

Instrucción 3/2023, de 26 de mayo, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen determinados criterios de cara a la aplicación de los incentivos para el fomento de la cultura previstos en los apartados Uno y Dos del artículo 66 quater de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, así como del mecanismo de participación en la financiación establecido en el artículo 66 quinquies de la misma Norma Foral.

El 23 de noviembre de 2022, las Juntas Generales de Bizkaia aprobaron en Sesión Plenaria 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.

Tal y como se indica en su preámbulo, las obras audiovisuales, especialmente las películas, desempeñan un papel importante en la configuración de las identidades europeas, ya que reflejan la diversidad cultural de las distintas tradiciones e historias de los Estados miembros y regiones de la Unión Europea. Las obras audiovisuales son tanto bienes económicos, que ofrecen importantes oportunidades para la creación de riqueza y empleo, como bienes culturales que reflejan y configuran nuestras sociedades.

Se acepta generalmente que las ayudas son importantes para apoyar la producción audiovisual europea. A los productores y productoras les resulta difícil obtener el nivel suficiente de respaldo comercial previo y reunir así una dotación financiera que les permita llevar adelante sus proyectos. Sus empresas y proyectos presentan un riesgo elevado, lo que conjugado con el sentimiento de que la rentabilidad del sector es insuficiente, los hace dependientes de la ayuda estatal. Con arreglo únicamente a criterios de mercado, muchas de estas películas no se habrían realizado debido a la alta inversión requerida y a la limitada audiencia de las obras audiovisuales europeas. En estas circunstancias, el fomento de la producción audiovisual por parte de la Comisión y de los Estados miembros desempeña un papel importante para garantizar que puedan expresarse su cultura y su capacidad creativa y que se refleje la diversidad y la riqueza de la cultura europea.

En relación con lo anterior, señala también el preámbulo de la Norma Foral 9/2022, nos encontramos en un momento de gran expansión del sector audiovisual a nivel mundial, posiblemente el mayor de su historia. Gracias al enorme talento de nuestros artistas, equipos técnicos, productores y localizaciones, nuestra industria audiovisual vuelve a estar en la primera plana internacional. Y, en este sentido, Euskadi se está posicionando como un territorio de primera elección en lo que a localizaciones de rodaje se refiere y, en concreto, Bizkaia ha acogido estos últimos años el rodaje de importantes producciones de renombre a nivel internacional. Sin embargo, y a pesar de que las Administraciones tributarias de los tres Territorios Históricos fueron pioneras fijando incentivos fiscales para aquellas entidades que invirtieran en producciones cinematográficas, su atractivo desde el punto de vista fiscal se ha visto recientemente mermado como consecuencia de la implementación en las Administraciones de nuestro entorno de tratamientos tributarios más favorables.

Así, teniendo en cuenta lo anterior y con el objetivo principal de fomentar las inversiones y gastos en producciones de obras audiovisuales mejorando sustancialmente los incentivos fiscales que les son aplicables, se introducen los nuevos artículos 66 quater y 66 quinquies en la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que regulan los incentivos fiscales que vienen a sustituir a la deducción anteriormente contenida en la Disposición adicional decimoquinta de esta misma Norma Foral.

Hemos de comenzar destacando, en este sentido, que el nuevo régimen relativo a los incentivos fiscales vinculados a las inversiones y gastos en producciones de obras audiovisuales y de espectáculos en vivo de



artes escénicas y musicales introducido en la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, 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, ha sido objeto de la preceptiva comunicación a la Comisión Europea habiendo obtenido su autorización mediante la Decisión C (2022) 4616 final, de 30 de junio de 2022, dictada en el asunto SA.102040, con la seguridad jurídica que ello conlleva para todas las partes implicadas.

Señalado lo anterior, podemos decir que la nueva regulación contenida en el artículo 66 quater de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia, desarrollada en el artículo 38 quater del Decreto Foral 203/2013, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto, ha venido a suponer una mejora sustancial del incentivo en vigor hasta el 31 de diciembre de 2022 (en concreto, contenido en la Disposición Adicional 15ª de la señalada Norma Foral y en la 9ª de su Reglamento de desarrollo), en distintos aspectos.

En primer lugar, se establecen tres deducciones distintas:

- 1) La deducción por inversiones y gastos en producciones de obras audiovisuales (apartado Uno del artículo 66 quater).
- 2) La deducción por espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (apartado Dos del artículo 66 quater).
- 3) La deducción por edición de libros (apartado Tres del artículo 66 quater).

Empezando por la deducción por inversiones y gastos en producciones de obras audiovisuales, como primera novedad tenemos que se amplía el ámbito de aplicación objetivo del incentivo, respecto de lo vigente hasta 31 de diciembre de 2022. Así, a partir de la entrada en vigor de la nueva regulación introducida por la Norma Foral 9/2022, la deducción resultará de aplicación no sólo a las inversiones y gastos en producciones de largometrajes cinematográficos y series audiovisuales de ficción, animación o documental, como sucedía bajo la vigencia del anterior incentivo, sino también a los cortometrajes cinematográficos y otras obras audiovisuales.

Por otro lado, a partir del 1 de enero de 2023, el incentivo se aplica también a las producciones extranjeras, en iguales condiciones que a las nacionales.

Igualmente, se permite, desde el 1 de enero de 2023, que la deducción pueda acreditarla también el productor ejecutivo (y no sólo el productor), si bien únicamente en aquellos casos en los que el productor sea un no residente en territorio español que no opere en dicho territorio a través de un establecimiento permanente, y exclusivamente, en este caso, sobre el coste de la producción soportado por el propio productor ejecutivo.

Así, si nos encontramos ante una productora extranjera, habría dos maneras de que sus obras audiovisuales puedan generar la nueva deducción prevista en la Norma Foral 11/2013. La primera sería abriendo un establecimiento permanente en Bizkaia, y, la segunda, delegando en un productor ejecutivo vizcaíno. En el primer caso, es decir, disponiendo de un establecimiento permanente en Bizkaia, será ella (la productora extranjera) quien tendrá acceso al incentivo, generando la deducción sobre el coste total de la producción. Mientras que, en el segundo caso, quien genera la deducción es el productor ejecutivo vizcaíno, si bien sobre el coste de producción por él soportado (no sobre el coste total de la producción).

Hay que tener en cuenta que, si nos encontramos ante una productora residente en España (pero que no tributa bajo normativa de Bizkaia), será en todo caso ella, y no el productor ejecutivo quien acreditará la



deducción que le corresponda, en función de la normativa del Impuesto que le resulte de aplicación. De forma que, si la productora es residente en España, en territorio común, y contrata a un productor ejecutivo de Bizkaia, entonces el incentivo previsto en nuestra Norma Foral 11/2013 no resulta aplicable: por un lado, no le resulta de aplicación al productor ejecutivo, a pesar de estar sometido a la señalada Norma Foral, por lo comentado: porque si el productor es residente en España, entonces es éste quien genera la deducción. Y, por otro lado, a la productora tampoco le es de aplicación el incentivo previsto en la Norma Foral 11/2013, porque estará sometida a la normativa de territorio común (con lo que generará la deducción que corresponda según la Ley del Impuesto sobre Sociedades estatal).

Si la productora, residente en España, está sometida a la normativa del Impuesto de Bizkaia, entonces sí que podrá ella misma acceder al incentivo previsto en la Norma Foral 11/2013.

Todo ello por cuanto, como veremos, para que la deducción por gastos e inversiones en obras audiovisuales se genere conforme a la nueva regulación contenida en el artículo 66 quarter de la Norma Foral 11/2013, y a los límites previstos en el mismo, es necesario que ese productor o, en su caso, productor ejecutivo, esté sometido, o tribute, bajo normativa de Bizkaia.

A partir de ahí, la nueva regulación contempla dos formas de aprovechar o aplicar esa deducción: una, por el propio productor o productor ejecutivo que la ha generado, y dos, por un tercero que aporte financiación para llevar a cabo la producción, en cuyo caso lo que prevé la Norma Foral es que el derecho a generar la deducción no le corresponde, en todo o en parte, al productor, o productor ejecutivo, sino que la deducción se genera *ex lege* directamente en la autoliquidación del financiador o inversor, quien la aplicará, no obstante, con determinados límites (artículo 66 quinquies de la Norma Foral 11/2013, y 38 quinquies del Reglamento).

En este punto, es importante señalar que la Norma Foral 11/2013 no contempla ninguna monetización de la deducción (no hay "*tax rebate*", tampoco en el caso de producciones extranjeras), sino que lo que establece es precisamente esa posibilidad de cesión del derecho a generar la deducción a terceros, para que sean estos, y no quien realiza la actividad que genera el derecho a la deducción, quienes la aprovechen en sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades.

Además, sigue siendo válido el esquema tradicional de Agrupaciones de Interés Económico (en adelante, AIE), con cesión de la deducción a través de la correspondiente imputación a sus socios residentes, en los términos que se explicarán.

Tal y como desarrollaremos también, procede anticipar que no hay un requisito de territorialidad del gasto, a efectos de poder acceder al incentivo. Lo que necesitamos, para poder aplicar la deducción conforme a la Norma Foral 11/2013, es que al productor (o, en su caso, productor ejecutivo, si el productor es no residente en territorio español) le resulte de aplicación la normativa de Bizkaia. Siendo esto así, no importa dónde se entienda incurrido el coste de la obra (en cualquiera de sus fases, de preproducción, rodaje, y postproducción) para tener derecho a la deducción, y para que dicho coste forme parte de la base de la deducción.

Otra cosa es que, para ver cuál es el porcentaje de deducción aplicable, sí que tengamos que mirar dónde se entiende producido el gasto, como también veremos. Puesto que, cuanto mayor es el porcentaje de inversiones y gastos que se entiendan efectuados en el Territorio Histórico del domicilio fiscal del contribuyente, mayor será el porcentaje de deducción al que se tendrá derecho. A estos efectos, y de forma resumida, se entenderá que todos aquellos gastos vinculados al rodaje se efectúan en el sitio en el que tenga lugar el rodaje (en su caso, en proporción, si este tiene lugar en distintos territorios). Mientras que el resto de



los gastos se entenderán realizados en el lugar desde el que se presta el servicio o se realiza la operación por la cual se incurre en él.

Por su parte, el apartado Dos del artículo 66 quater introduce una nueva deducción sobre los gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, del 30 por 100, o el 40 por 100 si el espectáculo es en euskera. Esta deducción tendrá un límite por contribuyente y periodo impositivo de 1.000.000 euros.

Se contempla también, en relación con esta nueva deducción, la posibilidad de que quien la genere y aplique sea el propio contribuyente que lleva a cabo la actividad incentivada, o un tercero que la aplique en su lugar, a cambio de la aportación de financiación precisamente para que pueda llevarse a cabo esa actividad que genera el derecho a la deducción (artículo 66 quinquies de la Norma Foral 11/2013, y 38 quinquies del Reglamento).

Finalmente, en cuanto a la deducción por edición de libros, el apartado Tres del artículo 66 quater prevé que las inversiones en la edición de libros que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada, darán derecho a una deducción del 5 por 100 de la cuota líquida. No obstante, esta deducción no será objeto de análisis en la presente Instrucción, la cual se centra en las dos primeras deducciones referidas.

Teniendo en cuenta el impacto que está teniendo esta actualización y mejor de estos incentivos, la presente Instrucción tiene como finalidad explicar en detalle el funcionamiento, en concreto, de las deducciones contempladas en los apartados Uno y Dos del señalado artículo 66 quater, así como del mecanismo previsto en el artículo 66 quinquies, ambos de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, así como establecer diversos criterios interpretativos dirigidos a su aplicación en la práctica.

1. Cuestiones previas.

1.1. Comunicación a la Comisión Europea.

Como decíamos en la introducción, el nuevo régimen relativo a los incentivos fiscales vinculados a las inversiones y gastos en producciones de obras audiovisuales y de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales introducido en la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, 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, ha sido objeto de la preceptiva comunicación a la Comisión Europea habiendo obtenido su autorización mediante la Decisión C (2022) 4616 final, de 30 de junio de 2022, dictada en el asunto SA.102040, con la seguridad jurídica que ello conlleva para todas las partes implicadas.

En concreto, la Comisión Europea decide "*no formular objeciones a la medida por ser compatible con el mercado interior de conformidad con el artículo 107, apartado (3), letra d), del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea*".

De manera que, con ello, el 2 de diciembre de 2022 se publicó finalmente en el Boletín Oficial de Bizkaia la señalada Norma Foral 9/2022, de 23 de noviembre, por la que se actualizan y amplían los incentivos fiscales para el fomento de la cultura, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2023.



Interesa remarcar en este punto que, aunque la Decisión de la Comisión diga que "(...), las autoridades españolas estiman que el presupuesto anual medio de la medida ascenderá a 5.000 000 EUR. (...)", esto no supone ningún tipo de límite máximo de ayuda por este importe, ni individual, ni para el conjunto de los contribuyentes. Se trata de una mera estimación de lo que podría suponer anualmente, de media, la medida, en base a datos pasados (relativos a la aplicación del incentivo en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2022).

Por lo que, habiendo base de deducción suficiente, la deducción anual relativa a las obras audiovisuales, por contribuyente, podría superar los 5 millones de euros.

1.2. Punto de partida para poder aplicar el incentivo: estar sometido a la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Para poder aplicar los incentivos fiscales previstos en nuestra Norma Foral 11/2013, del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia y, en lo que aquí interesa, los incentivos para el fomento de la cultura contemplados en su artículo 66 quater, es necesario que al contribuyente en cuestión (el productor o productor ejecutivo, de la obra audiovisual, o el promotor u organizador del espectáculo en vivo de artes escénicas y musicales) le resulte de aplicación la normativa de Bizkaia.

Y, hemos de precisar en este punto, que las deducciones previstas en el artículo 66 quater de la Norma Foral 11/2013 aplican, no sólo cuando el contribuyente es una entidad que tributa bajo el Impuesto sobre Sociedades (y, por tanto, que tributa bajo la Norma Foral en cuestión), sino que también pueden ser aplicadas en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando la actividad incentivada (la actividad que genera la deducción del apartado Uno o Dos) la realiza, no una entidad, sino una persona física en el desarrollo de una actividad económica. Así, el artículo 88 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Bizkaia, establece que:

"Artículo 88 Deducción por inversiones y por otras actividades

1. Los contribuyentes por este Impuesto podrán aplicar las deducciones para incentivar las inversiones en activos no corrientes nuevos y la realización de determinadas actividades previstas en el Capítulo III del Título V de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, con igualdad de porcentajes y límites de deducción. (...)"

Dentro de ese Capítulo III del Título V de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades tenemos, entre otros, el artículo 66 quater, en el que se regulan las dos deducciones que son objeto de análisis en esta Instrucción.

Hecha esta precisión, y volviendo al ámbito de las entidades, lo primero que hay que indicar es que, para que una entidad esté sometida a la normativa tributaria de Bizkaia, no hay ningún requisito relacionado con inversiones mínimas, personal, etc. que, como tal, se deba cumplir. Tampoco hay ninguna exigencia de antigüedad mínima durante la cual la sociedad haya tenido que estar sometida a la normativa de Bizkaia para poder aplicar sus incentivos. El incentivo tampoco depende de cuestiones como el lugar en el que esté domiciliado fiscalmente el equipo de la productora, o el régimen laboral en el que esté incluido el equipo humano que la integra.

Tampoco hay ningún requisito que se deba cumplir en cuanto a dónde tiene que realizar sus operaciones. Es decir, una vez la entidad quede sometida a la normativa de Bizkaia, ésta le resultará de aplicación a la totalidad de sus operaciones, las realice donde las realice. Y, en el ámbito precisamente de este incentivo, podrá tener



acceso a la deducción correspondiente, independientemente de dónde se realicen las producciones audiovisuales (si bien es cierto que dónde se entiendan realizados los gastos e inversiones correspondientes influirá directamente en el porcentaje de deducción aplicable) o los espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

Por lo que el punto de partida para poder aplicar los incentivos contemplados en el nuevo artículo 66 quater de la Norma Foral 11/2013, es que el contribuyente que realiza la actividad incentivada esté sometido a la normativa foral vizcaína. De manera que será necesario que nos encontremos ante:

-Una entidad, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, que tribute bajo la señalada Norma Foral 11/2013.

-Una persona física, sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que tribute bajo la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre.

-Un establecimiento permanente de una entidad no residente, al que le resulte de aplicación la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (aunque desde un punto de vista teórico podría tratarse también de un establecimiento permanente de una persona física no residente, entendemos que, de darse algún caso, será muy residual).

Hay que precisar en este punto que el concepto de "establecimiento permanente" está previsto únicamente para el caso de entidades o personas no residentes, que operan, en este caso, en territorio español a través de una base de negocios fija en la que desarrollen toda o parte de su actividad (en resumen y simplificando mucho). De forma que a ese establecimiento permanente se le somete a gravamen, en este caso en España (sea en territorio común, o foral, según corresponda), por las rentas imputables al mismo, o, en definitiva, a la actividad por él realizada. Y se le somete a imposición, como si se tratase de una "entidad separada" del contribuyente no residente del que es parte.

Pero la normativa no contempla la posibilidad de que una persona o entidad residente en territorio español (por ejemplo, en territorio común) disponga de un establecimiento permanente dentro del mismo país en el que está establecida (por ejemplo, en territorio foral). Es una figura prevista a efectos fiscales y exclusivamente en el ámbito internacional, en las relaciones de los distintos países, de cara a atribuir la potestad para gravar las rentas derivadas de las actividades económicas desarrolladas por los contribuyentes, a un país u otro.

¿Y cuándo una entidad, una persona física, o un establecimiento permanente quedará sometida a la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en concreto, a su Norma Foral 11/2013, a su Norma Foral 13/2013, o a la Norma Foral 12/2013, respectivamente? Vamos a ver a continuación cuáles son las reglas principales a tener en cuenta para ello.

1.2.1. Contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

El punto de partida para que una entidad quede sometida a la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia y, en consecuencia, pueda aplicar, a partir del 1 de enero de 2023, los incentivos para el fomento de la cultura contemplados en ella, es que tenga su domicilio fiscal en Bizkaia.

No obstante, adicionalmente, y de forma resumida, habría que tener en cuenta que en el caso de entidades con un volumen de operaciones en el ejercicio anterior superior a 10 millones de euros, además de tener el



domicilio fiscal en Bizkaia, sería igualmente necesario que, en ese mismo ejercicio anterior a aquel que estamos verificando, no realicen más del 75 por 100 de sus operaciones en territorio común, ni que, aun no realizando el 75 por 100 o más de sus operaciones en territorio común, tampoco se dé la circunstancia de que el 100 por 100 de sus operaciones realizadas en País Vasco se entiendan realizadas en Gipuzkoa o Álava (no realizando por tanto ninguna operación en Bizkaia). A efectos de verificar este requisito, por tanto, si estamos analizando si la entidad está sometida a normativa de Bizkaia en 2023, tendríamos que atender a su volumen de operaciones y a dónde lo ha realizado en el ejercicio anterior, es decir, en 2022.

Por lo que, resumidamente, tendremos que con carácter general para que una entidad tribute bajo la Norma Foral 11/2013:

-Si se trata de una entidad cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiera excedido de 10 millones de euros, será necesario que su domicilio fiscal esté en el Territorio Histórico de Bizkaia. A estos efectos se tiene en cuenta la totalidad del volumen de operaciones realizado por la entidad, con independencia de que las operaciones se entiendan realizadas en territorio español o en el extranjero.

-Si su volumen de operaciones en el ejercicio anterior excedió de 10 millones de euros, con carácter general será necesario, además de tener su domicilio fiscal en Bizkaia, que no realice el 75 por 100 o más de sus operaciones en territorio común, ni que el 100 por 100 de sus operaciones realizadas en País Vasco no se realicen en Álava o en Gipuzkoa. En este caso, sin embargo, para determinar esos porcentajes de volumen de operaciones realizado en territorio común o vasco, se toman en consideración exclusivamente las operaciones localizadas en territorio español, sin que tengan relevancia las operaciones realizadas en el extranjero, pues el Concierto Económico dispone que las mismas se atribuyen a uno u otro territorio en la misma proporción que las operaciones realizadas en territorio español.

