respecto a los primeros podrá realizarla “en cualquier fase de la producción, con carácter previo o posterior al momento en que el productor incurra en los citados costes de producción”, hasta la obtención de los certificados de nacionalidad y carácter cultural; la aportación respecto a los segundos no podrá efectuarse en ningún caso con posterioridad al periodo impositivo en que el productor incurra en los mismos, pero sí, respetando ese término, antes o después de que los sufrague.

El artículo 39.7 de la LIS cierra con una precisión: el importe del beneficio que se aplique el financiador debe tenerse en cuenta a efectos del límite conjunto del 25%

del apartado 1 de este mismo precepto; dicho tope se incrementará hasta el 50% cuando el incentivo que corresponda al inversor sea igual o superior al 25% de su cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y por prestación de servicio públicos locales.

Por cuanto hace al Derecho Foral vasco, cuando se opta por aplicar la deducción por la participación en la financiación de obras audiovisuales, el productor o el productor ejecutivo no tienen derecho a la aplicación total o parcial correspondiente a las deducciones contempladas en los artículos 66.ter de la NFISA, 66.querter de la NFISB y 66.bis de la NFISG y, en su lugar, es el contribuyente que participa en la financiación quien ostenta el derecho. En otras palabras, también en esta deducción, los porcentajes aplicables vendrían a ser los recogidos en la siguiente tabla:

Porcentaje de deducción (+10% si euskara)	Porcentaje de inversión	Territorio Histórico
60% (70%)	> 50%	Álava/Gipuzkoa/Bizkaia
50% (60%)	35% - 50%	Álava/Gipuzkoa/Bizkaia
40% (50%)	20% - 35%	Bizkaia
35% (45%)	< 20%	Bizkaia

Quien participa en la financiación no puede aplicar una deducción superior, en términos de cuota, al importe resultante de multiplicar por 1,20 las cantidades por él desembolsadas para la financiación. El exceso podrá ser aplicado por los contribuyentes que generen el derecho a la aplicación de las deducciones previstas para las inversiones y gastos en producciones de obras audiovisuales, es decir, por el productor o productor ejecutivo, una vez aplicadas las limitaciones previstas en los mismos. Este límite se aplicará de manera global para el conjunto de los períodos impositivos durante los que se prolonga la y, según hemos comentado, en los supuestos en los que, en un determinado período impositivo, existan cantidades pendientes de aplicación como consecuencia de las limitaciones a la que se ha hecho referencia, las mismas podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos siguientes, respetando en todo caso la mencionada limitación.

En Álava y Gipuzkoa, las deducciones aplicadas por el conjunto de los contribuyentes que apliquen este incentivo, junto con los que apliquen la deducción del apartado uno de los artículos 66.ter.1 de la NFISA y 66.querter.1 de la NFISG, no pueden superar el límite de 10 millones de euros por cada producción realizada o de 3 millones de euros por cada episodio, en el caso de producción de series audiovisuales, lo cual se aviene con los límites cuantitativos impuestos a los propios productores y productores ejecutivos para la aplicación de esta deducción en sede de sus propios IS:

	Álava	Bizkaia	Gipuzkoa
Límite al importe de la deducción	Las deducciones aplicadas por el conjunto	No hay límite	Las deducciones aplicadas por el conjunto de los

	de los contribuyentes que apliquen esta deducción, junto con los que apliquen la deducción por producción de obras audiovisuales, no podrán superar el límite de 10.000.000€ por cada producción realizada o de 3.000.000€ por cada episodio, en el caso de producción series audiovisuales		contribuyentes que apliquen esta deducción, junto con los que apliquen la deducción por producción de obras audiovisuales, no podrán superar el límite de 10.000.000€ por cada producción realizada o de 3.000.000€ por cada episodio, en el caso de producción series audiovisuales
--	---	--	--

Dentro de la cuantificación de la deducción, una diferencia sustancial de la deducción por la participación en obras audiovisuales y la aplicables por inversiones y gastos en producciones de las mismas radica en que las deducciones contenidas en los artículos 66.*quater* de la NFISA, 66.*ter* de la NFISG y 66.*quinquies* de la NFISB se ven afectadas por la regla de la tributación mínima contenida en el artículo 59.3 de esas Normas Fiscales vascas del IS. En consecuencia, la aplicación de esta deducción no podrá suponer que la cuota efectiva de la entidad quede por debajo del 17% ó 15%, según corresponda, del importe de la base imponible, como consecuencia de la aplicación de esta deducción o de las demás a quienes resulta de aplicación la regla de tributación mínima. Asimismo, en el caso de que sea el financiador quien tenga derecho a aplicarse estas deducciones, lo hará atendiendo al límite de cuota del 35% de la cuota líquida (y no del 50% como sucede cuando quien genera la deducción es el propio contribuyente que realiza la actividad incentivada) contenido en el artículo 67.1 de tales Normas.