Habría otros casos más particulares en los que también podría ser de aplicación la Norma Foral 11/2013. Esos otros casos más particulares se referirían a aquellos casos en los que: (i) teniendo la entidad su domicilio fiscal en territorio común, hubiera realizado en el ejercicio anterior el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones en País Vasco, y dentro de éste, se hubiera realizado una mayor parte en Bizkaia que en Álava y Gipuzkoa, y (ii) teniendo el domicilio fiscal en Álava o en Gipuzkoa, no hubiera realizado el 75 por 100 o más de sus operaciones en territorio común, y del total de operaciones realizadas en País Vasco, no hubiera realizado ninguna (cero por cien) en el territorio de su domicilio fiscal, y hubiera realizado más operaciones en Bizkaia que en el otro territorio histórico (en el que no tiene su domicilio fiscal). En ambos casos, siempre y cuando el volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros (puesto que, de lo contrario, la normativa nos la marca exclusivamente el domicilio fiscal, como decíamos más arriba).

Teniendo en cuenta que, a estos efectos, por volumen de operaciones se entiende el importe total de la contraprestación (excluido el IVA) correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios (tal y como los define la normativa del IVA), habituales u ocasionales, realizadas por el contribuyente.

Todo ello en los términos regulados en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de la Ley 12/2002, de 23 de mayo (en adelante, el Concierto Económico), y en la propia Norma Foral 11/2013. En particular, hay que atender a las reglas de localización de las operaciones realizadas en territorio español previstas en el artículo 16 del mencionado Concierto Económico.

Supuesto especial de las Agrupaciones de Interés Económico:



A efectos de determinar la normativa de las AIEs, el Concierto Económico establece en su artículo 20 que "*Uno. El régimen tributario de las agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas, corresponderá al País Vasco cuando la totalidad de las entidades que las integren estén sujetas a normativa foral*".

Mientras que, a efectos de determinar la normativa concreta aplicable dentro del País Vasco (las denominadas reglas del "intraconcierto"), el art. 2 de la Norma Foral 11/2013 dispone que: "*4. Será de aplicación lo previsto en esta Norma Foral a las agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas cuando la totalidad de quienes las integren estén sujetos a la normativa foral de cualquiera de los Territorios Históricos y tengan su domicilio fiscal en Bizkaia o, teniéndolo en territorio común, realicen en Bizkaia una proporción mayor del volumen de operaciones que en cada uno de los otros Territorios Históricos.*

No obstante, si las agrupaciones de interés económico o las uniones temporales de empresas a que se refiere el párrafo anterior tienen su domicilio fiscal en Álava o en Gipuzkoa pero no realizan en ese Territorio Histórico operaciones que deban computarse a efectos de su volumen de operaciones, aplicarán lo dispuesto en esta Norma Foral cuando realicen en Bizkaia una proporción mayor del volumen de operaciones que la que realicen en el otro Territorio Histórico. (...)".

Por lo que, para que a la AIE le resulte de aplicación la normativa de Sociedades de Bizkaia, será necesario que a la totalidad de sus socios les sea de aplicación, a fecha de devengo del Impuesto (en periodo impositivo coincidente con el año natural, a 31-12) la normativa foral de Bizkaia, y que su domicilio fiscal (el de la AIE) radique en Bizkaia (salvo que, estando en Gipuzkoa o Araba, no realice en dicho territorio -en el de su domicilio-, ninguna operación que deba computarse a efectos del volumen de operaciones y que, de las realizadas en los otros dos territorios, Álava y Bizkaia, en este último se localice una proporción mayor).

En caso de que alguno de los socios estuviera sometido a normativa estatal, la AIE se regiría por dicha normativa (y no por la Norma Foral 11/2013, por lo tanto).

A estos efectos, se tienen en cuenta únicamente los socios de la AIE residentes (es decir, aquellos que estén sometidos a normativa estatal o foral), pero no los socios no residentes (por lo que si la AIE, por ejemplo, estuviese participada por un socio foral y uno no residente, al 50 por 100 cada uno, a la AIE le resultaría de aplicación la normativa foral).

1.2.2. Contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Para establecer dónde deben tributar las y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hay que atender al lugar en el que radique su residencia habitual en el período impositivo de que se trate, según las normas previstas en los artículos 43 del Concierto Económico y 3 de la Norma Foral 13/2013, del IRPF.

En concreto, de acuerdo con lo indicado en el artículo 43 del Concierto Económico, en cada periodo impositivo, el contribuyente que permanezca más de 183 días en territorio español se considerará residente en el territorio común o vasco, en primer lugar, en función de su permanencia durante un mayor número de días del periodo impositivo en uno u otro territorio, computando las ausencias temporales. En el caso de que su vivienda habitual radique en alguno de los dos territorios (común, o foral), será en ese lugar donde se presumirá localizada su residencia habitual.



De no poder determinar su residencia habitual conforme al anterior criterio (el de permanencia), el consultante se entenderá residente en el territorio, común o foral, en el que obtenga la mayor parte de su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluidas las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario y las bases imponibles eventualmente imputadas en transparencia fiscal (salvo las profesionales).

Por último, si de acuerdo con este criterio de principal centro de intereses tampoco fuese posible concretar su residencia habitual, el consultante se consideraría residente en el territorio donde radique la última residencia declarada por él a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por su parte, para los contribuyentes residentes en territorio español que no hayan permanecido más de 183 días del período impositivo en el citado territorio, se les considerará residentes en el País Vasco cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Por último, en los supuestos previstos en el párrafo anterior en los que no pueda determinarse dónde radica el citado núcleo principal, cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español por tener su residencia habitual en el País Vasco su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, se considerará que tiene su residencia habitual en el País Vasco.

Una persona física residente fiscal en País Vasco, conforme a las reglas señaladas, tendrá a su vez su residencia habitual en Bizkaia, aplicando sucesivamente las siguientes reglas: (i) cuando permaneciendo en el País Vasco un mayor número de días del período impositivo, el número de días que permanezca en Bizkaia sea superior al número de días que permanezca en cada uno de los otros dos Territorios Históricos del País Vasco; (ii) cuando tenga en Bizkaia su principal centro de intereses; (iii) cuando sea Bizkaia el territorio de su última residencia declarada a efectos de este Impuesto.

Una vez determinado que nos encontramos ante una persona física que tributa bajo normativa de Bizkaia, podrá generar las deducciones contenidas en el apartado Uno y Dos del artículo 66 quater de la Norma Foral 11/2013, si lleva a cabo, por si mismo, las actividades incentivadas (obteniendo los correspondientes rendimientos de actividades económicas). En definitiva, nos referimos a los autónomos.

1.2.3. Contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que operan a través de un establecimiento permanente.

La posibilidad de que una persona o una entidad no residente pueda generar los incentivos para el fomento de la cultura regulados en el artículo 66 quater de la Norma Foral 11/2013 quedará limitada a los casos en los que operen en territorio español a través de un establecimiento permanente al que le resulte de aplicación la normativa foral de Bizkaia.

No vamos a entrar al detalle en el análisis de cuándo un contribuyente no residente se entiende que opera en territorio español a través de un establecimiento permanente, puesto que es un concepto complejo y que puede variar de unos Convenios para evitar la doble imposición a otros. No obstante, con carácter general, se puede entender que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente cuando por cualquier título disponga, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier



índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. Simplificando mucho, sería el supuesto en el que, principalmente una entidad no residente, opera en territorio español a través de una oficina o una sucursal, por ejemplo.

En caso contrario, es decir, de no contar el no residente con un establecimiento permanente en territorio español, la posibilidad de generar el incentivo quedará limitada, y únicamente en el caso de la deducción relativa a inversiones y gastos en obras audiovisuales, al supuesto en el que se delegue la producción en un productor ejecutivo residente, quien generará la deducción (en base a su propia normativa), por la parte del coste de la producción por él asumida.

En el caso de la deducción por espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales del apartado Dos del artículo 66 quater, si quien realiza la actividad incentivada es un no residente que no opera a través de un establecimiento permanente, no habrá posibilidad de generarla, aunque éste se llevase a cabo en Bizkaia (puesto que, de cara a la deducción, no es relevante dónde se realiza el espectáculo, sino la normativa a la que está sometido quien realiza la actividad incentivada).

A estos efectos, para ver conforme a qué normativa del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (foral o común) tributa un establecimiento permanente de un no residente, habrá que acudir a las reglas que ya hemos visto para el caso de las entidades residentes. De forma que, en resumen, y dejando a un lado supuestos más residuales, para que el establecimiento permanente tribute conforme a la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de Bizkaia, será necesario:

-Si su volumen de operaciones (el imputable al propio establecimiento permanente) en el ejercicio anterior no excedió de 10 millones de euros, que su domicilio fiscal (el del establecimiento permanente) esté en el Territorio Histórico de Bizkaia. A estos efectos se tiene en cuenta la totalidad del volumen de operaciones realizado por la entidad, con independencia de que las operaciones se entiendan realizadas en territorio español o en el extranjero.

-Si su volumen de operaciones (el del establecimiento permanente) en el ejercicio anterior excedió de 10 millones de euros, con carácter general será necesario, además de tener su domicilio fiscal en Bizkaia, que no realice más del 75 por 100 de sus operaciones en territorio común, ni que el 100 por 100 de sus operaciones realizadas en País Vasco no se realicen en Álava o en Gipuzkoa. En este caso, sin embargo, para determinar esos porcentajes de volumen de operaciones realizado en territorio común o vasco, se toman en consideración exclusivamente las operaciones localizadas en territorio español, sin que tengan relevancia las operaciones realizadas en el extranjero, pues el Concierto Económico dispone que las mismas se atribuyen a uno u otro territorio en la misma proporción que las operaciones realizadas en territorio español.



1.2.4. Determinación del domicilio fiscal de las entidades.

El artículo 43.Cuatro del Concierto Económico establece que: "*A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco: (...) b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. (...)*". Por lo tanto, al margen de dónde radique el domicilio social de la entidad, habrá que atender al lugar donde efectivamente se centralice su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, para determinar dónde se encuentra su domicilio fiscal (teniendo más importancia la dirección de los negocios, que la gestión administrativa, entendida como el lugar en el que se adoptan las decisiones fundamentales de la empresa).

En términos similares, el mismo apartado Cuatro añade, en su letra c), que los establecimientos permanentes de un no residente se entenderán domiciliados fiscalmente en País Vasco, "*cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco. (...)*".

En lo que respecta al domicilio fiscal de las compañías, el Tribunal Supremo viene indicando que la expresión "*gestión administrativa y dirección de los negocios*" es una expresión compleja que no se encuentra definida ni delimitada legalmente, sino que tiene que ser conformada, caso por caso, atendiendo no solo a las circunstancias concretas objetivas que concurren en cada supuesto, sino también, y fundamentalmente, a las características de la sociedad de que se trate, y a la actividad a la que se dedique (entre otras, SSTs de 12 de febrero de 2019, de 27 de enero de 2016, de 19 de diciembre de 2015 o de 18 de junio de 2015).

A estos efectos, con carácter general, en materia de Concierto Económico, para integrar este concepto, el Tribunal Supremo suele acudir a lo previsto en el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado mediante Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre (aun cuando se trate de una norma aplicable en territorio común, no de Concierto -si bien estaba recogida en iguales términos en la normativa foral-, y que hoy en día está derogada). Así, el citado artículo 22 del RIS indicaba que: "*Se entenderá como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios aquel en que concurren las siguientes circunstancias: a) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas. b) Que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales. c) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales*".

Consecuentemente, en los supuestos conflictivos, la determinación del domicilio fiscal en un territorio u otro suele consistir en la aportación del mayor número de indicios posible para acreditar que la gestión administrativa y la dirección de los negocios se encuentra en ese territorio. El referido Real Decreto 2631/1982 hablaba de tres elementos fundamentales (contratación general de la compañía, llevanza permanente de la contabilidad con sus justificantes y antecedentes, y domiciliación de administradores o gerentes), si bien, con carácter general, también se toman en consideración otros aspectos adicionales (domicilio social; domicilio de los apoderados; el domicilio de los administradores y, en su caso, el lugar de celebración de las reuniones del órgano de administración; las celebraciones de las juntas de accionistas; si son



compañías pequeñas, el domicilio de los accionistas; la realización de los comités de dirección; el lugar en el que se encuentran abiertas las cuentas bancarias (sucursales) y el domicilio de los autorizados para operar con ellas; la localización de los equipos que gestionan dichas cuentas online; los domicilios declarados en las cuentas bancarias; la verificación interna de la contabilidad y, en general, la realización de las labores administrativas; la custodia de la contabilidad, de los libros oficiales y de las facturas originales; el lugar desde el que se expiden las facturas, y en el que se reciben las facturas en soporte papel; la dirección consignada en las facturas emitidas y recibidas; el desarrollo de las auditorías contables; el lugar en el que se recibe la correspondencia ordinaria de la entidad; el lugar desde el que se realizan los pedidos; el lugar de celebración de los contratos y el sometimiento a la jurisdicción de los tribunales y de los órganos de arbitraje; el lugar o lugares donde se firman los contratos de trabajo; los centros de trabajo; el centro desde el que se desarrolla la actividad principal de la entidad, con la plantilla adscrita a cada centro; las direcciones y la localización de los teléfonos de contacto consignados en las páginas web, redes, etc. de la compañía; el domicilio consignado en la Tesorería General de la Seguridad Social; la principal cuenta de cotización a la Seguridad Social; las notarías en las que se formalizan las escrituras de la entidad; las direcciones consignadas en los contratos, escrituras y demás documentación de la entidad, y, finalmente, la localización del mayor valor del inmovilizado).

Por lo tanto, la determinación del lugar en el que efectivamente se centraliza la gestión administrativa y la dirección de los negocios de una sociedad es una cuestión que corresponderá verificar a los órganos de aplicación de los tributos, atendiendo a las circunstancias concretas y a la realidad de los hechos, teniendo presente adicionalmente, lo que, en el ámbito de los grupos ha venido entendiendo el Tribunal Supremo. Así, a modo de resumen, por ejemplo, en sentencias de 4 de febrero y 16 de junio de 2010: *"si la empresa del grupo desarrolla por si misma su gestión administrativa y gerencia mantendrá también su individualización a efectos de localización del domicilio fiscal; pero no ocurrirá lo mismo si por propia decisión de aquella funciones se llevan a cabo desde el domicilio de la matriz, en razón al carácter autónomo que tiene el domicilio fiscal respecto del domicilio social". Añadiendo que "las tareas que pudieran llevarse a cabo sobre el terreno por parte de personal del Grupo eran de carácter técnico, tal y como puso de relieve la Junta Arbitral y no pueden servir para integrar el criterio de centralización de gestión administrativa y mucho menos el de dirección negocial".*

En relación con la cuestión relativa a los grupos resumida en el párrafo anterior, y entrando en un análisis más detallado de esta cuestión, hemos de atender especialmente a lo que ha venido entendiendo la Junta Arbitral, y ha confirmado el Tribunal Supremo, en el ámbito de los grupos, en el conocido asunto de los parques eólicos de Gamesa. Así, si atendemos por ejemplo a la STS de 18 de junio de 2015, más arriba referenciada, podemos extractar, de cara al análisis del caso concreto que a continuación haremos, los siguientes aspectos:

"(...) si la empresa del grupo desarrolla por si misma su gestión administrativa y gerencial mantendrá también su individualización a efectos de localización del domicilio fiscal; pero no ocurrirá lo mismo si por propia decisión de aquellas funciones se llevan a cabo desde el domicilio de la matriz, en razón al carácter autónomo que tiene el domicilio fiscal respecto del domicilio social. Dicho en otras palabras, si la empresa del Grupo desarrolla por si misma su gestión administrativa y gerencial mantendrá también su individualización a efectos de localización del domicilio fiscal; pero no ocurrirá lo mismo si por propia decisión aquellas funciones se llevan a cabo desde el domicilio de la matriz, en razón al carácter autónomo que tiene el domicilio fiscal respecto del domicilio social. (...)".

"(...) las tareas que pudieran llevarse a cabo sobre el terreno por parte de personal del Grupo eran de carácter técnico, tal y como puso de relieve la Junta Arbitral y no pueden servir para integrar el criterio de centralización de gestión administrativa y mucho menos el de dirección negocial. (...)".



- "En las citadas resoluciones confirmadas, como se ha dicho, por el Tribunal Supremo, la Junta Arbitral estimó que el domicilio fiscal de las sociedades no estaba situado en su domicilio social y fiscal declarado, pues en este se llevaba a cabo actividades de naturaleza esencialmente técnica, de proyecto y construcción del parque; mientras que las actividades de gestión administrativa y la dirección de los negocios de la empresa se realizaban por las sociedades del Grupo Gamesa radicadas en Bizkaia (...)"

- "(...) el cúmulo de indicios que aporta la recurrente, funciones y lugar de las reuniones del Comité Ejecutivo, lugares en los que se encuentra el equipo contable o fiscal, domicilio de empleados, apoderados y administradores..., en si mismos, sin tener en cuenta la actividad empresarial (...) carecen de virtualidad suficiente para desmerecer la justificación que ofrece la Junta Arbitral (...)"

- "Es más, en la lectura del material fáctico que se recoge en la resolución existen indicios sólidos que confirman la inexistencia de la identificación que señala la parte recurrente, valga de ejemplo la referencia que se hace a la prensa vasca y navarra en las que al trasladarle el domicilio fiscal de Gamesa de Álava a Bizkaia, se justifica el cambio a Zamudio por que <>; o en palabras del Diputado General de Álava, cuando refiriéndose al cambio citado dice <

Y, precisaba por su parte la Junta Arbitral, por ejemplo en su Resolución 1/2016, de 27 de enero de 2016:

- Por referencia al llamado "Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de parques", señalaba que "no consta a esta Junta Arbitral de manera rigurosa cuáles son las funciones y posición del repetido Comité; es decir, si es este órgano el que adopta las decisiones supremas en relación con los parque(s) eólicos o, por el contrario, es un órgano básicamente técnico, subordinado a los órganos superiores del grupo.

No obstante, cualquiera que sea el papel del citado comité o el de otros órganos situados fuera del Territorio Histórico de Bizkaia, según se deduce del expediente, como los encargados de la tesorería o de los asuntos fiscales, ello no es decisivo para excluir que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las sociedades de parque eólico se realicen fundamentalmente por los órganos centrales del Grupo GRUPO DE SOCIEDADES 1, que adoptan las decisiones empresariales principales".

- "En este sentido, en nuestra resolución R11/2011, de 2 de mayo de 2011, expedientes 29/2008, 30/2008, 32/2008, 38/2008, 39/2008 y 40/2008 acumulados, Fundamento de Derecho 13, negamos relevancia decisiva al lugar donde se celebran las reuniones del órgano de administración y las Juntas Generales de socios".

- "(...) considerando, en fin, que la gestión administrativa y la dirección de los negocios no son criterios separables y en caso de discrepancia entre una y otra debe tener preferencia la segunda, como lugar donde se adoptan las decisiones fundamentales de la empresa".

Estos pronunciamientos, y otros muchos en la misma línea, parten de la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010, correspondiente al recurso contencioso-administrativo 86/2009, en la que declaró que:

"No puede aceptarse la alegación que lleva a reconocer la posibilidad de sociedades sin actividad de gestión administrativa y gerencia por el hecho de que la lleve a cabo otra entidad en su nombre (en este caso, la matriz), siendo significativo a este respecto, como acaba de indicarse, que en las alegaciones formuladas ante la Junta Arbitral se reconociera que GERSA, con domicilio fiscal en Vizcaya, presta servicios a las distintas sociedades mercantiles constituidas para la promoción y explotación de parques eólicos y que no cuentan con medios materiales y/o humanos para llevarlos a cabo por si mismas, añadiendo que "por la prestación de estos servicios que SEMOLE podría haber recibido de una empresa externa al Grupo, GERSA factura periódicamente a aquella en concepto de <>".



En cambio, la posición que se mantiene por la Junta Arbitral, y que esta Sala ratifica, no supone la admisión de cambio de domicilio artificial, porque, como sostiene el Abogado del Estado, la situación descrita es de modificación real y legal del domicilio fiscal en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.Cuatro de la Ley del Concierto .

Tampoco resulta admisible que la atribución del domicilio fiscal en función de donde lo tiene aquella entidad a quien se ha subcontratado la gestión administrativa global resulte incongruente con el criterio que mantiene la Junta Arbitral en la resolución de que no debe tener trascendencia la pertenencia a un grupo, pues es claro que el hecho de que las sociedades pertenecientes al mismo tengan su propia individualidad es plenamente compatible con el de que en caso de subcontratación general de gestión administrativa y gerencial, el domicilio se localice donde se lleven a cabo dicho tipo de actividades. Dicho en otras palabras, si la empresa del Grupo desarrolla por sí misma su gestión administrativa y gerencial mantendrá también su individualización a efectos de localización del domicilio fiscal; pero no ocurrirá lo mismo si por propia decisión aquellas funciones se llevan a cabo desde el domicilio de la matriz, en razón al carácter autónomo que tiene el domicilio fiscal respecto del domicilio social. Y por ello también, los criterios de determinación del domicilio fiscal recogidos en el artículo 43.4 de la Ley del Convenio deben referirse por separado a cada empresa del grupo.

En fin, por lo hasta ahora expuesto, tampoco puede admitirse el razonamiento de que SEMOLE no cuenta en el Territorio Histórico de Bizkaia con una organización estable, humana y de medios materiales en razón a que la gestión administrativa se realiza en su nombre y mediante precio por GERSA.

En cuanto a la alegación de que en el año 2004 se produjo la promoción y construcción de los parques eólicos y se concluyó parte de los mismos, comenzando a facturar la energía a los clientes, resulta preciso indicar que la gestión administrativa de aquellas, se llevaban a cabo desde Bizkaia, tal como se ha indicado con anterioridad y se hace constar en el Fundamento de Derecho Cuarto de la Resolución recurrida; pero es que además, las tareas que pudieran llevarse a cabo sobre el terreno por parte de personal del Grupo eran de carácter técnico, tal como puso de relieve la Junta Arbitral y no pueden servir para integrar el criterio de centralización de gestión administrativa y mucho menos el de dirección negocial.

En fin, tampoco se discute la realidad que las tres personas designadas por GERSA para formar parte del Consejo de Administración de SEMOLE tienen su domicilio en el País Vasco, circunstancia que ha de añadirse a las hasta ahora expuestas.

En cuanto a lo que es puramente función de decisión, la cualidad de socio único que tiene GERSA respecto de SEMOLE le atribuye esa función, sin perjuicio de que decisiones estratégicas, como las de construir un parque, se adopten por GAMESA ENERGIA, S.A.

En cualquier caso, no puede aceptarse la tesis de la representación de la Diputación de Bizkaia de distinción entre decisiones atribuidas a los accionistas y las decisiones aplicativas adoptadas en territorio de régimen común a medida que se iba produciendo la promoción y construcción de los parques, pues éstas últimas, de segundo nivel, y carácter técnico, nunca pueden ser representativas del ejercicio de funciones directivas".

Por lo que, en particular en supuestos de entidades que forman parte de grupos compuestos por entidades de distintos territorios (normativas), será necesario analizar el peso de la gestión administrativa y la dirección de los negocios que, en su caso, se lleva desde un territorio y desde otro. Principalmente de cara a si en algún momento la otra Administración que pudiera verse afectada, pudiera instar una verificación del domicilio fiscal de la entidad en cuestión (que forma parte de un grupo), y llegase a cuestionar que el mismo radique efectivamente en Bizkaia, por entender que el mayor peso en la gestión administrativa y la dirección de los negocios se encuentra en su territorio, habría que tener especial cuidado precisamente con esta última parte, es decir, con "la dirección de los negocios", a la que probablemente habría que dar más peso (frente a la "gestión administrativa", que generalmente será más sencillo situarla efectivamente en un territorio u otro), y respecto de la cual habría que comparar y ponderar qué se hace en Bizkaia y qué en el resto de territorios. Todo ello, teniendo en cuenta que, tal y como ha afirmado el Tribunal Supremo, el hecho de que las sociedades pertenecientes a un grupo tengan su propia individualidad es plenamente compatible con el de que, en caso de



subcontratación general de la gestión administrativa y gerencial, el domicilio se localice donde se lleven a cabo dichas actividades.

2. Deducción por inversiones y gastos en producciones de obras audiovisuales (apartado Uno del artículo 66 quater de la NFIS).

2.1. Definición de conceptos.

El artículo 66 quater de la Norma Foral 11/2013 no incluye ninguna definición de conceptos, limitándose a señalar que, a efectos de esta deducción, se estará a las definiciones previstas en el artículo 4 de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine.

a) Tipos de obras audiovisuales a las que aplica la deducción:

Por lo que, por un lado, y atendiendo a las definiciones contenidas en la referida Ley, y en particular en relación con los distintos tipos de obras audiovisuales a los que se refiere el incentivo, hemos de entender por:

(i) Película cinematográfica: 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.

En concreto, tendríamos:

- Largometraje: 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.

- Cortometraje: 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.

(ii) Otras obras audiovisuales: Aquéllas que, cumpliendo los requisitos señalados para las películas cinematográficas, no estén destinadas a ser exhibidas en salas cinematográficas, sino que llegan al público a través de otros medios de comunicación.

(iii) Película para televisión: La obra audiovisual unitaria de ficción, con características creativas similares a las de las películas cinematográficas, cuya duración sea superior a 60 minutos, tenga desenlace final y con la singularidad de que su explotación comercial esté destinada a su emisión o radiodifusión por operadores de televisión y no incluya, en primer término, la exhibición en salas de cine

(iv) Serie (de televisión): La obra audiovisual formada por un conjunto de episodios de ficción, animación o documental con o sin título genérico común, destinada a ser emitida o radiodifundida por operadores (de televisión) de forma sucesiva y continuada, pudiendo cada episodio corresponder a una unidad narrativa o tener continuación en el episodio siguiente.



Partiendo de las definiciones anteriores, hemos de entender que, cuando la Norma Foral se refiere a "películas", particularmente al referirse a las obras difíciles, se refiere a aquellas que tengan una duración de sesenta minutos o superior, ya esté destinada a su explotación comercial en salas de cine, o no.

Por otro lado, y si bien la Ley del Cine no define qué se entiende por "documentales", tal y como se indicó por esta Dirección General de Hacienda en consulta número 7040, hemos de entender que el término documental hace referencia al género que se basa en la utilización de imágenes reales, documentadas, para narrar una historia o trama. Los documentales buscan representar lo que se observa en la realidad, retratando diferentes temáticas y problemáticas del mundo que nos rodea, y, si bien, en ocasiones, la idea de documental ha estado ligada a filmaciones sobre la naturaleza, hoy en día, este género abarca cualquier ámbito o aspecto de la realidad, como, por ejemplo, las cuestiones sociales, el medio ambiente, la política, el entretenimiento, los deportes, la historia, la economía, la sociedad, la vida cotidiana, los viajes, otros lugares y culturas, etc. En todo caso, el documental es la expresión de cualquier aspecto de la realidad, mostrada en forma de narración audiovisual.

De estas definiciones y de esta caracterización del género documental, pueden extraerse los siguientes criterios de delimitación del mismo, aun cuando puedan existir excepciones:

- 1- Se trata de un género eminentemente narrativo.
- 2- Está basado en un proyecto de exploración, investigación, o recopilación de datos o hechos singulares, relativos a algún aspecto de la realidad, en el que profundiza con objeto de generar conocimiento, reflexión o comprensión, lo que implica la realización de actos de producción que exigen la dedicación de un tiempo sustantivo a la preparación y posproducción del producto.
- 3- Intenta expresar la realidad con originalidad y perspectiva personal (bien por su enfoque, estructura, composición, estética, diseño o estilo). De forma que es un género que tiene carácter creativo.
- 4- Se sirve de la captación de escenas o situaciones de la realidad, o de la historia, generalmente filmadas en los escenarios donde ocurren (u ocurrieron) los hechos, para presentarlas como un documento con cierto carácter atemporal.
- 5- No tienen esta consideración, de documental, los reportajes audiovisuales de carácter periodístico o informativo, ni la mera reproducción audiovisual de hechos noticiables.

b) Definición de productor y productor ejecutivo:

El productor es 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.

De modo que se trata de la persona que realiza la inversión, detenta la titularidad sobre la obra, y tiene derecho a reconocerla en el activo de su balance y a explotarla comercialmente.



Los productores, como titulares de las inversiones y de los derechos de propiedad intelectual sobre las obras audiovisuales, pueden encargarse ellos mismos de realizar materialmente las tareas necesarias para producirlas, o pueden encargar la ejecución de la totalidad, o de una parte, de las referidas tareas a un tercero (a un productor ejecutivo o "service"), con carácter general, mediante la firma de los oportunos contratos de servicios de producción.

Por lo tanto, a estos efectos, el productor ejecutivo se configura como la persona 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.

A estos efectos, hay que tener en cuenta que la mera prestación de determinados servicios, por ejemplo, de postproducción, no convierte a quien los presta en productor ejecutivo (en responsable de la ejecución de la producción), sino que lo que estará haciendo esa persona o entidad será prestar un servicio aislado, o varios de ellos, pero sin adquirir la condición de productor ejecutivo.

2.2. Funcionamiento de la deducción.

2.2.1. ¿En qué consiste la deducción? (apartado 1 del art. 66 quater.Uno NFIS)

Se regula una deducción de entre el 35% y el 60% (que se puede incrementar en 10 puntos porcentuales en el caso de obras rodadas íntegramente en euskera), sobre el importe de las inversiones y los gastos realizados en determinadas producciones audiovisuales. El porcentaje de deducción concreto, como posteriormente se verá, dependerá del porcentaje de gastos e inversiones que se entiendan realizados en el territorio histórico en el que radique el domicilio fiscal del productor, o del productor ejecutivo, en su caso (es decir, con carácter general que se entienda realizado en Bizkaia, si estamos hablando de un productor o productor ejecutivo sometido a la Norma Foral 11/2013).

En concreto, las obras audiovisuales susceptibles de generar la deducción son las producciones de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y otras obras audiovisuales, así como de series audiovisuales de ficción, animación o documental que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada.

Lo primero que hay que indicar es que no se establece ninguna distinción en función de si se trata de producciones nacionales o extranjeras, a diferencia de lo que sucedía con el anterior incentivo, que únicamente estaba previsto para las nacionales. Por lo tanto, bajo la actual regulación de la deducción, en ambos casos se podrá acceder al incentivo, en igualdad de condiciones y, en particular, sin que se establezca ningún tipo de limitación en cuanto a los gastos que podrán formar parte de la base de la deducción cuando la producción es extranjera, respecto de las nacionales.

Por otro lado, y tal y como se avanzaba en la introducción, en ninguno de los dos casos, ni cuando nos encontramos ante una producción nacional, ni cuando es extranjera, se contempla la posibilidad de monetizar la deducción (no hay *tax rebate* o similares).

Aunque la norma hace referencia al "soporte físico", hemos de entender 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".

En lo que a las series se refiere, hay que señalar que, a los efectos del incentivo, dan derecho a la deducción la producción de series audiovisuales de ficción, animación o documental, y no sólo la producción de series de televisión, por lo que, a estos efectos, no resulta relevante el hecho de que las series estén destinadas a ser emitidas o radiodifundidas por operadores de televisión, o que vayan a llegar al público a través de otros medios de comunicación (por ejemplo, plataformas de "streaming").

Por último, y atendiendo a la tipología de obras audiovisuales a las que se refiere expresamente la Norma Foral 11/2013, como aquellas susceptibles de generar el incentivo, y a la definición que de las mismas nos da la normativa sustantiva (la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine), se entiende que quedan excluidas de este incentivo, en particular:

- Los videojuegos, sin perjuicio de que, en su caso, puedan ser susceptibles de generar la deducción contemplada en los artículos 62 o 63 de la misma Norma Foral 11/2013, relativos a las actividades de I+D e innovación tecnológica.
- Los videos promocionales o el *video marketing*, entendido como el uso del vídeo con el fin de promocionar un producto o servicio para lograr objetivos dentro de una estrategia de marketing.
- En principio, y con carácter general, los programas de entretenimiento, entendidos como aquellos programas (televisivos o no) que sirven, precisamente, para entretener, y que basan sus contenidos en cuatro grandes conceptos, como son la sorpresa, el humor, el sentimiento y la emoción, y que, generalmente, se caracterizan por la presencia de un presentador; salvo que, por su contenido, en el caso particular pudiera tener encaje, por ejemplo, dentro del género documental.

2.2.2. ¿Quién genera la deducción? (apartado 1 del art. 66 quater.Uno NFIS)

La deducción la genera el productor, o, en su caso, el productor ejecutivo, si el productor es un no residente en territorio español, que no opera en dicho territorio a través de un establecimiento permanente (como podía ser, por ejemplo, una sucursal, una oficina, etc.), en los términos ya indicados.

En este sentido, hay que tener en cuenta que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 67.6 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, un mismo gasto o inversión no puede dar derecho a deducción en más de una persona o entidad, ni a la práctica de más de una deducción. Es por ello que el artículo 66 quater de la Norma Foral 11/2013 especifica que los productores ejecutivos únicamente tendrán derecho a la práctica de la deducción regulada en él, en los casos en los que los productores de las obras audiovisuales no sean residentes en territorio español y no operen en dicho territorio mediante establecimiento permanente. Es decir, cuando los productores no puedan acreditar el derecho a la práctica de la deducción (ni la foral, ni la estatal), al no estar sujetos al Impuesto sobre Sociedades en territorio español. De modo que no cabe simultanear la práctica de la deducción por parte de los productores y de los productores ejecutivos, teniendo prioridad para aplicarla los primeros frente a los segundos.



2.2.3. ¿Cómo se cuantifica la deducción?

2.2.3.1. Base de la deducción (apartado 1 del art. 66 quater.Uno NFIS).

La base de la deducción está constituida por el coste de la producción, así como por los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor. Teniendo en cuenta que, en el supuesto de una coproducción, la base de la deducción se determinará, para cada coproductor, en función de su respectivo porcentaje de participación en aquella.

Hemos de incidir en este punto, en que la norma no establece ninguna distinción a estos efectos, en función de si estamos hablando de una producción nacional o extranjera. En particular, la norma no establece límites en cuanto a los gastos que pueden formar parte de la base de la deducción en el caso de las producciones extranjeras (ni en cuanto a concepto, ni en cuanto a importe).

No obstante, cuando la deducción sea aplicada por el productor ejecutivo, la base de la deducción estará constituida exclusivamente por el coste de la producción soportado por el contribuyente y no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 67 de esta Norma Foral, que establece que: "*5. Los activos no corrientes o elementos patrimoniales objeto de las deducciones previstas en este Capítulo deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo contribuyente, afectos, en su caso, a los fines previstos en los artículos anteriores, durante un plazo mínimo de cinco años, o tres si se trata de bienes muebles, excepto que su vida útil fuere inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso, salvo pérdidas justificadas. (...)*", respecto del cual, el párrafo 3 del apartado 1 del artículo 66 quater.Uno señala que: "*El requisito de permanencia de los elementos patrimoniales previsto en el apartado 5 del artículo 67 de esta Norma Foral se entenderá cumplido en la medida 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*".

Por lo que la norma sí que establece ciertas diferencias en función de si quien genera la deducción es el productor, o el productor ejecutivo.

Así, los productores, como titulares de las inversiones, de la propiedad intelectual sobre las obras, y del derecho a explotarlas comercialmente, aplican la deducción sobre las inversiones que realizan tanto en la fase de producción como de distribución y promoción, es decir, sobre los costes de producción y sobre los gastos para la obtención de copias y de publicidad y promoción a su cargo, y quedan obligados a mantener la titularidad sobre las referidas obras durante un plazo de, al menos, 3 años (excepto que su vida útil sea inferior, y salvo pérdidas justificadas), sin perjuicio de la facultad que ostentan para comercializar, total o parcialmente, los derechos de explotación derivados de las mismas a uno o más terceros.

Mientras que los productores ejecutivos, como empresarios que trabajan por encargo de los productores, a quienes prestan sus servicios, aplican la deducción, únicamente, sobre los costes de producción que soportan (esto es, sobre los gastos en los que incurren para prestar sus servicios de producción ejecutiva), sin que, lógicamente, estén obligados a mantener ningún porcentaje de titularidad sobre las obras audiovisuales durante, al menos, tres años, a diferencia de lo que se exige a los productores, ya que son estos últimos (y no los productores ejecutivos) los titulares de la propiedad intelectual sobre dichas obras. Por este mismo motivo, en la medida en que los derechos de explotación comercial de las obras audiovisuales pertenecen a los productores, y no a los productores ejecutivos, la base de la deducción correspondiente a estos últimos no



incluye los gastos derivados de la obtención de copias, ni los de publicidad y promoción, toda vez ya que se trata de costes correspondientes a la fase de distribución y promoción de las obras audiovisuales (en los que deben incurrir típicamente los productores, como titulares de los derechos de explotación de las obras) y no a la fase de producción (en la que, en su caso, participan los productores ejecutivos).

En todo caso, es importante señalar que 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 (con la particularidad comentada para el caso de los productores ejecutivos) que se realicen en cualquier lugar del mundo. Es decir, no hay requisito de territorialidad, 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. Sin que esto suponga que, por unos mismos gastos o inversiones se puedan simultanear el incentivo foral y el estatal, puesto que la sociedad, realice su actividad donde la realice, aplica solo una normativa del Impuesto sobre Sociedades, y la aplica a todas sus producciones (las haga donde las haga).

En particular, y si atendemos por ejemplo a la contratación de personal, la norma no contempla ninguna limitación que impida poder incluir en la base de la deducción el coste relativo a personal residente fiscal en el extranjero, siempre y cuando esté afecto a la producción, lógicamente. Hemos de insistir en este punto, en que la territorialización del gasto no se establece como requisito para el acceso al incentivo ni como limitación en cuanto a los gastos a incluir en la base de la deducción, sino únicamente a efectos de determinar el tipo de deducción aplicable (mayor o menor según el caso).

Tampoco hay límite en cuanto al importe máximo de los distintos costes que pueden formar parte de la base de la deducción.

Así, en cuanto al coste de producción, todo aquel coste que, desde un punto de vista contable, forme parte del mismo, se incluirá igualmente en la base de la deducción por su importe total. Y, a estos efectos, procede atender a lo previsto en la norma sexta de la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, en la que se señala, con respecto al coste de producción de las obras audiovisuales, que: "(...) 4. Si los proyectos se realizasen con medios propios se valorarán por su coste de producción, que comprenderá todos los costes directamente atribuibles y que sean necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo, en particular, los siguientes conceptos:

- a) Costes del personal afecto directamente a la producción.
- b) Costes de materias primas, materias consumibles y servicios, utilizados directamente en la obra audiovisual.
- c) Amortizaciones del inmovilizado afecto directamente a la obra audiovisual.
- d) La parte de costes indirectos que razonablemente afecten a la obra audiovisual, siempre que respondan a una imputación racional de los mismos.
- e) El coste del registro y formalización de la obra audiovisual bajo las mismas premisas que se exige para la propiedad industrial.

5. En ningún caso se imputarán a la obra audiovisual los gastos de comercialización, como son la publicidad y promoción, y los de estructura general de la empresa. (...)".

En igual sentido se manifestó el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a través de su consulta número 2 del BOICAC 80, de diciembre de 2009.

Adicionalmente, como decíamos, también forman parte de la base de la deducción, en el caso de que quien la genere sea el productor (y no el productor ejecutivo), los gastos para la obtención de copias y los de publicidad



y de promoción. Y, en este sentido, tampoco contempla el artículo 66 quater de la Norma Foral 11/2013 ninguna limitación en cuanto al importe máximo de esta tipología de gastos que pueden formar parte de la base de la deducción. En particular, éstos no se encuentran limitados hasta el 40% del coste de realización de la película, a diferencia de lo que sucedía bajo el régimen de deducción anterior.

Por lo que, a efectos de determinar la base de la deducción, es irrelevante, en particular, lo previsto en la Orden ECD/2784/2015, de 18 de diciembre, por la que se regula el reconocimiento del coste de una película y la inversión del productor.

En cualquier caso, hay que tener en cuenta que el artículo 67 de la Norma Foral 11/2013, relativo a las normas comunes en materia de deducciones, establece que: *"3. Formará parte de la base de la deducción la totalidad de la contraprestación convenida, con exclusión de los intereses, impuestos indirectos y sus recargos, margen de construcción y gastos técnicos de licitación, que no se computarán en aquélla, con independencia de su consideración a efectos de la valoración de los activos o, en su caso, de los gastos. (...) La base de la deducción así calculada no podrá resultar superior al precio que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre sujetos independientes. (...) Todas las cantidades que formen parte de la base de las deducciones reguladas en este Capítulo habrán de estar contabilizadas como inmovilizado o, en su caso, como gasto, de acuerdo con las normas del Plan General Contable.*

De donde se deduce, tal y como tenemos señalado en nuestra consulta 6935, de 18 de febrero de 2015, que quedan específicamente excluidos de la base de la deducción los intereses, los impuestos indirectos y sus recargos. Además, la base de la deducción no puede resultar superior al precio que se hubiera acordado en condiciones normales de mercado entre sujetos independientes.