Finalmente, en los casos en los que la producción se prolongue por más de un periodo impositivo, si la deducción definitiva difiere de la inicialmente prevista, en primer lugar, las variaciones afectan a la deducción que, en su caso se pueda quedar el productor o el productor ejecutivo. Sólo cuando el productor o productor ejecutivo no generase deducción suficiente para llegar al importe de la deducción cuya generación corresponde al financiador conforme al contrato de financiación formalizado, la deducción de este último se verá minorada, en la medida en que en ningún caso se va a poder acreditar en sede del financiador un mayor crédito fiscal del que efectivamente hubiese podido generar quien realiza la actividad incentivada en base a los gastos en los que haya incurrido.

IV.6. Aspectos formales

El artículo 39.7 de la LIS contempla el contenido del contrato de financiación, que se resume en que debe incorporar la identidad de quienes intervienen, describir la creación, contener el presupuesto y detalle de los desembolsos en España y fijar la forma de financiación, es decir, la aportación del productor, la participación del inversor y las posibles subvenciones, principalmente.

En el caso de los territorios vascos, el requisito sustancial para la aplicación de la deducción por la participación en la financiación de obras audiovisuales es también la suscripción de un contrato de financiación, que deberá ser comunicado a la Administración tributaria, junto con el certificado cultural al que nos hemos referido anteriormente. No existe un modelo de contrato de financiación, si bien las Normas

Forales del IS exigen que, al menos, recoja los siguientes extremos: identidad de los participantes en la producción de la obra audiovisual; descripción de tal obra; presupuesto, con descripción detallada de los gastos y, en particular, de los que se vayan a realizar en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, así como la imputación temporal de los mismos; forma de financiación, especificando separadamente las cantidades que aporte el contribuyente que realiza la producción, las que aporte quien participe en su financiación y las que correspondan a créditos de instituciones financieras, subvenciones y otras medidas de apoyo.

El financiador debe informar a la Administración tributaria vasca del contrato de mediante una comunicación suscrita por todas las partes del contrato, con anterioridad a la finalización del período impositivo en que se genere la deducción. Por su parte, el contrato de financiación debe formalizarse con anterioridad al inicio de la fase de producción. A estos efectos, se entiende por inicio de la fase de producción el momento en el que se inicia el proceso de captación de imágenes y/o sonido y, en el caso particular de las obras de animación, en las que no existe un rodaje como tal (entendido como el momento en el que se inicia el proceso de captación de imágenes y/o sonido), a efectos del cómputo del plazo máximo previsto para formalizar el contrato de financiación, hay que atender al momento en el que empieza el movimiento de los personajes. Se permite la posibilidad de formalizar varios contratos, con los mismos o con distintos financiadores, desde que se inicia la preproducción y hasta que se cumplan los 6 meses desde el inicio de la fase de producción (del rodaje).

V. LA DEDUCCIÓN POR GASTOS DE EJECUCIÓN EN PRODUCCIONES EXTRANJERAS

Ya hemos comentado con anterioridad que los Territorios Históricos del País Vasco no regulan de forma diferente la deducción por inversiones en producciones cinematográficas nacionales (en su caso vascas) y extranjeras. Pero sí lo hace la LIS; de ahí que debamos dedicar un último epígrafe a las especialidades que afectan a la deducción por gastos de ejecución en producciones extranjeras.

V.1. Elemento subjetivo

Podrán resultar favorecidos los productores inscritos en el Registro Administrativo de Empresas Cinematográficas y Audiovisuales del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales. Este Registro, de carácter público, es regulado en el artículo 7 de la Ley del Cine y las características del procedimiento de inscripción se consignan en el artículo 30 del Real Decreto 1084/2015.