2.2.3.2. Porcentaje de deducción (apartado 2 del art. 66 quater.Uno NFIS).

Tal y como se ha venido señalando, no hay un requisito de territorialidad del gasto a efectos de poder acceder al incentivo. El punto de partida para poder aplicar la deducción conforme a la Norma Foral 11/2013, es que, al productor, o, en su caso, al productor ejecutivo, le resulte de aplicación la normativa de Bizkaia (además, lógicamente, de que lleve a cabo la actividad incentivada, en los términos regulados). Siendo esto así, es 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.

Otra cosa es que, para ver cuál es el porcentaje de deducción aplicable, sí es relevante dónde se entiende producido el gasto. Puesto que, como se puede observar a continuación, cuanto mayor es el porcentaje de inversiones y gastos que se entiendan efectuados en el Territorio Histórico en el que el contribuyente tiene su domicilio fiscal (con carácter general, por tanto, en Bizkaia), mayor será el porcentaje de deducción al que se tendrá derecho.

El porcentaje de deducción, por tanto, será:

a) El 60 por 100, 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 por 100 del importe total de dichas inversiones y gastos.



b) El 50 por 100, 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 representen entre el 35 por 100 y el 50 por 100 del importe total de dichas inversiones y gastos.

c) El 40 por 100, 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 20 por 100 del importe total de dichas inversiones y gastos y no alcancen el 35 por 100 del mismo.

d) El 35 por 100, en los demás supuestos.

En el supuesto de obras rodadas íntegramente en euskera el porcentaje de deducción que resulte aplicable de los previstos en este apartado se elevará en 10 puntos porcentuales.

Para aplicar el porcentaje de deducción incrementado, de 10 puntos porcentuales, debe tratarse, como la propia norma indica, de obras rodadas "íntegramente" en euskera, por lo que, en el caso de que la obra incluya alguna frase en otras lenguas, debe tratarse de una utilización totalmente residual de las mismas.

Hay que tener en cuenta que el porcentaje de gastos en Bizkaia se tiene en cuenta sobre el total de los que forman parte de la base de deducción, con lo que, en la medida en que conforme al apartado 1 del artículo 66.º quater de la Norma Foral 11/2013 la base de la deducción la constituye el coste de la producción, así como los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor (excepto en el caso de productores no residentes en territorio español cuando la deducción la aplica el productor ejecutivo, en cuyo caso no forman parte de la base de deducción los gastos de publicidad y promoción), es sobre ese conjunto de gastos sobre los que hay que calcular el porcentaje (y no sólo sobre parte de ellos, como por ejemplo, los de rodaje).

En este punto, hemos de precisar que, en el caso de que sea el productor ejecutivo (y no el productor) quien genere la deducción, habrá que atender al importe de las inversiones y los gastos en particular que componen la base de la deducción para dicho productor ejecutivo (es decir, no miramos los gastos que componen el coste total de la producción, sino sólo aquellos que, en concreto, soporta el productor ejecutivo vizcaíno, y sobre los que genera la deducción) y a dónde se entiendan realizados a fin de determinar el porcentaje de deducción que le resulte aplicable. De forma que, por ejemplo, para que sea aplicable el porcentaje de deducción del 60 por 100, será necesario que más del 50 por 100 de los gastos en concreto asumidos por el productor ejecutivo se entiendan realizados en Bizkaia (además de que no le afecte, claro está, el límite de intensidad general del 50 por 100 al que posteriormente nos referiremos).

Por lo que no sería suficiente, por ejemplo, con que un productor no residente contrate con un productor ejecutivo de Bizkaia, y que este soporte más del 50 por 100 de la totalidad del presupuesto de la producción, para acceder al 60 por 100 de la deducción.

Habrá que ver dónde se entiende realizado ese coste de la producción soportado por el productor ejecutivo (también denominado por el sector, el "service" local), en base a los criterios de localización que a continuación se desarrollan.



En el caso de las coproducciones, se entiende que cada productor asume el porcentaje correspondiente sobre todos y cada uno de los gastos que componen el presupuesto total de la obra. Por lo tanto, si tenemos una coproducción al 50 por 100 entre un coproductor vizcaíno y un no residente, en el que el presupuesto total son 100, de los que 50 son gastos realizados en Bizkaia y 50 en el extranjero, entendemos que cada uno de los coproductores asume o participa en el 50 por 100 del 100 por 100 de los gastos, de manera que cada uno asume 25 de gastos en Bizkaia y 25 de gastos en el extranjero. No cabe entender, por tanto, que al coproductor vizcaíno le correspondan íntegramente los 50 de Bizkaia, y al no residente también íntegramente los otros 50 realizados en el extranjero).

El límite de intensidad al que posteriormente nos referiremos se verificaría sobre la parte del presupuesto global que corresponde a cada coproductor, en proporción a su participación en la producción audiovisual.

2.2.3.3. Determinación provisional del porcentaje de deducción (apartado 2 del art. 66 quater.Uno NFIS).

La norma establece que la determinación del porcentaje de las inversiones y gastos que componen la base de la deducción realizados en el Territorio Histórico donde el contribuyente tenga su domicilio fiscal (con carácter general, en Bizkaia) debe hacerse de manera global para el conjunto de periodos impositivos durante los que se aplique la deducción.

Para ello, el contribuyente, en el primer periodo impositivo en que aplique la deducción, deberá realizar una estimación del porcentaje de las inversiones y gastos que componen la base de la deducción. Cuando se constate que el porcentaje que representan las inversiones y los gastos que componen la base de deducción realizados en el Territorio Histórico donde el contribuyente tenga su domicilio fiscal sobre el total de dichas inversiones y gastos es inferior o superior al declarado en el ejercicio en el que la deducción fue de aplicación por primera vez, la deducción deberá regularizarse en el último ejercicio de aplicación de la misma, mediante la aplicación del porcentaje de deducción definitivo que corresponda.

¿Por qué establece esto la norma?

La deducción objeto del presente escrito se entiende generada y se practica en los periodos impositivos en los que se efectúen los pagos correspondientes, y por la cuantía de los mismos, conforme a un criterio de caja, por lo que resultará en este sentido, relativamente frecuente que la deducción derivada de cada obra audiovisual deba ser aplicada en dos, o más, ejercicios diferentes. Lo que ocurrirá cuando la producción de la obra audiovisual tenga una duración superior a 12 meses, o cuando tenga una duración inferior, pero dé comienzo en un ejercicio, y finalice en otro distinto.

Por ello, en la medida en que el tipo de la deducción es único para cada proyecto, y depende del porcentaje de las inversiones y de los gastos que conforman la base de la deducción realizados en el Territorio Histórico en el que el contribuyente tenga su domicilio fiscal con respecto al total, computados en conjunto por cada obra audiovisual (y no por cada ejercicio), en los casos en los que la deducción se genere en distintos ejercicios (al tratarse de producciones con una duración superior a 12 meses, o que den comienzo en un periodo impositivo y finalicen en otro distinto), puede ocurrir que, en el primer ejercicio de aplicación de la misma, el contribuyente aún no conozca, a ciencia cierta, el porcentaje de las inversiones y de los gastos realizados en cada territorio, sino que únicamente disponga del dato relativo a las inversiones y a los gastos de ese primer ejercicio, así como de una mera estimación, o de un presupuesto, de las inversiones y de los gastos en los que incurrirá en los periodos impositivos siguientes durante los cuales se prolongue la producción.



De modo que, cuando la deducción resulte aplicable en más de un período impositivo, y en el primero de ellos no se conozcan aún los datos definitivos correspondientes al total de la producción, el contribuyente deberá aplicar provisionalmente el porcentaje derivado de las inversiones y de los gastos integrantes de la base de la deducción que estime va a realizar en el Territorio Histórico en el que tenga su domicilio fiscal a lo largo de toda la producción, con respecto al total.

De forma que, en estos supuestos, de determinación provisional del porcentaje de la deducción atendiendo a los importes estimados inicialmente (en el primer ejercicio de aplicación de la deducción sobre la producción de que se trate), el contribuyente debe regularizar la cuantía de la misma en el último ejercicio en el que resulte aplicable, mediante la aplicación del porcentaje de deducción definitivo que corresponda en cada supuesto, atendiendo a los datos reales del conjunto de la producción, incrementando en dicho ejercicio el importe de la deducción, o reduciéndolo, con devolución, en su caso, de las cantidades previamente deducidas de más.

2.2.3.4. Criterios de localización de los gastos.

Atendiendo a la tipología de gastos que pueden formar parte de la base de deducción, los criterios para determinar dónde deben entenderse realizados son los siguientes:

a) Gastos relacionados con el rodaje:

Todos aquellos gastos vinculados al rodaje se entenderán realizados en el lugar en el que éste se lleve a cabo.

De manera que, si estamos hablando por ejemplo del gasto que representa la contratación de un actor, es indiferente dónde tenga su residencia fiscal, pues lo relevante es dónde se lleva a cabo el rodaje. Así, si estamos ante un actor vizcaíno, pero el rodaje se produce en territorio común, el gasto de contratación de esta persona no computará como gasto realizado en Bizkaia a efectos de determinar el porcentaje de deducción al que se tiene derecho; al contrario, el gasto que representa la contratación de un actor residente fiscal en territorio común, o en el extranjero, si el rodaje es en Bizkaia, sí que cualificará como mayor gasto realizado en Bizkaia a estos efectos. En el mismo sentido, es también irrelevante la nacionalidad de las personas que intervienen en el rodaje.

Si el rodaje se lleva a cabo en distintos territorios, en principio, habrá que hacer una proporción del tiempo en el que éste se ha realizado en Bizkaia, en función de los días de rodaje en este territorio respecto del número de días totales de rodaje de la obra audiovisual. Y, el total de los gastos relacionados con el rodaje se entenderán realizados en Bizkaia, en esa proporción.

Por lo tanto, en estos casos, los gastos de rodaje que se entenderán realizados en Bizkaia será, con carácter general:

$$\text{Número de días de rodaje en Bizkaia} / \text{Número total de días de rodaje} \times \text{total gastos vinculados al rodaje}$$

Ahora bien, si hay gastos imputables claramente una parte del rodaje (y no a toda) se deberá atender a dónde se desarrolle esa parte del rodaje (por ejemplo, si hubiera gastos de personal/maquinaria, etc. exclusivos de una parte del rodaje que se lleve a cabo en Londres, no aplicaríamos esa regla proporcional, salvo por los gastos que fueran comunes a todo el rodaje).



Con lo que, en resumen, se aplicará una regla proporcional, en los términos indicados, salvo que se trate de gastos específicamente imputables a una parte solo del rodaje, en cuyo caso, los entenderíamos realizados en el lugar en el que se haya realizado efectivamente esa parte del rodaje.

A modo de ejemplo, entre los gastos vinculados al rodaje tendríamos, entre otros, los siguientes:

- . Personal artístico (protagonistas, principales, secundarios, figuración, especialistas, etc.).
- . Personal técnico (dirección, producción, fotografía, decoración, sastrería, maquillaje, peluquería, efectos especiales y efectos sonoros, sonido, montaje, electricistas y maquinistas, personal complementario, segunda unidad, etc.).
- . Escenografía (decorados y escenarios, ambientación, vestuario, semovientes y carruajes, peluquería, maquillaje, etc.).
- . Estudios de rodaje (alquiler de platós, rodaje en exteriores estudios, fluido eléctrico del estudio, alquiler de localizaciones naturales, instalaciones complementarias, etc.).
- . Maquinaria y elementos de rodaje (cámaras, objetivos, accesorios, material iluminación, grúas, plataformas, grupo electrógeno, carburante, helicóptero, aviones, etc., equipos de sonido, etc.).
- . Transportes (coches de producción, alquiler de furgonetas -de cámara, luces, producción, vestuario, etc.-, alquiler de coches, camiones, autobuses y taxis, facturaciones, aduanas y fletes, gasolina, autopistas y peajes, etc., todos ellos, en fechas de rodaje).
- . Gastos varios de producción (copias de guion, fotocopias en rodaje, teléfono en fechas de rodaje, alquiler de camerinos, caravanas y oficinas, almacenes varios, garajes en fechas de rodaje, material de producción de rodaje, limpieza etc. de lugares de rodaje, reservas de espacios, servicio de vigilancia y seguridad, etc.).
- . Película virgen (negativo, positivo, magnético, material fotográficos, discos duros, y otros materiales, todos ellos en la medida en que sean necesarios para el rodaje).
- . Viajes, hoteles y comidas en fechas de rodajes.
- . Seguros, en la medida en que estén directamente vinculados al rodaje (como el de negativo, de materiales de rodaje, de responsabilidad civil, de accidentes, de interrupción de rodaje).

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), habrá que atender al lugar desde el que se realizan cada una de las actividades necesarias para producir la obra de animación (por ejemplo, al lugar en el que radiquen los estudios, para todo aquello que físicamente se realice en ellos).

El caso particular de la actividad consistente en dotar a la obra audiovisual de efectos especiales, como actividad propia de la fase de rodaje, pero sin que suponga efectivamente un rodaje en los términos señalados, sería asimilable al supuesto de las obras de animación. De manera que el criterio a seguir sería el mismo.

b) Gastos no vinculados al rodaje:

Se entenderán realizados en el lugar desde el que se presta el servicio o se realiza la operación en concreto que genera el gasto o la inversión, o, en el caso de entregas de bienes, en el lugar desde el que estas se realicen; pudiendo, en principio, servir a estos efectos como referencia las reglas de localización previstas en el Concierto Económico.

De manera que, en particular, y con carácter general, no se atenderá al lugar donde esté domiciliado fiscalmente el proveedor del servicio o de la operación en cuestión que genera el gasto y/o la inversión.



A modo de ejemplo, dentro de estos gastos encontramos, entre otros, los siguientes:

-Gastos de preproducción y postproducción:

- . Guion (derechos de autor, argumento original, guion, diálogos adicionales, traducciones, etc.).
- . Música (derechos de autor de música y canciones, compositor de música de fondo, arreglista, director de orquesta, profesores, cantantes, coros, etc.).
- . Casting de los actores.
- . Selección del equipo creativo y técnico.
- . Selección de localizaciones y decorados.
- . Montaje y sonorización (sala de montaje, sala de proyección, sala de doblaje, sala de efectos sonoros, grabación y edición de mezclas, transcripciones magnéticas, repicado a fotográfico, sala de grabación de canciones y música, alquiler instrumentos musicales, efectos sonoros, montaje de imagen, postproducción de sonido, etc.).
- . Doblaje.
- . Laboratorio (revelado, positivado y otros).

-Gastos de obtención de copias y de publicidad y promoción:

- . CRI y copias (CDP y máster, copias, registro ISAN, calificación y nacionalidad ICAA, etc.).
- . Publicidad (publicidad, diseño gráfico y carteles, plan de marketing, página web, trailer, foto fija, making of, estrategia de comercialización, materiales promocionales, impresiones promoción, gastos preestreno, distribución, etc.).

-Otros gastos comunes a la producción de la obra audiovisual:

- . Seguros vinculados directamente a la producción, pero no específicamente al rodaje (como el seguro de buen fin).
- . Asesoramiento legal y fiscal directamente vinculado a la producción de la obra audiovisual en cuestión.
- . La parte de costes indirectos que razonablemente afecten a la obra audiovisual, siempre que respondan a una imputación racional de los mismos, sin que a estos efectos se tengan en cuenta, tal y como señala el ICAC, los gastos de estructura general de la empresa.

Llegados a este punto, es necesario hacer una matización en relación con el gasto de personal que interviene en la producción de la obra audiovisual. En este sentido, se entenderá realizado, todo aquel gasto de personal que esté vinculado al rodaje, donde éste tenga lugar, también en el caso de que se trate de personal en teletrabajo.

En cuanto al gasto de personal que no esté vinculado con el rodaje, será necesario analizar el tipo de servicio o trabajo del que se trata, para valorar desde dónde hay que entenderlo realizado. Teniendo en cuenta que, en este caso, si el trabajo se lleva a cabo en modalidad de teletrabajo, se entenderá realizado desde el territorio correspondiente al centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador.

Por último, hay que precisar también que en aquellos casos en los que se estén adquiriendo derechos de propiedad intelectual no realizados expresamente para la obra audiovisual en la que se están utilizando y no relacionados directamente con el rodaje (por ejemplo, cuando se pagan derechos de utilización de música no



compuesta de forma específica para la obra), consideraríamos que se trata de gasto realizado en el territorio desde el que se adquieren tales derechos. A estos efectos, se entenderá que se adquieren desde el territorio en el que tenga su domicilio fiscal la productora (o el productor ejecutivo, en su caso) que los adquiere para su utilización en la producción de la obra audiovisual; de manera que se considerará gasto vizcaíno, en la medida en que estemos hablando de una productora, o productora ejecutiva, sometida a la Norma Foral 11/2013 que tenga su domicilio fiscal en Bizkaia. Todo ello, considerando la complejidad que supondría para la productora, o para el productor ejecutivo, en su caso, conocer desde donde se llevaron a cabo, en su momento, y por su proveedor o realizador, las actuaciones o la actividad en concreta que dio lugar a los derechos de propiedad intelectual en cuestión.

Si, por el contrario, se trata de servicios contratados y realizados directamente para la obra audiovisual en cuestión (por ejemplo, composición de la música para la propia obra), se seguirá la regla general señalada (desde donde se preste o realice el servicio o el trabajo; o, en su caso, si está directamente vinculado al rodaje, en el lugar en el que este se lleve a cabo) para determinar dónde debe entenderse realizado el gasto en cuestión.

Estas reglas aplicarían también, por ejemplo, en el caso del pago por licencias de software utilizados en la producción de obras de animación, o en la de dotación a la obra de los correspondientes efectos especiales. De manera que lo primero que habría que determinar es, (i) si se trata de un gasto vinculado directamente al rodaje, en cuyo caso seguiría la regla señalada para estos gastos, y (ii), en caso de que no lo sea, si se trata de un gasto específico (entendido como un software elaborado directa y específicamente para la obra en cuestión), o, no. En la medida en que no lo sea, se tratará de un gasto realizado en Bizkaia, si la productora o, en su caso, la productora ejecutiva tiene su domicilio fiscal en este territorio.

La solución en el caso del pago por almacenamiento en la nube sería equivalente a la señalada, de manera que, en la medida en que se tratará de un servicio genérico, no realizado específicamente para la obra, se considerará (si no es un gasto relacionado directamente con el rodaje) gasto del territorio desde el que se adquiere ese servicio en los términos indicados (por lo tanto, en principio, del domicilio fiscal de la productora, o productora ejecutiva).

2.3. ¿Cuándo se aplica la deducción? (apartado 1 del art. 66 quater.Uno NFIS)

La deducción se entiende generada y se practica en los periodos en que se efectúen los pagos y por la cuantía de éstos.

Por lo tanto, y dado que el incentivo se aplica a medida que "se efectúen los pagos, y por la cuantía de estos", hemos de entender que el artículo 66 quater de la Norma Foral 11/2013 contiene un criterio de acreditación de la deducción específico, al margen, en particular, de lo señalado con carácter general en el art. 67.3 y 4 de la misma Norma Foral.

Por lo que deberá atenderse en todo caso al momento del pago, conforme al criterio de caja, y sin que se establezca como una opción del contribuyente. Así, en el caso de obras cuya producción se extienda durante varios ejercicios, no se puede elegir entre generar la deducción de esta manera, o al final, una vez calificada la obra, por ejemplo.



En consecuencia, si hay gasto ejecutado no pagado, no se generaría deducción en el ejercicio de devengo del gasto, sino en el ejercicio en que se efectúe el pago. Y, en el caso de que se produjese un pago anticipado por un gasto no devengado aún, en principio habría que atender igualmente a lo que señala la norma, y, por tanto, al momento en que se efectúen los pagos.

2.4. ¿Existen límites a la aplicación de la deducción? (apartado 3 y 5 del art. 66 quater.Uno NFIS)

No existe ningún límite en cuanto al importe de deducción máxima que puede generar un contribuyente, más allá del límite relativo a la intensidad de la ayuda que ahora comentaremos.

Es cierto que el apartado Dos del artículo 66 quater, al regular la deducción por espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, sí que establece un importe de deducción anual máxima por contribuyente de 1 millón de euros. Pero el apartado Uno no introduce ninguna limitación en este sentido (por ningún importe).

En este sentido, el hecho de que la Comisión Europea haya señalado en su Decisión de 30 de junio de 2022, relativa a la "Ayuda estatal SA.102040 (2022/N) - España Deducción fiscal para las producciones audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales en Vizcaya - modificación", que "las autoridades españolas estiman que el presupuesto anual medio de la medida ascenderá a 5.000. 000 EUR", no supone de ninguna manera ni que la Diputación Foral de Bizkaia, ni la propia Comisión Europea hayan establecido un límite de ayuda máximo de 5 millones de euros, ni individual, ni conjunto.

Ese importe de 5.000.000 no es más que una mera estimación de lo que desde Diputación Foral de Bizkaia se calculó que podría suponer anualmente, de media, la medida, atendiendo además a información pasada (es decir, información de un incentivo muy distinto del que se ha regulado con efectos desde el 1 de enero de 2023). No hay límite, como decíamos, ni individual, ni para el conjunto de los contribuyentes. En otro caso, si existiese un límite conjunto de 5 millones de euros, no habría sido necesario comunicar y contrastar la adecuación del nuevo incentivo con la normativa comunitaria, puesto que hubiese sido de aplicación el Reglamento General de Exención por Categorías aplicable a los regímenes de ayudas para obras audiovisuales, que establece hasta 50 millones de euros por régimen y por año.

Por lo que, en definitiva, la deducción anual a generar por un contribuyente podría llegar a superar los 5 millones de euros, si, atendiendo a la base de deducción y tipo de deducción aplicable, se supera esa cantidad.

Límite relativo a la intensidad de la ayuda:

Lo que sí establece la norma es, salvo en determinadas excepciones, que el importe de la deducción, junto con el resto de las ayudas percibidas por el contribuyente por cada obra audiovisual, no puede superar un determinado porcentaje del "presupuesto de producción global". Esto es lo que se conoce como el límite de intensidad de la ayuda.

Hay que precisar que el límite de intensidad ha de ser analizado sobre la parte del presupuesto que asume cada contribuyente. De modo que, en el caso de una coproducción, o cuando sea el productor ejecutivo quien genera la deducción, el límite de intensidad se verificará para cada uno de ellos, únicamente sobre la parte de ese presupuesto de producción global que le corresponda o asuma.



Y, ¿qué se tiene en cuenta y qué no dentro de ese "resto de las ayudas percibidas por el contribuyente"

-En primer lugar, las ayudas a considerar a efectos del límite de intensidad máximo no serán las ayudas o transferencias no específicas que se puedan percibir, sino únicamente las ayudas directas y específicas percibidas por la realización en concreto de las inversiones que dan derecho a la deducción, al tratarse de un límite relacionado con la "intensidad de ayuda" establecida en el artículo 54 del Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado Texto pertinente a efectos del EEE, y en la Comunicación de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones audiovisuales (los cuales afectan a los regímenes de ayudas para apoyar la elaboración de guiones, y el desarrollo, la producción, la distribución y la promoción de obras audiovisuales).

-Por otro lado, hay que indicar que la financiación recibida por el productor (o, en su caso, productor ejecutivo) de un financiador a través del mecanismo contemplado en el artículo 66 quinquies de la Norma Foral 11/2013, 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, como posteriormente se verá).

Por lo tanto, a modo de ejemplo, si tenemos una producción de 3 millones de euros, con una subvención del ICAA de 400.000 euros, y con derecho a una deducción del 35 por 100 (por tanto, a una deducción de 1,05 millones), en la que vía contrato de financiación se aportan 875.000 euros, a efectos del límite de intensidad tendremos en cuenta 1,05 de deducción y 0,4 de subvención, en total 1,45 millones (no incluimos los 875.000 euros de financiación recibida). De manera que, si el límite de intensidad es el general, del 50%, la deducción junto con el resto de ayudas recibidas no deberían superar el millón y medio de euros, como es el caso (ya que suman 1,45 millones). Si la subvención fuese de 1.000.000, sería necesario minorar el importe de la deducción hasta los 500.000 euros para que la suma de ambas cuantías no supere el 50 por 100 de los 3 millones.

Con carácter general este límite de intensidad al que venimos refiriéndonos será del 50 por 100. De manera que, el importe de la deducción conjuntamente con el resto de las ayudas percibidas por el contribuyente por cada obra audiovisual no podrá superar el 50 por 100 del presupuesto de producción global.

No obstante, este límite se eleva cuando se trata de una producción transfronteriza financiada por más de un Estado miembro de la Unión Europea y en la que participen productores de más de un Estado miembro de la Unión Europea, estableciéndose que, en tal caso, la deducción, junto con el resto de las ayudas, no podrá superar el 60 por 100 del presupuesto de producción global.

Es importante tener en cuenta que, para que sea aplicable este límite de intensidad incrementado, es necesario que se den las dos circunstancias señaladas (y no sólo una de ellas), es decir: (i) que la producción esté financiada por más de un Estado miembro, y (ii) que participen en ella productores de más de un Estado miembro.

A estos efectos, se entenderá que una producción transfronteriza está financiada por más de un Estado miembro de la Unión Europea, también cuando en ese otro país (o países) la producción tenga acceso a incentivos fiscales por la realización de esa actividad en concreto (de producción de la obra audiovisual en cuestión).



En cuanto a cuándo nos encontramos ante una coproducción, el Real Decreto 1084/2015, de 4 de diciembre, por el que se desarrolla la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, establece que las películas cinematográficas y otras obras audiovisuales que se realicen en régimen de coproducción con empresas extranjeras se registrarán por los correspondientes convenios internacionales de ámbito multilateral o bilateral y, en su defecto o en defecto de previsión expresa en los mismos, por lo establecido en ese mismo Reglamento.

Por lo que, para determinar cuándo nos encontramos ante una coproducción, y, en particular, en cuanto a la participación que cada parte debe ostentar sobre la producción, habrá que estar en primera instancia a lo que al respecto establezca el convenio internacional de coproducción que, en su caso, resulte de aplicación.

Y, en su defecto (es decir, cuando no hay un convenio internacional de coproducción aplicable, o habiéndolo, no diga nada a este respecto), habrá que atender a lo que a señala el Real Decreto 1084/2015 que exige para estar ante una coproducción, entre otros aspectos, que la proporción en la que participen los países debe oscilar entre el 20 y el 80 por 100 del presupuesto de la película cinematográfica u otra obra audiovisual. Añadiendo que, en el caso de las coproducciones multipartitas, la participación menor no podrá ser inferior al 10 por ciento y la mayor no podrá exceder del 70 por ciento de dicho presupuesto.

Debe tenerse en cuenta que nos encontramos ante un requisito derivado de la normativa comunitaria, y que la razón por la cual la Comisión Europea, en la "*Comunicación de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual*" (2013/C 332/01) autoriza un límite de intensidad de ayuda superior (del 60 por 100) a las coproducciones financiadas por varios Estados miembros, en las que, además, participan productores de distintos Estados miembros, es porque "*la probabilidad de que una película europea se difunda en varios Estados miembros es mayor en el caso de coproducciones en las que participan productores de varios países*", lo cual, evidentemente, exige que dicha participación tenga cierta relevancia.

Por lo tanto, el límite de intensidad, como decíamos, es del 50 por 100, pudiendo en determinados casos incrementarse hasta el 60 por 100. Sin embargo, existen determinados supuestos en los que no va a resultar de aplicación ningún límite de intensidad, y en los que, por tanto, el importe de la deducción, junto con el resto de ayudas percibidas, puede llegar al 100 por 100 del presupuesto de producción global. Estos supuestos, tal y como los contempla la Norma Foral 11/2013, están totalmente alineados con los que a estos mismos efectos establece la Comisión Europea, en la señalada Comunicación del Cine. En concreto:

1. En el caso de coproducciones en las que participen países de la lista del Comité de Ayuda al Desarrollo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

Tal y como indica la Comisión en la Comunicación referida, "*la lista CAD incluye todos los países que pueden recibir ayuda oficial al desarrollo. Son todos los países de renta baja o media con arreglo a la renta nacional bruta (RNB) per capita que aparecen en la lista publicada por el Banco Mundial, exceptuando a los miembros del G8, los Estados miembros de la UE y los países que ya tienen una fecha fijada para su incorporación a la UE. La lista incluye todos los países menos avanzados (PMA) tal y como los define la ONU*".

Sería suficiente con que uno de los coproductores pertenezca a la lista del Comité de Ayuda al Desarrollo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, para tener encaje en este supuesto.

Ahora bien, tiene que tratarse de una coproducción en los términos señalados más arriba. De manera que, a efectos de ver cuándo estamos ante una coproducción y cuando no, nos iríamos a la normativa sustantiva que



sea de aplicación (ya sea un convenio internacional que resulte de aplicación, o, en su defecto, la Ley del Cine y su Reglamento).

2. En los supuestos de obras audiovisuales consideradas difíciles, estableciéndose como tal, las siguientes:

- a) Los cortometrajes.
- b) Las películas que sean la primera o la segunda obra de un director o directora.
- c) Las obras cuya única versión original sea en euskera.
- d) Las obras de bajo presupuesto, entendiéndose por tales aquéllas cuyo coste de producción no supere 1.000.000 euros.
- e) Aquellas obras que por su temática o por otras cuestiones inherentes a la producción encuentren dificultades para introducirse en el mercado.

En lo que al supuesto contemplado en la letra b) se refiere entendemos que cuando la norma habla de "películas", se refiere a los largometrajes (cinematográficos, o no), y que debe tratarse de la primera o segunda obra, dentro de esta tipología, es decir, de entre las propias películas que haya dirigido. Por lo que no perjudicaría a estos efectos el haber realizado otro tipo de obras (que no tengan la consideración de película) como, por ejemplo, cortometrajes, o series. En el caso particular de los documentales, en la medida en que es trata de un género particular, y no un tipo concreto de obra audiovisual, el hecho de haberlos realizado previamente únicamente perjudicaría a los efectos previstos en esta misma letra b), si hubieran tenido encaje como película, por tener una duración de más de sesenta minutos.

A los mismos efectos previstos en la letra b), se tendrán en cuenta como películas anteriores únicamente aquellas que hayan obtenido ya la calificación de la obra ya sea por el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (ICAA), o por un organismo equivalente.

En el supuesto previsto en la letra e), tenemos que encontrarnos ante una obra que encuentre dificultades para introducirse en el mercado, y esas dificultades deben derivar bien de su temática, o de cualquier otra cuestión inherente a la propia producción.

Cuestiones como que los criterios creativos como que la obra tenga un planteamiento estético/formal arriesgado, la propia temática del guion, la ambición festivalera de la obra en un circuito poco comercial, la trayectoria del director, o el hecho de que la obra esté estructurada únicamente a partir de varios planos secuencia concatenados, o que se trate de una película que no vaya a ser fácil para el público, serían cuestiones inherentes a la propia producción o en su caso derivadas de su temática, que podrían tenerse en cuenta a estos efectos, siempre y cuando se justifique que estas circunstancias (o alguna de ellas) complique efectivamente el acceso al mercado de la obra.

En este sentido, incumbirá al contribuyente demostrar las dificultades que la obra encuentra para introducirse en el mercado, en el sentido indicado, debiendo solicitarse a la Administración tributaria su calificación como obra difícil con anterioridad a la finalización del primer período impositivo en que el contribuyente acredite el derecho a la deducción.

Por lo que la calificación de obra difícil a que se refiere esta letra e) exigirá la presentación de una solicitud a la Administración tributaria, la cual deberá realizarse a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia con anterioridad a la finalización del primer período impositivo en que el contribuyente acredite el derecho a la deducción.



El procedimiento para obtener la calificación de obra difícil se tramitará de conformidad con el procedimiento general establecido en el artículo 45 de este Reglamento, con las especialidades que, en su caso, le sean de aplicación.

Como ejemplo de supuesto comprendido en esta letra e) tenemos las obras dirigidas por mujeres, tal y como se ha determinado por esta Dirección General de Hacienda en consultas vinculantes número 9225 y 9243, ambas de fecha 7 de diciembre de 2022. Por lo que es aplicable en este caso lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 38 quater del Reglamento del Impuesto, el cual dispone que: *"no será necesario presentar la solicitud a la que se refiere este número cuando la Administración tributaria haya publicado, a través de criterios administrativos o de consultas tributarias escritas, directrices específicas que determinen la calificación de difícil de la obra respecto de la que vaya a ser de aplicación la deducción a que se refiere el artículo 66 quater de la Norma Foral del Impuesto"*.

Por último, hay que tener en cuenta que la previsión relativa a las obras difíciles contenida en la Norma Foral 11/2013 no coincide con lo que al respecto señala la normativa de territorio común. En particular, no hay una coincidencia ni la propia enumeración de lo que, a priori, se considera obra difícil, ni en cuanto al propio límite de intensidad que para tales casos se establece. Así, la Norma Foral, como se ha visto, establece que en estos casos no aplica límite de intensidad alguno, mientras que la normativa sustantiva estatal establece límites superiores al 50 por 100 y al 60 por 100, pero sin llegar a inaplicarlo (es decir, sin llegar a permitir que se perciban ayudas, junto con la deducción, de hasta el 100 por 100 del presupuesto total).

En este sentido, se plantea la duda de qué sucede si una obra recibe ayudas, por ejemplo, del Ministerio de Cultura y puede además generar la deducción conforme a la Norma Foral 11/2013. En estos casos, ¿cuál sería el límite de intensidad a aplicar si, conforme a una normativa, la sustantiva, y otra, la fiscal, hay diferencias? A efectos de la deducción, hay que entender que la última verificación que se hace en cuanto al límite de intensidad aplicable es en el ámbito fiscal. Por lo tanto, si estamos hablando de un contribuyente vizcaíno, a la hora de declarar la deducción correspondiente a efectos del Impuesto sobre Sociedades también habrá que tener en cuenta el límite de intensidad propio de la Norma Foral 11/2013, que será el que también la Hacienda Foral de Bizkaia tomará en consideración a la hora de verificar la procedencia de la deducción acreditada. Todo ello, independientemente de cuál pueda ser el proceder del ICAA en este punto y de que, en su caso, pudiera llegar en un paso previo a reducir el importe de otras ayudas por entender que con la deducción fiscal se vaya a superar su límite de intensidad, respecto de lo cual esta Dirección General carece de competencias para pronunciarse.

Por lo tanto, cuando estamos hablando de un contribuyente sometido a la Norma Foral 11/2013, a la hora de verificar a cuánto puede ascender finalmente la deducción fiscal habrá que tener en cuenta en todo caso el límite de intensidad aplicable conforme a dicha norma. Con independencia de cuál pueda haber sido el límite de intensidad que se haya podido tener en cuenta a otros efectos (por ejemplo, por el ICAA para la concesión de ayudas).

2.5. ¿Qué requisitos se establecen para generar la deducción? (apartado 4 del art. 66 quater.Uno NFIS y 38 quater del Reglamento)

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



a) Que la producción obtenga el 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 ICAA, por el organismo correspondiente de la Comunidad Autónoma con competencia en la materia, o por un organismo equivalente situado en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Dentro de estos organismos competentes está incluido, en particular, el Departamento con competencia en materia de cultura de la Diputación Foral de Bizkaia, que podrá emitir el correspondiente certificado tanto en relación con producciones nacionales, como extranjeras.

Con un certificado emitido por uno de estos organismos sería suficiente (no hace falta más), siempre y cuando acredite el carácter cultural de la obra. No obstante, el hecho de que la producción se presente a calificación del ICAA al finalizar la producción y obtenga el correspondiente certificado no impide que se haya solicitado previamente otro, por ejemplo, al Departamento con competencia en materia de cultura de la Diputación Foral de Bizkaia, en caso de que necesite acreditar el carácter cultural de la producción en algún momento anterior.

A estos efectos, el carácter cultural de la obra vendrá determinado por el hecho de que ésta contribuya a la promoción de la cultura y la conservación del patrimonio europeo. Entre otros aspectos, podrán ser tenidos en cuenta para su emisión la lengua o lugar de ambientación de la obra, su relevancia histórica o cultural y su contribución a la diversidad cultural, social, religiosa, étnica, filosófica o antropológica.

En el caso particular de que el certificado se solicite al Departamento de Cultura de la Diputación Foral de Bizkaia, la solicitud deberá presentarse a través del formulario sede que ya se encuentra operativo en el siguiente enlace:

https://ataria.ebizkaia.eus/es/catalogo-de-tramites-y-servicios?electronico=S&simple=S&textolibre=incentivos+para+el+fomento+de+la+cultura&_EWSJ001CSimple_WAR_EWSJ001C_%3Aform1%3AbtnBuscadorAvanzado=Buscar

; siendo necesario para ello, que el contribuyente justifique que la obra contribuye a la promoción de la cultura y a la conservación del patrimonio europeo, en los términos indicados.

La normativa no ha incluido ninguna previsión en cuanto al momento en que debe solicitarse el certificado cultural. Lo único que contempla es que, a efectos de lo previsto en el artículo 66 quinquies de la misma Norma Foral 11/2013, en relación con la formalización del contrato de financiación, el certificado cultural habrá que aportarlo junto con la declaración correspondiente al último periodo impositivo en el que sea de aplicación la deducción, en relación con la obra o el espectáculo de que se trate.

b) Que se deposite una copia nueva y en perfecto estado en la Filmoteca Vasca o en aquellas instituciones u organismos competentes para recoger, catalogar, conservar, restaurar o poner a disposición del público las obras audiovisuales. Dicha entrega se realizará en el soporte empleado en la exhibición.

Este requisito no será de aplicación cuando la deducción sea aplicada por el productor ejecutivo o cuando no se trate de una obra de nacionalidad española.

La norma tampoco establece ningún plazo concreto en el que deba cumplirse con este requisito.



c) Que la empresa productora incluya en los títulos de crédito finales:

- Una referencia específica a haberse acogido al incentivo fiscal previsto en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia realizada en el mismo idioma al correspondiente a los títulos de crédito.

- El logotipo de la Diputación Foral de Bizkaia.

d) 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, exclusivamente para la realización de actividades y elaboración de materiales de promoción del territorio que se pueda llevar a cabo por parte de las entidades integradas en el sector público con competencias en materia de cultura, turismo y/o economía.

Como se puede observar, entre los requisitos que se exigen para generar la deducción, no se incluye que la producción obtenga el correspondiente certificado de nacionalidad, tampoco para las producciones nacionales.

Tampoco se establece, a efectos de generar y aplicar el incentivo, que el ICAA deba hacer ningún tipo de aprobación de los costes incurridos en la producción ni, lógicamente, de dónde se han realizado. Ni que deba dotarse ningún tipo de reserva.

2.6. ¿Qué otras cuestiones se establecen a efectos de generar y aplicar la deducción?

-Los contribuyentes que acrediten su derecho a la aplicación de la deducción prestan su consentimiento para la difusión de los datos correspondientes a la deducción acreditada de conformidad con lo previsto en el número 7 del apartado 52 de la Comunicación de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual (2013/C 332/01), tal y como ha sido modificado por medio de la Comunicación de la Comisión por la que se modifican las Comunicaciones de la Comisión sobre las Directrices de la Unión Europea para la aplicación de las normas sobre ayudas estatales al despliegue rápido de redes de banda ancha, las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2014-2020, la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual, las Directrices sobre las ayudas estatales para promover las inversiones de financiación de riesgo, y las Directrices sobre ayudas estatales a aeropuertos y compañías aéreas (2014/C 198/02). A estos efectos, la Diputación Foral de Bizkaia publicará la información establecida en la mencionada Comunicación en las condiciones requeridas por la misma.

Cuando quien genere la deducción sea el financiador a través del mecanismo previsto en el artículo 66 quinquies de la Norma Foral, el contribuyente a quien se identificará será el productor (o, en su caso, el productor ejecutivo) cuya actividad genera la deducción, y no el financiador, aunque sea quien, finalmente, la refleje en su autoliquidación del Impuesto.

-El apartado 5 del artículo 67 de la Norma Foral 11/2013, relativo a las normas comunes en la aplicación de deducciones, establece que: "5. *Los activos no corrientes o elementos patrimoniales objeto de las deducciones previstas en este Capítulo deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo contribuyente, afectos, en su caso, a los fines previstos en los artículos anteriores, durante un plazo mínimo de cinco años, o tres si se trata de bienes muebles, excepto que su vida útil fuere inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a*



terceros para su uso, salvo pérdidas justificadas. La desafectación, transmisión, arrendamiento o cesión de dichos elementos, o su desafectación a las finalidades establecidas antes de la finalización del mencionado plazo determinará la obligación de ingresar las cuotas no satisfechas en su momento por las deducciones practicadas, con los correspondientes intereses de demora, que deberán sumarse a la cuota resultante de la autoliquidación del ejercicio en que tal circunstancia se produzca. (...)".

En particular, este requisito se entenderá cumplido en la medida 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.