V.2. Elemento objetivo

Dos son los tipos de gastos que pueden ser objeto de deducción, siempre que hayan sido realizados en territorio español común, estén directamente relacionados con la producción y la cifra del pago efectuado en ese territorio supere el millón de euros¹¹: por una parte, los de personal creativo con residencia habitual en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo; por otra, los derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores¹².

¹¹ Este límite desciende a los 200.000 euros para el caso de producciones de animación.

¹² El artículo 4 de la Ley del Cine define, en la letra p), las industrias técnicas como el “conjunto de industrias necesarias para la elaboración de la obra cinematográfica o audiovisual, desde el rodaje

Para ambos casos se exigen tres requisitos de cara a la aplicación de la deducción: en primer lugar, el correspondiente certificado que acredite el carácter cultural, salvo que el productor se encargue de la ejecución de servicios de efectos visuales y los gastos en nuestro territorio sean inferiores a un millón de euros; en segundo lugar, que se incorpore cierta información relativa al uso del beneficio fiscal, la colaboración de entidades públicas españolas y los lugares de rodaje en los títulos de crédito finales; y, en tercer lugar, que se autorice a determinadas entidades públicas al uso del material gráfico y audiovisual de prensa para la realización de actividades de promoción en España y en el extranjero, con fines culturales o turísticos.

Estos gastos deben vincularse a “una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada”. Queremos llamar la atención sobre el hecho de que no se mencionan los cortometrajes, que quedarían de este modo fuera del ámbito objetivo de la desgravación. Además, como hemos advertido al hilo del incentivo definido en el apartado 1 del artículo 36 de la LIS, en base a una interpretación literal fundamentada en el sentido jurídico-técnico, solo quedan comprendidos los largometrajes de carácter cinematográfico.

V.3. Elemento territorial

Como detallamos en el apartado III.3, la medida estatal que estamos analizando rige en todo territorio español con las excepciones apuntadas. Nos remitimos a lo allí expuesto para evitar duplicidades.

V.4. Elemento temporal

El derecho a la deducción se genera en el periodo impositivo en que se desembolsa el dinero, pero no se aplica hasta el periodo en que termine la producción ejecutiva de la obra en España, con independencia de posibles actuaciones meramente administrativas posteriores.

V.5. Cuantificación

La regla general de cuantificación es muy similar a la analizada respecto a las creaciones españolas. La base de la deducción, una vez reducida en su caso por las subvenciones recibidas, vendrá determinada por el total de los gastos directamente relacionados con la producción realizados en territorio español; el tipo será del 30% para el primer millón de euros de base y del 25% para el exceso. El montante máximo a desgravar será de 20 millones de euros por cada producción, dividiéndose a la mitad para series audiovisuales, sin que, en ningún caso, pueda exceder el 50% del coste de la producción junto al resto de ayudas recibidas.

No se mantiene, sin embargo, la restricción prevista en el último párrafo del apartado 1 del artículo 39 de la LIS. Esto significa que la deducción por gastos de ejecución en producciones extranjeras no se tendrá en cuenta a los efectos de la determinación de los límites conjuntos del 25 y del 50% a que se refiere la norma aludida.

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”.

El artículo 45 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, inserta dos límites específicos para dar cumplimiento a los requisitos impuestos en el apartado 50 de la Comunicación de la Comisión Europea sobre el Cine 2013: por una parte, las producciones deberán tener un coste mínimo de 2 millones de euros; por otra, la base de la deducción no podrá pasar del 80% del coste total de la producción.

El artículo 39.3 de la LIS recoge una regla de monetización fundamental para garantizar la práctica del incentivo, ya que permite solicitar a la Administración tributaria el abono de la cantidad no aplicada por insuficiencia de cuota. Se trata de una simple opción; junto a ésta debe situarse la ya analizada al hilo de las inversiones en producciones españolas de dejar las sumas pendientes de aplicación para los 15 ejercicios sucesivos. Debemos subrayar que esa pauta no es trasladable al ámbito del IRPF.