Con este último inciso, previsto expresamente en la norma, se ha pretendido dar cobertura a situaciones en las que los productores (titulares del intangible) producen para TV o para plataformas dedicadas a la difusión de estos contenidos, resultando dudoso determinar cuándo los contratos que suscriben con ellas dan lugar a una mera cesión temporal de los derechos de propiedad intelectual (a un arrendamiento operativo), y cuándo agotan ya toda la vida económica de la producción (y deberían ser tratados como un arrendamiento financiero, es decir, a efectos contables, como una venta). En este sentido, se trata de admitir que, si el productor mantiene el intangible en el activo de su contabilidad, y conserva la titularidad sobre el mismo, sería suficiente.

No obstante, lo anterior habría que diferenciarlo de aquellos casos en los que de las propias cláusulas del contrato se desprenda que es la plataforma/TV/... la que, realmente, ostenta la condición de productora, la que tiene la iniciativa, asume la responsabilidad, y realiza la inversión necesaria para la elaboración de la obra audiovisual, y quien, como tal, ostenta los derechos de propiedad intelectual sobre la misma. Es decir, la que dirige y controla efectivamente la obra o la producción, produciéndose, además, la transmisión de los derechos sobre la misma (sobre la obra). De manera que sea la TV/plataforma/... quien a todos los efectos conste, también desde un punto de vista contable y legal, como productora y como titular de la obra. En cuyo caso, parece que podríamos estar hablando más bien de un esquema de productor ejecutivo vs. productor.

Lo que, evidentemente, no puede ocurrir en ningún caso es que una misma producción dé derecho a deducción en sede de dos contribuyentes distintos, por los mismos importes, incluso aun cuando se trate de contribuyentes que sean de territorios (común o foral) diferentes.

2.7. ¿Qué sucede con las obras fallidas?

En cuanto a si la deducción del artículo 66 quater Uno de la Norma Foral 11/2013 está prevista también para las obras fallidas, entendemos que el incentivo está regulado de tal manera que no en todos los casos permite considerar que, si una obra no llega a finalizar, se pueda generar aun así la deducción sobre la base de los costes hasta ese momento incurridos. Así, los distintos requisitos que exige la norma parten, precisamente, en la mayoría de los supuestos de que la obra efectivamente termine (por ejemplo, el relativo al depósito de una copia nueva en la Filmoteca Vasca u otras entidades análogas -que no afectaría al productor ejecutivo-, y también el relativo a los títulos de crédito finales, así como el relativo a la autorización por parte de los titulares de los derechos con fines promocionales del territorio -resultando estos dos de aplicación también en el caso de que quien genere la deducción sea el productor ejecutivo-).



De todas formas, es cierto que la actual redacción del incentivo no lo contempla expresamente, pese a que la Disposición Adicional 15ª de la NFIS que, hasta 31-12-2022 regulaba la deducción, establecía expresamente que: *"En los supuestos en los que se haya optado por aplicar la deducción a medida que se efectúen los pagos de conformidad con lo previsto en los dos párrafos anteriores, si la producción no llega a finalizar, la entidad deberá ingresar las cuotas no satisfechas en su momento por las deducciones practicadas, con los correspondientes intereses de demora, que deberán sumarse a la cuota resultante de la autoliquidación del ejercicio en que se abandone la producción sin finalizarla"*.

En la regulación actual, sin embargo, se indica que: *"3. El incumplimiento de los requisitos vinculados a la aplicación de cualquiera de las deducciones a que se refiere este artículo que deban ser cumplidos en un ejercicio posterior a aquel en que la deducción sea de aplicación, determinará la obligación de ingresar las cuotas no satisfechas en su momento por las deducciones practicadas, con los correspondientes intereses de demora, que deberán sumarse a la cuota resultante de la autoliquidación del ejercicio en que se dé el incumplimiento"*.

Si la producción no llega a finalizar, podemos encontrarnos ante dos situaciones: por un lado, que pese a no haber concluido la producción o no llegarse a comercializar la misma, se cumplan por parte del productor o del productor ejecutivo los requisitos que hemos mencionado (depósito, títulos de crédito, autorización de uso para fines promocionales del territorio), en cuyo caso no hay ningún obstáculo para la aplicación de la deducción; o por otro lado, que no cumplan los mencionados requisitos, y por lo tanto, será de aplicación lo previsto en este apartado, puesto que no se habrá dado cumplimiento a alguno o algunos de los requisitos que exige la normativa para la aplicación de la deducción.

3. Deducción por espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (apartado Dos del art. 66 quater de la NFIS).

3.1. ¿En qué consiste la deducción? (apartado 1 del art. 66 quater.Dos NFIS)

Se regula una nueva deducción sobre los gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. En concreto, estableciendo que darán derecho a una deducción en cuota líquida de un 30 por 100, o de un 40 por 100 cuando el espectáculo sea en euskera.

En la misma línea de lo indicado en el caso de la deducción por obras audiovisuales, esta resulta igualmente aplicable independientemente de dónde se lleve a cabo la producción y exhibición del espectáculo en vivo. Es decir, no hay aquí tampoco ningún requisito de territorialidad, 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.

Por tanto, puede acreditarse la deducción por los gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. Ambos conceptos, producción y exhibición, deben ir de la mano, de manera que para que la deducción pueda ser acreditada, no vale sólo con la producción del espectáculo, sino que este debe celebrarse efectivamente (exhibición).

Y debe tratarse, como la propia deducción indica, de espectáculos "en vivo", no siendo por tanto aplicable la deducción, por ejemplo, en casos de espectáculos producidos y exhibidos a través de plataformas digitales.



Se entiende que también pueden tener encaje en la deducción, a modo de ejemplo, y en concepto de espectáculos en vivo musicales, las sesiones de DJ.

En los casos de espectáculos mixtos (en euskera y otro idioma, por ejemplo, castellano), el porcentaje de deducción será del 30 por 100. Lo mismo sucederá en los casos de espectáculos sin diálogos (por ejemplo, de música, sólo sonido); es decir, el porcentaje de deducción en estos casos será igualmente del 30 por 100.

Ahora bien, si inicialmente se produce y exhibe el espectáculo en un idioma, por ejemplo, en castellano, y posteriormente se lleva a cabo una adaptación del mismo para su exhibición en euskera, en principio se entendería que se trata de dos proyectos distintos. De manera que al primero le resultaría de aplicación una deducción del 30 por 100 sobre la base de los costes de producción y exhibición incurridos en dichas actividades. Mientras que al segundo le resultará de aplicación la deducción del 40 por 100, sobre la base de los costes incurridos en el mismo, como si fuese un nuevo estreno. Siempre, lógicamente, teniendo en cuenta que no cabrá aplicar el incentivo sobre unos mismos gastos que ya se hubieran beneficiado del mismo (aun a otro porcentaje de deducción).

3.2. ¿Quién tiene derecho a generar la deducción? (apartado 1 del art. 66 quater.Dos NFIS)

La deducción se establece en relación con los gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. Por lo que, como decíamos más arriba, es necesario que concurren ambas actividades, producción y exhibición, para que se pueda generar la deducción (sólo con la producción no es suficiente, tiene que haber una exhibición efectiva del espectáculo).

En este sentido, es el organizador o el promotor del espectáculo en vivo quien tiene, en principio, derecho a generar la deducción, recayendo tal condición en el contribuyente que asume el riesgo y ventura de la producción y exhibición del mismo, y generando el derecho a la deducción tanto por la propia producción como por la exhibición del espectáculo, siempre claro está, en función de los costes por él asumidos, y que puedan formar parte de la base de la deducción, conforme a lo que posteriormente se indicará.

Sin embargo, en el ámbito de las artes escénicas y los teatros surge el problema, cuando nos encontramos, por un lado, con la entidad o compañía de teatro que es quien produce el espectáculo y organiza una gira por distintos teatros, y, por otro lado, con los teatros o las entidades que se encargan de la propia organización de las correspondientes funciones o exhibiciones, siendo éstos quienes asumen los costes inherentes a la organización en sí misma de la función (que podrán ser las titulares de esos teatros o espacios, o no).

Surge la duda, en estos casos, de quién genera la deducción. Esto es, si únicamente una de las dos partes implicadas y, en tal caso, quién, la compañía de teatro, o el propio teatro o quien lo gestiona. O si, por el contrario, hemos de entender que son ambas partes las que generan la deducción, cada una por la parte de la actividad desarrollada.

En el primer caso, si entendemos que la deducción la genera quien organiza la función en sí misma, estamos dejando fuera del incentivo a las compañías de teatro que son quienes realmente producen la obra, probablemente tengan la mayor parte de costes (los de producción seguro), y muchas veces son quienes asumen un mayor riesgo. Pero también los teatros (o quienes los gestionen) asumen unos costes de organización de la función (de la exhibición), y un riesgo, sobre todo cuando pagan un caché a la compañía de



teatro (pues tienen un coste fijo -el principal probablemente del total que asumen-, que recuperarán o no en función de lo que saquen en taquilla).

En los casos en los que no hay un pago de caché, sino que se va a taquilla, el teatro (o quien lo gestiona) no asume tanto riesgo, ni tanto coste, en la medida en que no tiene que pagar el caché. En este caso parece que podríamos estar más ante una cesión del espacio a la compañía de teatro para que exhiba su obra, si bien en muchos casos el teatro asumirá también ciertos costes de exhibición u organización de la función (por ejemplo, de promoción, publicidad...).

Por eso, en estos casos tan particulares, lo más razonable es ir por la segunda vía planteada. Entendiendo por tanto que, por un lado, la compañía de teatro genera el incentivo considerando los costes que directamente asume en relación tanto con la producción de la obra, como por las giras. Y que, por otro lado, el teatro o la entidad que se encarga de la organización en sí misma de la función la generará atendiendo a los gastos en los que incurra específicamente para llevar a cabo tal exhibición. De manera que cada entidad implicada en la actividad en conjunto incentivada generará el derecho a la deducción por la parte efectivamente desarrollada, y sobre los costes directos de carácter técnico, artístico y promocional que directamente asuma. Sería, por tanto, como una suerte de coparticipación en la actividad global incentivada, que no deja de abarcar tanto la producción, como la exhibición de espectáculos en vivo. En el apartado 3.6.1.c) se indica, en el último párrafo, cómo proceder en estos casos respecto del certificado cultural.

Siempre teniendo en cuenta que en ningún caso debería un mismo gasto dar lugar a más de una deducción ni a una misma en más de un contribuyente.

Y, precisamente por esto último, en los casos en los que la entidad organizadora del espectáculo paga el caché a la compañía de artes escénicas, parece que lo más lógico es que este coste en particular no forme parte de la base de deducción para la entidad organizadora, puesto que, en última instancia, para la compañía de artes escénicas supone la recuperación de parte del coste por ella incurrida, y, por lo tanto, si admitiésemos su inclusión también en la base de deducción del organizador, se estaría dando esa duplicidad de la deducción que, como decíamos, entendemos que no debería llegar a darse en ningún caso.

En el caso de que el pago a la compañía de artes escénicas se efectúe mediante su participación en un porcentaje de los ingresos obtenidos en taquilla, lógicamente tampoco esa parte tendrá la consideración de coste para la entidad organizadora, independientemente de cómo lo registre contablemente.

En lo sucesivo, y para simplificar, utilizaremos de forma genérica la referencia al promotor u organizador del evento, como persona que genera el derecho a esta deducción, si bien habrá que entenderlo matizado en el sentido indicado.

Hecha la matización anterior, con carácter general, genera por tanto el derecho a esta deducción la actividad de promoción directa de espectáculos musicales y teatrales por parte de una entidad, organizando y promoviendo de forma directa conciertos y representaciones musicales y teatrales, asumiendo el riesgo y ventura del espectáculo (con las matizaciones señaladas).

Por lo tanto, si una entidad es subcontratada para la realización de determinados servicios para la organización de un espectáculo en vivo por otra empresa que es quien organiza el evento completo, será esta última quien generará la deducción, en la medida en que sea esta quien asuma el riesgo del desarrollo de la actividad de producción y exhibición del espectáculo.



Esa entidad que subcontrata a otra, en cambio, no tendrá derecho a la deducción, si, por el contrario, no está, ni asumiendo el riesgo del desarrollo de la actividad en cuestión, ni pretende explotarlo como un espectáculo autónomo al final de cuya ejecución pueda resultar en beneficios o pérdidas para ella misma (por ejemplo, porque lo contrata para promocionar un determinado lugar), siendo quien lo ejecuta la entidad subcontratada, que será la que, en su caso, genere el derecho a la deducción, de cumplirse los requisitos para ello.

En todo caso hay que tener en cuenta que cuando una entidad simplemente cede (alquila) un determinado espacio a terceros (un auditorio, un teatro...) para la realización de ciclos musicales, representaciones teatrales, etc., esta entidad (la que cede ese espacio) no tendrá derecho a la deducción.

Entre otros supuestos, tendrá la consideración de organizador o promotor, una entidad que tiene por objeto social la explotación de discotecas y salas de fiesta, y que, en el marco de esta actividad, contrata las actuaciones de "deejays" para que actúen durante diferentes sesiones, lo que implica la puesta en escena de actuaciones en vivo, en las que estos realizan de forma original y propia la adaptación de temas musicales. Incluyendo igualmente la actuación un espectáculo simultáneo de animación, luces y sonido. Teniendo en cuenta además que para el desarrollo de estas actuaciones es necesario contar con los adecuados elementos técnicos de luces y sonidos, conllevando los correspondientes gastos para la entidad asociados a los equipos y aparatos técnicos. Y que, asimismo, dichas actuaciones requieren de una labor comercial y promocional previa que implican una serie de gastos para la entidad, en concepto de publicidad, cartelería y personal específico para el desarrollo de relaciones públicas.

Tiene también encaje en el concepto de organizador o promotor del evento, un autónomo que dispone de un bar en el que organiza actuaciones de música en directo. En estos casos, si el autónomo es el organizador del espectáculo (de la música en directo), es quien asume el riesgo, etc., podrá en principio acreditar la deducción por los gastos en los que incurra en su organización.

Cabe hacer referencia en este punto a qué sucede cuando tenemos como organizador o promotor del evento a una administración pública, a una entidad pública, a una entidad que tributa bajo el régimen de la Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, o a una entidad que tributa en el Impuesto sobre Sociedades como entidad parcialmente exenta.

En estos casos, hay que ver cuál es el régimen tributario al que están sometidas las entidades que realizan las actividades que, en principio, podrían quedar dentro del ámbito de la deducción en cuestión.

De manera que, si estamos hablando de una empresa pública que tributa en el Impuesto sobre Sociedades (que no esté exenta, tampoco parcialmente) y cumple los requisitos del artículo 66 quater de la Norma Foral 11/2013, podrá generar la deducción correspondiente y, en su caso, conseguir financiación a través del mecanismo del artículo 66 quinquies de la misma.

Si la entidad que realiza la actividad que se incentiva, en cambio, está exenta en el Impuesto sobre Sociedades (como sería el caso, por ejemplo, de las Administraciones públicas territoriales, así como de los organismos autónomos y entidades u organismos de derecho público de carácter análogo a éstos), no podría generar ninguna deducción.

En el caso de que se trate de una entidad parcialmente exenta en el Impuesto sobre Sociedades (por ejemplo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal



establecido en la Norma Foral de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo), habrá que ver si las rentas que puedan obtener derivadas de esas actuaciones que incentiva la deducción (por ejemplo como organizadora de espectáculos en vivo de artes musicales y escénicas) tributan o no. Si por esa actividad en concreto, la entidad tributa en el Impuesto sobre Sociedades (no está exenta), entonces podrá generar la deducción correspondiente, si, por el contrario, esa actividad en concreto está exenta, entonces no podrá generar ninguna deducción.

Relacionado con lo anterior, hay que indicar que, si quien realiza la actividad incentivada no genera el derecho a la deducción, en los términos señalados (por ejemplo, por tratarse de una entidad exenta en el impuesto), lógicamente tampoco servirá para generar y aplicar esa deducción a través de lo previsto en el artículo 66 quinquies de la Norma Foral 11/2013.

3.3. ¿Cuál es la base de la deducción? (apartado 1 del art. 66 quater.Dos NFIS)

La base de la deducción estará constituida por los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional incurridos en las referidas actividades, independientemente de dónde se entiendan incurridos.

A los efectos de determinar el concepto de gasto, cuya definición no se recoge en la normativa reguladora del incentivo, el artículo 15.3 de la Norma Foral 11/2013 establece que: "*En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Norma Foral, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas*".

Por tanto, para determinar los gastos que generan el derecho a la deducción en cada período impositivo, habrá que estar a aquellos que tengan tal calificación desde un punto de vista contable en dichos períodos.

A continuación, se indican algunos ejemplos de lo que se considera que sí es coste directo de carácter artístico, técnico y promocional incurridos en las referidas actividades, y otros que se entiende que no lo son:

a) Sí que lo son, entre otros:

-Gastos relativos a producción y dirección del espectáculo, música, equipo artístico, equipo técnico, escenografía, vestuario, casting, ensayos.

-Costes de adquisición de los intangibles necesarios para poder llevar a cabo el espectáculo, en su condición de organizador o promotor del evento (por ejemplo, pago a SGAE, licencia de uso de marca, etc.).

-Gastos relacionados con los equipos y aparatos técnicos de luces y sonido empleados en la medida en que estén directamente asociados a las actuaciones en cuestión (incluidas las de los "deejays").

-Gastos de personal artístico, técnico y de organización vinculados al desarrollo del espectáculo.

-Los gastos relacionados con la seguridad, incluidos los de los servicios médicos, necesarios en la organización y desarrollo del evento.



-Los costes de los seguros necesarios para la realización del evento.

-Costes relacionados con el montaje de las infraestructuras necesarias para la exhibición del espectáculo (escenarios y estructurales, antiavalancha, instalaciones eléctricas, etc.).

-Transporte de los elementos y personal técnico.

-Los gastos de publicidad, cartelería y de relaciones públicas, siempre que estén directamente relacionados con la promoción de las actuaciones por las que se genera la deducción.

-Los gastos de intermediación necesarios para la promoción del espectáculo y los gastos de alojamiento, transporte y manutención de los artistas en la medida en que se incluyan en los contratos suscritos con estos y supongan una retribución para los mismos.

-Puede formar parte de la base de la deducción el coste de grabación de un videoclip en el que se esté promocionando el espectáculo en sí mismo.

b) No lo son, entre otros:

-En el caso de los espectáculos en vivo musicales, en principio habría que entender que los costes incurridos en la producción de CDs o DVDs, o en videoclips, no serían costes directos relacionados con la producción y exhibición de los espectáculos en vivo.

Otra cosa es, como decíamos más arriba, que se trate, por ejemplo, de un videoclip en el que se esté promocionando el espectáculo en sí mismo; en este caso, el coste incurrido por el organizador del evento para grabar ese videoclip promocional sí podría formar parte de la base de la deducción.

-Los gastos de estructura (oficinas, servicios administrativos, contables y legales, etc.).

-Los gastos relacionados con los servicios de bebidas y comidas para ventas en barras en el espectáculo (infraestructura, montaje, personal, etc), así como los relativos a artículos de merchandising.

-Los gastos de constitución de la AIE, en caso de utilizar esta estructura.

Cuando tenemos a un contribuyente que se constituye como promotor u organizador del evento, asumiendo el riesgo y ventura del mismo, y éste subcontrata con otra entidad tercera la producción técnica ejecutiva del espectáculo, los costes en los que incurre esta segunda entidad, que son refacturados por ella al promotor u organizador del espectáculo, asumiéndolos o soportándolos este último, podrán formar parte de la base de la deducción del organizador, en la medida en que se trate de costes directos de carácter artístico, técnico y promocional incurridos en las referidas actividades.

3.4. ¿Cuándo se genera el derecho a la deducción? (apartado 1 del art. 66 quater.Dos NFIS)

La norma habla de "gastos realizados", por lo que se está estableciendo un criterio de pagos, al igual que en el caso de la deducción por producciones audiovisuales.



Por lo tanto, la deducción se aplica en todo caso a medida en que se realizan los gastos (al igual que la deducción del apartado Uno del artículo 66 quater), sin tener que esperar hasta la última función ni a la obtención del certificado, si bien es necesario obtenerlo, aun en un ejercicio posterior, para consolidar la deducción previamente practicada. Es decir, como el certificado exigible ha de acreditar tanto el carácter cultural como la efectiva realización del espectáculo, la práctica de la deducción en un ejercicio anterior estará condicionada a la posterior obtención de dicho certificado.

3.5. ¿Existe algún límite en cuanto a la deducción máxima a generar? (apartado 1 del art. 66 quater.Dos NFIS)

La deducción generada en cada período impositivo no podrá superar el importe de 1.000.000 euros por contribuyente.

Asimismo, se establece que el importe de la deducción, junto con las subvenciones percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 80 por 100 de dichos gastos.

En cuanto al límite señalado de 1.000.000 de euros, se trata de un límite por año y por contribuyente, por lo que, si un mismo contribuyente actúa como promotor de varios espectáculos, podrá generar un importe máximo de deducción de 1.000.000 euros por el total de los proyectos.

En lo que respecta a la posible articulación de los proyectos a través de sociedades monoproyecto, no habrá inconveniente en hacerlo de esta manera, y el límite de 1.000.000 euros por contribuyente y año se aplicará por cada una de esas sociedades individualmente consideradas, siempre y cuando la constitución y existencia de aquellas responda a motivos económicos válidos. En definitiva, siempre que esas sociedades tengan un sentido económico, y desde ellas se lleven a cabo efectivamente los proyectos en cuestión, no siendo unos meros "cascarones" constituidos con la única finalidad de aprovechar un mayor incentivo fiscal.

En cuanto a la posibilidad de articular los proyectos a través de distintas AIEs hay que tener en cuenta que, por un lado, el límite de 1.000.000 de euros por año tiene que ser respetado por la propia entidad que genera el derecho a aplicar la deducción, esto es, por la AIE, que distribuirá dicho límite entre sus socios en proporción a su participación en la misma. Pero, además, el propio socio tendrá igualmente su límite por año de 1.000.000 de euros.

En el caso de generación del incentivo a través del mecanismo contemplado en el artículo 66 quinquies de la Norma Foral 11/2013 (contrato de financiación), también los contribuyentes que financien este tipo de proyectos tendrían el límite de 1.000.000 euros de deducción por ejercicio.

3.6. ¿Qué requisitos se establecen para la aplicación de la deducción? (apartado 2 del art. 66 quater.Dos NFIS)

3.6.1. Certificado que acredite el carácter cultural del espectáculo, y su efectiva realización.

a) Objeto del certificado.

En primer lugar, para la aplicación de esta deducción es necesario que el contribuyente haya obtenido un certificado, que tendrá como objeto acreditar dos aspectos:



- Por un lado, el carácter cultural del espectáculo en vivo respecto del que esta deducción sea de aplicación.
- Y, por otro lado, la realidad de la celebración del espectáculo.

b) Órgano competente para su emisión.

Serán válidos los certificados emitidos por el organismo correspondiente estatal o de la Comunidad Autónoma con competencia en la materia, o por un organismo equivalente situado en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, que tengan un objeto idéntico o similar al señalado en la letra a) anterior. Es decir, que acredite tanto el carácter cultural del espectáculo en vivo, como su efectiva realización. Si únicamente acreditase uno de estos dos extremos, se deberá solicitar adicionalmente el certificado que en cada caso sea necesario para que queden acreditados ambos extremos.

En particular, es competente para la emisión de este certificado el departamento que tenga la competencia en materia de cultura en la Diputación Foral de Bizkaia.

c) Solicitud del certificado al departamento que tenga la competencia en materia de cultura en la Diputación Foral de Bizkaia.

Cuando el certificado se solicite al departamento con competencia en materia de cultura de la Diputación Foral de Bizkaia, será necesario hacer la solicitud a través de su sede electrónica, mediante el siguiente enlace:

https://ataria.ebizkaia.eus/es/catalogo-de-tramites-y-servicios?electronico=S&simple=S&textolibre=incentivos+para+el+fomento+de+la+cultura&_EWSJ001CSimple_WAR_EWSJ001C_%3Aform1%3AbtnBuscadorAvanzado=Buscar

Dicha solicitud deberá contener los siguientes datos:

- a) Título de la Producción, nombre del Festival o del Espacio escénico.
 - b) Número total de funciones realizadas.
 - c) Primera y última fecha de representación.
 - d) Para cada espectáculo, festival o programación de espacio escénico, relacionado, se adjuntará la siguiente documentación en la que la entidad solicitante del certificado figure explícitamente como organizador del evento:
 - Título legal por el que se acuerda la representación, tales como convenios, contratos o documento acreditativo de haber satisfecho los correspondientes derechos de autor.
 - Documentos de promoción, tales como: anuncios, inserciones en prensa, programas de mano, cartelería, boletines, etc.
 - e) Justificación de que el espectáculo respecto del que son de aplicación los incentivos a la cultura contribuye a la promoción de la cultura y la conservación del patrimonio europeo.
- A estos efectos, podrán ser tenidos en cuenta entre otros aspectos la lengua o lugar de ambientación del espectáculo, su relevancia histórica o cultural y su contribución a la diversidad cultural, social, religiosa, étnica, filosófica o antropológica.

En relación con lo previsto en la letra d), y a fin de acreditar que el solicitante del certificado es el organizador del evento, será necesario acreditar ambas cuestiones, es decir, por un lado, el título legal por el que se acuerda la representación y, por otro, los documentos de promoción. Ahora bien, a fin de acreditar cada una de estas dos cuestiones, el Reglamento nos da una serie de ejemplos de qué documentación podría ser válida a tales



efectos. Esto no quiere decir que haya que aportar todos los documentos que se enumeran; como decíamos, son ejemplos de la documentación que podría servir como prueba a estos efectos.

Hay que indicar que el Departamento de Cultura de la Diputación Foral de Bizkaia no entrará a valorar la idoneidad de los presupuestos o gastos que puedan, en su caso, formar parte de la base de la deducción. Tampoco cuestionará si el solicitante del certificado es una entidad que pueda ser beneficiaria de la deducción. La verificación de estas cuestiones corresponderá, a posteriori, a los órganos de gestión y/o inspección de Hacienda.

En cualquier caso, además del carácter cultural del espectáculo en vivo, así como su efectiva realización, y teniendo en cuenta la información y/o documentación que debe aportarse para su obtención, el certificado también será un indicio de que la persona o entidad a nombre de quién se expide ese certificado es el organizador del evento, si bien será una cuestión a verificar también por parte de los órganos de gestión y/o inspección de Hacienda, atendiendo a la realidad de los hechos. En este sentido, hay que tener en cuenta que el Reglamento establece que, en la solicitud del certificado, *"se adjuntará la siguiente documentación en la que la entidad solicitante del certificado figure explícitamente como organizador del evento"*.

A todos estos, cuando nos encontremos ante esos supuestos particulares en los que, como decíamos, se genera una suerte de participación en la actividad global incentivada, en particular por parte de la entidad o compañía de artes escénicas, por un lado, y la entidad que se encarga de la organización de la exhibición en sí misma por otro, entendemos que a efectos de solicitar el certificado cultural, cada parte tendrá que presentar la solicitud correspondiente, aunque ambas se refieran a la misma obra.

d) Momento en que debe solicitarse el certificado.

En la medida en que el certificado debe acreditar, además del carácter cultural del espectáculo en vivo, también su efectiva realización, necesariamente habrá de solicitarse a la finalización de su exhibición (es decir, después de la última fecha de representación).

No obstante, y de cara a la obtención de financiación a través de lo previsto en el artículo 66 quinquies de la Norma Foral 11/2013 (contrato de financiación), podrá ser solicitado también con carácter previo, con el único objeto de certificar el carácter cultural del espectáculo (es decir, en esta certificación previa, lógicamente no se acreditará, ya que no será posible hacerlo aún, la efectiva realización del espectáculo).

Si se solicita este certificado previo, la solicitud deberá contener únicamente la justificación de que el espectáculo respecto del que son de aplicación los incentivos a la cultura contribuye a la promoción de la cultura y la conservación del patrimonio europeo, además de la justificación relativa a que quien lo solicita es quien organizará la exhibición del espectáculo en vivo de artes escénicas o musicales respecto del cual se está solicitando.

Y, en el caso particular comentado en el que nos encontremos ante esos supuestos particulares en los que, como decíamos, se genera una suerte de participación en la actividad global incentivada, será necesario que cada parte acredite que es quien realiza efectivamente cada parte de la actividad incentivada.

Cuando se haya obtenido este certificado previo que acredite el carácter cultural del espectáculo, la solicitud final que habrá que hacer una vez finalice la exhibición del mismo, deberá contener únicamente los datos requeridos para acreditar la realidad de la celebración del espectáculo.



Es decir, que, cuando se solicita ese certificado previo, una vez realizado el espectáculo, habrá que solicitar que se acredite la otra parte, es decir, la efectiva realización del mismo. Por lo que es posible que cada parte haya que certificarla en momentos distintos, el carácter cultural al inicio, y la efectiva realización del espectáculo al final.

e) Número de certificados a solicitar.

En principio se solicitará un único certificado cultural para cada espectáculo, independientemente del número de funciones o exhibiciones que se lleven a cabo, y del número de ejercicios durante los cuales éstas se extiendan.

No obstante, teniendo en cuenta las particularidades del sector de las artes escénicas y musicales, en los que el tiempo durante el cual puede alargarse la exhibición de un espectáculo en concreto puede variar de forma significativa en unos casos y otros, siendo complicado estimar en el momento inicial con cierta fiabilidad tanto el número de años durante los cuales se exhibirá dicho espectáculo (que podrán ser superior o inferior, en función de las circunstancias, entre ellas el mayor o menor éxito del espectáculo), como, en consecuencia, el número total de funciones o exhibiciones que se van a realizar, y, con todo ello, el presupuesto del coste en el que se incurrirá a lo largo de esos años, parece razonable que, en estos casos, en los que se desconozcan todas estas variables, sea posible hacer una suerte de periodificación por ejercicios fiscales.

De forma que, tanto a efectos de la solicitud del certificado cultural, como, en su caso, de la aplicación del mecanismo previsto en el artículo 66 quinquies de la Norma Foral 11/2013, se tomarían como referencia la primera y última función del espectáculo, dentro de cada uno de los ejercicios, individualmente considerados, durante los cuales finalmente se prolongue su exhibición.

Lo contrario generaría una situación de inseguridad jurídica al contribuyente en lo que a la obtención del certificado necesario para la correcta aplicación de la deducción se refiere, en particular en la parte relativa a la acreditación de la efectiva realización del espectáculo. Además de que haría prácticamente imposible obtener financiadores para el espectáculo a través del mecanismo previsto en el artículo 66 quinquies de la Norma Foral 11/2013, dados los plazos existentes para la formalización del contrato de financiación, y el contenido del mismo.

3.6.2. Destino de los beneficios obtenidos en el desarrollo de estas actividades.

La norma exige que de los beneficios obtenidos en el desarrollo de estas actividades en el ejercicio en el que se genere el derecho a la deducción, el contribuyente destine, al menos, el 50 por 100 a la realización de actividades que dan derecho a la aplicación de la deducción prevista en este apartado. El plazo para el cumplimiento de esta obligación será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido los referidos beneficios y los 4 años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

Por tanto, lo que pretende este requisito es que la mitad de los beneficios obtenidos como consecuencia de las actividades de producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales se reinviertan en este tipo de actividades y, en concreto, sufragando los costes artísticos, técnicos y promocionales inherentes a las mismas.



A efectos de determinar el importe del beneficio que debe ser objeto de reinversión no se computarán los resultados que deriven de la realización actividades distintas de la producción y exhibición, tales como las actividades comerciales accesorias (venta de bebidas, productos relacionados con la promoción comercial, "merchandising", etc.). Es decir, los beneficios susceptibles de reinversión deberán estar formados por los ingresos directamente relacionados con la producción y exhibición del espectáculo en vivo que, con carácter general, serán básicamente, los derivados de la venta de las entradas al espectáculo o, en casos particulares, el caché percibido. Y, por lo que se refiere a los gastos, se tendrían en cuenta tanto aquellos susceptibles de formar parte de la base de deducción, como la parte proporcional imputable de los costes indirectos.

El beneficio se calcula por cada ejercicio en el que se genere el derecho a la deducción.

Este requisito no resultará exigible en el caso de que los resultados procedentes de las actividades de producción y exhibición del espectáculo sean negativos.

4. Aspectos comunes a ambas deducciones.

4.1. Aplicación de la deducción: tributación mínima y límite de cuota.

El artículo 59.3 de la Norma Foral 11/2013, en relación con la tributación mínima en el Impuesto sobre Sociedades, establece lo siguiente: "*3. La aplicación de deducciones sobre la cuota líquida para determinar la cuota efectiva de los contribuyentes que obtengan bases imponibles positivas, con excepción de las deducciones a que se refieren los artículos 62 a 64, 65 y 66 quater de esta Norma Foral, no puede dar lugar a que la cuota efectiva sea inferior, con carácter general, al 17 por ciento del importe de la base imponible. (...). No obstante, la reducción de la cuota líquida por aplicación de las citadas deducciones no puede dar lugar a que la cuota efectiva sea inferior al porcentaje que se indica en los siguientes supuestos: a) Para las pequeñas empresas o microempresas, al 15 por ciento de su base imponible. (...).4. Los porcentajes establecidos en el apartado anterior serán del 15 por ciento, (...), 13 por ciento, (...) respectivamente si la entidad mantiene o incrementa su promedio de plantilla laboral con carácter indefinido respecto al del ejercicio anterior*".

Por su parte, el artículo 67 de la misma Norma Foral relativo a las normas comunes en la aplicación de deducciones, contempla que: "*1. La suma de las deducciones previstas en este Capítulo no podrá exceder conjuntamente del 35 por ciento de la cuota líquida, excepto las siguientes deducciones: a) Las contempladas en los artículos 62 a 64 anteriores, cuyo límite será el 70 por 100 de la cuota líquida. b) Las contempladas en los artículos 65 y 66 quater, cuyo límite será el 50 por 100 de la cuota líquida. (...)*".

De manera que la aplicación de las deducciones contempladas en el artículo 66 quater de la Norma Foral 11/2013 no se ve afectada por la regla de tributación mínima contenida en el artículo 59.3 de la misma (y, por lo tanto, su aplicación podrá suponer una tributación mínima de la entidad, por debajo porcentaje sobre el importe de la base imponible que en cada caso corresponda).

Asimismo, se establece que las deducciones contempladas en el señalado artículo 66 quater se aplicarán con un límite de cuota del 50% de la cuota líquida (y no del 35% previsto con carácter general).



4.2. Efecto de las subvenciones recibidas en la base de la deducción.

La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones y/o gastos que generan derecho a las deducciones previstas en el artículo 66 quater de la Norma Foral 11/2013.

En lo que a las deducciones reguladas en el artículo 66 quater se refiere, por tanto, no resulta de aplicación lo previsto en el apartado 3 de su artículo 67.3, según el cual: *"Asimismo, de la citada base se reducirá, en su caso, el importe derivado de aplicar sobre las subvenciones, tanto de capital como a la explotación, recibidas para las inversiones o el fomento de las actividades a que se refieren las deducciones de los tres capítulos anteriores, el porcentaje que resulte de la diferencia entre 100 y el tipo de gravamen aplicable a la entidad"*.

De manera que, cuando hablamos de las deducciones del artículo 66 quater, la base de la deducción se minorará en el 100 por 100 del importe de la subvención recibida.

No se considera como subvención, a estos efectos, la financiación recibida del financiador a través del mecanismo previsto en el artículo 66 quinquies de la misma Norma Foral 11/2013 (sin perjuicio del tratamiento contable que deba darse a dichas cantidades).

4.3. Otras normas comunes en materia de deducciones.

El artículo 67 de la Norma Foral 11/2013 establece como regla básica que un mismo gasto o inversión no podrá dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una entidad ni podrá dar lugar a la aplicación de distintas deducciones en la misma entidad.

Por lo que, lo que en ningún caso puede ocurrir es que una misma producción o espectáculo dé derecho a deducción en sede de dos contribuyentes distintos, por los mismos importes, incluso aun cuando se trate de contribuyentes que sean de territorios (común o foral) diferentes.

Es por ello que, en particular en el caso de la deducción por obras audiovisuales, la única posibilidad que se contempla para que el productor ejecutivo pueda aplicar la deducción, es que el productor sea un no residente en territorio español.

Cabe la posibilidad, por otro lado, que una obra audiovisual, o un espectáculo en vivo de artes escénicas o musicales, pueda ser realizado, en primera instancia, bajo unas condiciones, y que posteriormente sea objeto de una serie de modificaciones, que den lugar a una obra distinta (por ejemplo, un largometraje que deriva en una serie, o a la inversa; o un espectáculo teatral que inicialmente se produce y exhibe en castellano, y que posteriormente se adapta, para su exhibición, en euskera). En estos casos, a efectos de la deducción, tendríamos dos obras audiovisuales o espectáculos diferentes, cada una de las cuales aplicaría la deducción que le correspondiera, en función de lo ya analizado.

Ahora bien, lo que esto no podrá suponer en ningún caso, es que unos mismos gastos se incluyan dos veces en la base de la deducción: por primera vez, en la primera obra o espectáculo, y por segunda vez, en la obra o adaptación posterior. En la misma línea de lo que se señalaba en el punto 3.2, para esos supuestos particulares



de coparticipación en la actividad global incentivada.

4.4. Declaración del Impuesto sobre Sociedades.

La deducción se consigna por el propio productor (o, en su caso, productor ejecutivo) o por el organizador o promotor del espectáculo en la propia declaración del Impuesto sobre Sociedades, sin que a estos efectos sea necesario realizar ningún tipo de comunicación y/o reserva previa para poder aplicar la deducción.

Junto con la autoliquidación del impuesto en la que se acoja a las deducciones previstas en los apartados Uno y Dos del artículo 66 quater, el contribuyente deberá presentar una relación de las demás ayudas o subvenciones públicas recibidas para determinar el cumplimiento de las intensidades máximas de deducción que resultan de aplicación en cada caso.

Por lo tanto, el contribuyente acreditará directamente en su declaración del Impuesto sobre Sociedades el importe de la deducción generada, la cual podrá ser objeto de verificación o comprobación posterior por parte de los órganos de gestión y/o inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia.

No es necesaria, ni está prevista, ninguna solicitud de informe previo o de prevalidación, ni de valoración posterior, a efectos de obtener el derecho a la deducción.

No obstante, están a disposición del contribuyente los distintos procedimientos de vinculación administrativa previa previstos en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, a fin de poder obtener la seguridad jurídica necesaria con carácter previo a la acreditación y aplicación de las deducciones correspondiente, en concreto, las consultas tributarias escritas (cuando se trata de cuestiones más de criterio), y las propuestas previas de tributación (a través de las cuales, además de cuestiones de criterio, se cuantificará previamente el importe de la deducción a generar, partiendo, lógicamente, de las estimaciones o presupuestos previos). En particular, en lo que a las propuestas previas de tributación se refiere, éstas podrán ser presentadas, entre otros supuestos y en lo que aquí interesa, cuando se trate de: *"Operaciones que generen derecho a la aplicación de deducciones o bonificaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cuando el importe de la deducción o bonificación sea superior a 250.000 euros"*.

Todo ello sin perjuicio, lógicamente, de las comprobaciones posteriores que puedan realizar los órganos de gestión y/o inspección atendiendo a la realidad de los hechos y circunstancias efectivamente acaecidas.

4.5. Efectos del incumplimiento de requisitos.

El incumplimiento de los requisitos vinculados a la aplicación de las deducciones analizadas, que deban ser cumplidos en un ejercicio posterior a aquel en que la deducción sea de aplicación, determinará la obligación de ingresar las cuotas no satisfechas en su momento por las deducciones practicadas, con los correspondientes intereses de demora, que deberán sumarse a la cuota resultante de la autoliquidación del ejercicio en que se dé el incumplimiento.



5. Mecanismos de generación y aplicación de los incentivos por parte de los financiadores.

Tal y como se adelantaba en la introducción, la nueva regulación contempla dos formas de generar y aplicar las deducciones analizadas: (i) por el propio productor (o, en su caso, productor ejecutivo) o promotor/organizador que realiza la actividad incentivada, en los términos que ya se han analizado; y (ii) por un tercero que aporta financiación para llevar a cabo dicha actividad, en cuyo caso lo que prevé la Norma Foral es que el derecho a generar la deducción no le corresponde, en todo o en parte, al productor, o productor ejecutivo, sino que la deducción se genera *ex lege* directamente en la autoliquidación del financiador o inversor. Como se verá a continuación más en detalle, este régimen tiene sus propios requisitos y límites adicionales (en particular, en cuanto a la rentabilidad máxima que puede obtener el financiador, del 1,2 sobre el importe de las cantidades aportadas).

Tal y como se apuntaba también en la introducción, es importante remarcar que la Norma Foral 11/2013 no contempla ninguna posibilidad de monetización de la deducción (no hay "tax rebate", tampoco en el caso de producciones extranjeras), sino que lo que establece es esa posibilidad que se comentaba de generación de la deducción *ex lege* en la persona de los financiadores, para que sean estos, y no quien realiza la actividad incentivada, quienes la aprovechen en sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, a cambio de aportar financiación.