Existe un criterio especial cuando el productor se encargue de la ejecución de servicios de efectos visuales y los gastos realizados en territorio español sean inferiores a 1 millón de euros. En tales supuestos, la deducción será del 30%, sin que se pueda superar el montante que establece el Reglamento (UE) 1407/2013 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2013, relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión a las ayudas de “minimis”. En la actualidad, según el artículo 3.2 de la norma comunitaria, el máximo de las ayudas concedidas por un Estado miembro a una única empresa es de 200.000 euros durante cualquier periodo de tres ejercicios fiscales.

VI. CUADROS-RESUMEN

Incentivo	Elemento		Normativa Común (LIS)	Territorio Foral Vasco
Deducción por inversiones y gastos para el productor	Subjetivo		Productor: Persona física o jurídica que realiza la inversión, detiene la titularidad y derechos de explotación.	- Productor: Igual que en la normativa común. - Puede ser productor o productor ejecutivo (<i>service local</i>).
	Objetivo		Largometrajes y cortometrajes cinematográficos y series audiovisuales.	Largometrajes, cortometrajes, otras obras audiovisuales y series.
	Territorial		Todo el territorio español excepto País Vasco y Navarra. Canarias tiene un régimen especial más ventajoso.	Productor sometido a normativa foral según el Concierto Económico.
	Temporal		A partir del periodo impositivo en que finaliza la producción.	A medida que se efectúan los pagos (criterio de caja).
	Cuantificación	Base de la deducción	Coste total de la producción + gastos de copias y publicidad (máx. 40% del coste) - subvenciones.	Base de la deducción: Igual que en la normativa común.
		Porcentaje de la deducción	Porcentaje de deducción: 30% para el primer millón, 25% para el exceso.	Varía según el territorio foral y el porcentaje de inversión en el territorio. +10% si la obra es en euskara
		Límites	50% de los pagos realizados en territorio español.	Álava y Gipuzkoa: deducción máxima 10 millones (series: 3 millones por episodio). Bizkaia sin límite

			Deducción máxima: 20 millones de euros (series: 10 millones por episodio).	
			Deducción + otras ayudas: < 50% coste de producción.	
			Límite conjunto de deducciones: 25% cuota íntegra.	< 50% presupuesto de producción
			Mantenimiento de titularidad por 3 años.	
	Formal		Certificado de nacionalidad y carácter cultural.	Certificado de carácter cultural.
			Entrega de copia a la Filmoteca Española.	- Depósito de copia en la Filmoteca Vasca. - Mención del incentivo en los créditos. - Bizkaia: autorización de uso de material gráfico.

Incentivo	Elemento	Normativa Común (LIS)	Territorio Foral Vasco
Deducción por inversiones y gastos para el inversor privado	Subjetivo	Contribuyentes del IS que participan en la financiación. No pueden estar vinculados al productor.	Contribuyentes del IS o IRNR que operen a través de establecimiento permanente. No pueden ser personas físicas ni sociedades patrimoniales.
	Objetivo	No hay especialidad, se remite al productor.	No hay especialidad, se remite al productor.
	Territorial	No hay especialidad, se remite al productor.	No hay especialidad, se remite al productor.
	Temporal	Igual que el productor.	En el periodo impositivo en que realiza la aportación, una vez finalizado el periodo del productor.
	Cuantificación	Límite de la deducción: Máximo 1,2 veces el dinero desembolsado.	Porcentaje según la inversión en el territorio foral.
			Máximo 1,2 veces el dinero desembolsado.
	Formal	Contrato de financiación con información sobre la obra, presupuesto y forma de financiación.	Contrato de financiación con información detallada sobre la obra, presupuesto, gastos en el País Vasco y forma de financiación.

Incentivo	Elemento	Normativa Común (LIS)	Territorio Foral Vasco
Deducción por gastos de ejecución en	Subjetivo	Productores inscritos en el Registro de Empresas Cinematográficas.	No existe esta distinción en el País Vasco

producciones extranjeras	Objetivo	Gastos de personal creativo y de industrias técnicas, superiores a 1 millón de euros.	
	Territorial	No hay especialidad, se remite al productor.	
	Temporal	Cuando termina la producción ejecutiva en España.	
	Cuantificación	• Coste mínimo de la producción: 2 millones de euros. • Base de la deducción: < 80% coste total • Deducción máxima: 20 millones de euros (series: 10 millones por episodio).	
	Formal	Certificado de carácter cultural.	