Adicionalmente, es válido también el esquema tradicional de AIEs, con la consecuente traslación del crédito a través de la imputación de las bases de deducción a sus socios residentes. Así, y en particular en lo que a las obras audiovisuales se refiere, no podemos obviar el hecho de la propia normativa sustantiva incentiva el uso de estas estructuras. En concreto, la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, en su artículo 21.2 dispone que: "2. Para un mejor aprovechamiento de los incentivos fiscales previstos en la normativa tributaria, en particular los regulados en los artículos 34.1 y 38.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales fomentará:

a) La constitución de agrupaciones de interés económico de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de diciembre, de agrupaciones de interés económico, a las que resultará de aplicación el régimen fiscal establecido en los artículos 48 y 49 del citado texto refundido y demás normativa de desarrollo. (...)".

Por lo que, en la medida en que la AIE se constituya efectivamente como productora de la obra audiovisual, o como promotora u organizadora del espectáculo, no habrá problema en que sea esta quien genere el derecho a la deducción en cuestión.

Teniendo en cuenta, eso sí, que para que el esquema de AIE funcione plenamente con el incentivo previsto en la Norma Foral 11/2013, es necesario: 1) que la AIE esté sometida a normativa de Bizkaia, para lo cual, de forma resumida, es necesario que todos sus socios residentes estén sometidos a normativa foral, y que la AIE tenga su domicilio fiscal en Bizkaia; y 2) en la medida en que, como veremos, lo que hacen las AIEs es imputar a sus socios residentes la base de deducción, y luego estos calculan la deducción correspondiente conforme a su normativa, que estos socios forales sean a su vez, de normativa de Bizkaia.

En definitiva, ambos mecanismos de generación y aplicación de los incentivos por parte de los financiadores son perfectamente válidos. A partir de ahí, no hay, ni casos en los que haya que constituir una AIE, ni lo



contrario. La elección de un mecanismo u otro es una cuestión que se deberá valorar en cada caso por parte de los contribuyentes. Y, a efectos de esa elección, hay que tener en cuenta las diferencias principales existentes entre un esquema y otro, tal y como se detallarán en los próximos puntos: (i) las reglas relativas a la tributación mínima y límite de cuota aplicables en un caso y otro (en resumen, más estrictas en el caso del contrato de financiación que en el esquema de AIEs), y (ii) la posibilidad de participar en estos esquemas por parte de personas físicas (que podrán ser socios de AIE, y se les podrán imputar las bases de deducción correspondientes, si obtienen en su IRPF rendimientos de actividades económicas; pero bajo la actual regulación, no podrán participar en la financiación a través del mecanismo previsto en el artículo 66 quinquies de la Norma Foral).

Hay que tener en cuenta también que es posible compaginar ambos esquemas. De manera que, en estructuras de AIEs es posible que entre financiación también a través del contrato de financiación (es decir, a través de lo previsto en el artículo 66 quinquies de la Norma Foral 11/2013).

Lógicamente en estos casos, esa parte de la deducción respecto de la cual corresponde al financiador el derecho a su generación y aplicación, a través del contrato de financiación del artículo 66 quinquies de la Norma Foral 11/2013, minoraría la base de deducción a imputar por parte de la AIE a los socios residentes (o, en su caso, la que se quede en la propia AIE si hubiese socios no residentes). De manera que sólo habrá base de deducción imputable a los socios residentes si la AIE ha generado más base de deducción de la que se ha generado en virtud del artículo 66 quinquies de la Norma Foral 11/2013, y únicamente por el exceso.

A continuación, se analizan en detalle estas dos vías de generación y aplicación de los incentivos por parte de los financiadores existentes.

5.1. Participación en la financiación de obras audiovisuales y de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (artículo 66 quinquies de la Norma Foral 11/2013).

5.1.1. Objeto y ámbito de aplicación.

a) ¿En qué consiste este mecanismo de generación y aplicación de los incentivos por parte de los financiadores?

A través de este mecanismo se prevé la posibilidad de que un contribuyente tercero participe en la financiación de la producción de obras audiovisuales o de la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizadas por otros contribuyentes que cumplan los requisitos para generar el derecho a las deducciones establecidas en los apartados Uno y Dos del artículo 66 quater de la Norma Foral 11/2013, pudiendo practicar una deducción de la cuota líquida en las condiciones y con los requisitos que se irán exponiendo en los puntos siguientes.

Por lo tanto, en resumen, y explicado de forma muy sencilla, lo que permite este mecanismo es que el productor (o productor ejecutivo) de la obra audiovisual, o el promotor u organizador del espectáculo en vivo, renuncie, en todo o en parte, al derecho a la deducción que genera como consecuencia de la realización de estas actividades (por los gastos e inversiones en los que incurre en dichas actividades) pasando a generarse *ex lege* ese derecho en la persona de un tercero, que lo genera precisamente como consecuencia de haber contribuido a proveer la financiación necesaria para poder llevar a cabo esas mismas actividades.



Este mecanismo se establece por referencia a cada obra audiovisual o espectáculo en vivo de artes escénicas y musicales; en particular en relación con este último, sea cual sea el número de representaciones que se realicen, y a lo largo de cuántos ejercicios, sin perjuicio de las matizaciones que se indicarán más adelante.

b) ¿Cuándo se entiende que un contribuyente participa en la financiación de una obra audiovisual o de un espectáculo en vivo?

Se entiende que un contribuyente participa en la financiación de la producción de esas obras audiovisuales, o de la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, cuando aporte cantidades a fondo perdido para sufragar la totalidad o una parte de los costes de la producción o exhibición (que componen la base de la deducción correspondiente), sin que se prevea la devolución de las mismas por parte del contribuyente que realiza las referidas producciones o exhibiciones.

c) ¿Quién puede participar como financiador en este mecanismo?

Pueden ser financiadores los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen a través de un establecimiento permanente (simplificando, cuando operen a través de una oficina, una sucursal, etc. en territorio español).

Por lo tanto, a estos efectos, el financiador no puede ser persona física (tampoco cuando obtenga rendimientos de actividades económicas).

Tiene que ser en todo caso una entidad sometida al Impuesto sobre Sociedades, o un no residente que opere a través de un establecimiento permanente aquí. De modo que, para un no residente (extranjero) no habrá posibilidad de acogerse a la deducción a través del mecanismo del artículo 66 quinquies, salvo que tenga un establecimiento permanente (oficina, sucursal...) en territorio español al que le impute el contrato de financiación.

El artículo 67.9 de la Norma Foral 11/2013 señala que: "9. No serán de aplicación las deducciones reguladas en este Capítulo a las sociedades patrimoniales a que se refiere el artículo 14 de esta Norma Foral". Por lo que una sociedad patrimonial no podrá acceder a las deducciones para el fomento de la cultura, tampoco a través de lo previsto en este artículo 66 quinquies.

En cuanto a la normativa a la que tiene que estar sometido el financiador, esta Dirección General de Hacienda entiende que este mecanismo puede funcionar también entre productor (o productor ejecutivo) o promotor u organizador del espectáculo y financiador sometidos a normativa de distintos territorios (que contemplen, lógicamente, tanto una deducción equivalente, como la posibilidad de cederla a cambio de financiación), y en todo caso limitado a la parte del incentivo que sea común en ambas normas afectadas (lo que nos lleva a la menor deducción que de ellas derive). No obstante, esta Dirección General de Hacienda no es competente para pronunciarse sobre el tratamiento que otras Administraciones que prevén esta misma regulación puedan otorgar a estas situaciones.

d) Entonces, si se aplica este mecanismo, ¿quién genera y quién se aplica la deducción, y en qué condiciones?

El artículo 66 quinquies de la Norma Foral 11/2013 prevé un mecanismo de generación del incentivo fiscal en sede del financiador (de la deducción por inversiones y gastos en obras audiovisuales, y en espectáculos en



vivo de artes escénicas y musicales), a través del cual, en lugar de aplicarse el propio productor (o, en su caso, productor ejecutivo) o el promotor u organizador del espectáculo la deducción, se la va a aplicar un financiador que aporte financiación al proyecto, a cambio precisamente de esa financiación que está aportando.

De manera que, en estos casos, esa deducción que se aplica el financiador será incompatible, total o parcialmente, con las deducciones a las que tendrían derecho esos otros contribuyentes por aplicación de lo dispuesto en el artículo 66 quater (es decir, por llevar a cabo las actividades que generan ambas deducciones).

Así, cuando se opte por aplicar lo establecido en el artículo 66 quinquies, los contribuyentes que realizan las actividades incentivadas (es decir, la producción de obras audiovisuales o la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales) no tendrán derecho a la aplicación del importe total o parcial correspondiente a la deducción prevista en el artículo 66 quater, apartado Uno y Dos, y, como decíamos, en su lugar, 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 la aplicación de las deducciones previstas en los mencionados apartados Uno y Dos.

Lógicamente, esa imposibilidad "total o parcial" a la que nos referimos en el párrafo anterior de generar y aplicar la deducción por parte del contribuyente que realiza la actividad incentivada se refiere exclusivamente al importe por el que podrá generarla y aplicarla, en su lugar, el financiador. Es decir, si por los gastos totales incurridos, que formen parte de la deducción correspondiente, se pudiera generar una deducción de 200, y el financiador, a través del contrato de financiación, tiene el derecho a generar y aplicarse 150. Los 50 restantes de deducción podrá generarlos y aplicárselos, en su caso, el contribuyente que realiza la actividad incentivada.

Es por ello que, en particular en lo que a la deducción por espectáculos en vivo y artes escénicas se refiere, también los contribuyentes que financien este tipo de proyectos tendrían el límite de 1.000.000 euros de deducción por ejercicio, en la medida en que el apartado 5 del artículo 66 quinquies señala, como se ha indicado, que el importe de la deducción correspondiente al financiador se determina "*en las mismas condiciones que se hubieran aplicado a los contribuyentes que hubieran generado el derecho a la aplicación*" de la deducción prevista en el apartado Dos del artículo 66 quater.

El contribuyente que participe en la financiación aplicará anualmente la deducción establecida en el artículo 66 quinquies, en función de las aportaciones desembolsadas en cada periodo impositivo, así como de la deducción que en cada periodo impositivo se acredite por parte del productor (o productor ejecutivo), o por el organizador o promotor.

Si el contribuyente que participa en la financiación aporta en el periodo impositivo cantidades que hubieran permitido una deducción superior a la acreditada en ese ejercicio por el productor (o productor ejecutivo), o por el organizador o promotor, el exceso podrá aplicarse en los periodos impositivos siguientes.

Existen, no obstante, diferencias cuando quien aplica la deducción es el financiador, en lugar del contribuyente que hubiera generado el derecho a la misma, de no aplicarse lo previsto en el artículo 66 quinquies de la Norma Foral 11/2013.

Y es que, a diferencia de lo que sucede cuando quien tiene derecho a estas deducciones es el propio contribuyente que realiza la actividad incentivada, cuando quien la aplica es el financiador, la aplicación de estas deducciones sí que se ve afectada por la regla de la tributación mínima contenida en el artículo 59.3 de la



misma (y, por lo tanto, la aplicación de esta deducción de la cuota líquida para obtener la cuota efectiva no podrá suponer que la citada cuota efectiva de la entidad quede por debajo del 17 por 100 o 15 por 100, 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 con un límite de cuota del 35 por 100 de la cuota líquida (y no del 50 por 100 como sucede cuando quien genera la deducción es el propio contribuyente que realiza la actividad incentivada).

e) ¿Existe algún límite en cuanto a la deducción máxima que puede corresponder al financiador?

El contribuyente que participa en la financiación 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. El exceso de deducción, si lo hubiera, podrá ser aplicado por los contribuyentes que generen el derecho a la aplicación de las deducciones correspondientes.

Este límite se aplicará de manera global para el conjunto de los períodos impositivos durante los que se extienda la producción de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de otras obras audiovisuales, así como de series audiovisuales de ficción, animación o documental que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada o durante los que se extienda la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

En los supuestos en los que, en un determinado período impositivo, existan cantidades pendientes de aplicación como consecuencia de la limitación 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.

f) ¿Existe algún importe máximo, en términos cuantitativos, o porcentuales, en el que se pueda financiar la obra audiovisual o el espectáculo, a través del mecanismo del 66 quinques?

La norma no contempla ningún límite a este respecto.

Ahora bien, en la medida en que la deducción supone un porcentaje máximo de la base de la deducción (en ningún caso del 100 por 100), y que el financiador o los financiadores pueden generar una deducción como máximo de un 1,20 de las cantidades aportadas a través del contrato de financiación, es evidente que no será posible completar el 100 por 100 del presupuesto de la obra audiovisual o de la producción y exhibición del espectáculo únicamente con la financiación del o de los inversores, en el sentido del contrato de financiación.

En este sentido, hay que tener en cuenta que, ante un presupuesto total de 100, y si nos vamos, por ejemplo, a la deducción máxima del 70 por 100 prevista para las obras audiovisuales (60 por 100 + 10 puntos porcentuales por obra íntegramente rodada en euskera), la deducción total que se estaría generando serían 70. El financiador como máximo puede obtener, a través de este mecanismo de generación de la deducción en sede del financiador una rentabilidad financiero-fiscal del 0,20. Es decir, el financiador puede acreditar una deducción, como máximo, del 1,2 de las cantidades aportadas a través del contrato de financiación. Con lo que, para acreditar esa deducción de 70, deberá aportar financiación por importe de 58,3.

Otra cosa es en qué situaciones la deducción, conjuntamente con el resto de ayudas recibidas por el contribuyente por la obra en cuestión, pueden llegar a suponer el 100 por 100 de su presupuesto global de



producción, cuando no haya límite de intensidad que resulte de aplicación (aquí hablaríamos exclusivamente de la deducción por obras audiovisuales calificadas como difíciles o cuando se trata de coproducciones con países de la lista del Comité de Ayuda al Desarrollo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico; en ningún caso de la deducción por espectáculos en vivo, respecto de los cuales en todo caso se establece un límite de intensidad del 80 por 100).

g) ¿Qué consecuencias fiscales tiene la utilización de este mecanismo, tanto para el contribuyente que recibe la financiación como para el que la aporta?

Por un lado, el contribuyente que recibe la financiación tendrá que contabilizar el importe recibido como una subvención, tal y como lo ha indicado el ICAC en su Consulta de 29 de mayo de 2017, en relación con el I+D+i y el artículo 64 bis de la misma Norma Foral: *"La sociedad que realiza el proyecto y que recibe los fondos del otro contribuyente contabilizará la operación aplicando por analogía los criterios para el reconocimiento de subvenciones establecidos en la norma de registro y valoración 18ª "Subvenciones, donaciones y legados recibidos" del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, puesto que parece evidente que el objetivo último de la Administración en el caso planteado es financiar las actividades (...), utilizando una forma diferente a la transferencia directa de sus fondos y diferente también a la aplicación de una deducción en la cuota del Impuesto, esto es, que un tercero aporte la financiación en efectivo, a cambio de reducir el impuesto corriente en la cantidad entregada más una rentabilidad"*.

De manera que, y dado que la normativa establece que se produce una entrega a fondo perdido de esos recursos para la financiación del proyecto, fiscalmente se asume el criterio contable, y se considera que se trata (para quien recibe la financiación en cuestión) de un ingreso a periodificar y que se irá llevando a la cuenta de pérdidas y ganancias, y por lo tanto, a la base imponible, conforme se vayan contabilizando los gastos que se financian con esas aportaciones. Por lo tanto, el criterio es neutral desde un punto de vista contable y fiscal (ingresos = gastos) y supone la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15.3 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. En este sentido, hay que indicar que no hay ninguna base legal que permita ajustar negativamente ese ingreso contable, de forma que no se integre en la base imponible del Impuesto.

A pesar de ello, hay que remarcar dos cuestiones:

1) A los efectos de lo previsto en el artículo 66 quater.Cuatro, apartado 1 de la Norma Foral 11/2013 (que regula que: *"No obstante lo dispuesto en el artículo 67 de esta Norma Foral, la base de deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones y/o gastos que generan derecho a las deducciones previstas en este artículo"*), el importe abonado por el financiador no debe ser descontado de la base de la deducción. Puesto que, independientemente de su contabilización, no se trata de ninguna subvención pública.

2) Tampoco debe tenerse en cuenta estas cantidades a efectos del límite de intensidad de la ayuda que corresponda, en función de si estamos hablando de la deducción del artículo 66 quater Uno o Dos.

Por otro lado, y desde el punto de vista del financiador, el artículo 39, apartado 9, de la Norma Foral 11/2013 señala que: *"9. Cuando las deducciones aplicadas como consecuencia de lo dispuesto en los artículos 64 bis o 66 quinquies de esta Norma Foral superen las cantidades invertidas por parte del contribuyente en los proyectos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, en las producciones de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de otras obras audiovisuales, así como de series audiovisuales de ficción, animación o documental que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada o en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, a que se refieren los mencionados artículos, se*



integrará en su base imponible la diferencia positiva entre las deducciones aplicadas y las cantidades desembolsadas para la financiación de los mencionados proyectos o producciones".

De manera que la rentabilidad financiero-fiscal que obtiene el financiador (por ese 0.20 máximo de las cantidades aportadas), se integrará también en la base imponible de su Impuesto sobre Sociedades (o, en su caso, del Impuesto sobre la Renta del No Residente que opera a través de un establecimiento permanente).

El artículo 39.9 de la Norma Foral habla de la diferencia entre las deducciones aplicadas y las cantidades desembolsadas. De manera que el ingreso se integrará en la base imponible en la medida en que se aplique la deducción, en el propio ejercicio de aplicación. Por lo que, si la deducción le queda al financiador pendiente de aplicación para ejercicios siguientes, el ingreso se reconocerá cuando se aplique efectivamente.

h) ¿Qué pasa si la base de deducción definitiva difiere de la inicialmente prevista, al alza o la baja?

En la medida en que se siga generando por el productor (o productor ejecutivo) o por el organizador o promotor del evento deducción en cuantía suficiente, el financiador mantendrá la deducción generada a través del contrato de financiación. Por lo tanto, las variaciones afectarán, en la medida de lo posible, a la deducción que se pueda quedar el productor (o el productor ejecutivo) o el organizador o promotor del espectáculo en vivo. Y, en particular, en el caso de variaciones a la baja, sólo cuando no sea posible aplicarlas a la deducción del productor u organizador, afectarán a la del financiador.

Lógicamente, si el productor (o productor ejecutivo) o el promotor u organizador no generase deducción suficiente (como consecuencia de esas variaciones a la baja) para llegar al importe de la deducción cuya generación corresponde al financiador conforme al contrato de financiación formalizado, ésta se verá necesariamente 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 efectivamente haya incurrido.

i) ¿Qué pasa si el productor (o productor ejecutivo) o el organizador o promotor no tienen ejercicios coincidentes?

El artículo 66 quinquies nos dice en su apartado 5 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 la aplicación de las deducciones previstas en los mencionados apartados Uno y Dos*". Por lo que en todo caso hay que partir de la deducción efectiva generada por el productor (o productor ejecutivo) o el organizador o promotor en su periodo impositivo (en el que recibe la financiación), que será aquella respecto de la cual corresponderá su generación y aplicación al financiador, quien la acreditará en su propio periodo impositivo (el del financiador) en el que realiza la aportación.

En la medida en que, una vez que entra en juego el mecanismo del artículo 66 quinquies, el propio productor (o productor ejecutivo) o el organizador o promotor no son quienes consignan en su autoliquidación del Impuesto la deducción correspondiente, sino que es el propio financiador quien la consigna directamente en su autoliquidación, no será necesario que el productor (o productor ejecutivo) o el organizador o promotor haya presentado su autoliquidación para que el financiador pueda consignar en su autoliquidación la deducción que le corresponde por aplicación del artículo 66 quinquies, teniendo presente que la generación de la deducción en sede del financiador se produce por mandato directo de la Norma Foral. En este sentido, siempre y cuando



haya finalizado el periodo impositivo del productor (o productor ejecutivo) o del promotor u organizador, y, por tanto, habiéndose devengado el impuesto, si el periodo de declaración del financiador finaliza antes que el de aquéllos, podrá acreditar en esa autoliquidación la deducción que le corresponda. Siempre teniendo en cuenta que para ese momento tendrá que estar cumplida en todo caso la obligación de comunicación contemplada en el apartado 8 del artículo 66 quinquies de la Norma Foral 11/2013.

j) ¿Qué se exige para la aplicación de este mecanismo?

El requisito principal para la aplicación de lo dispuesto en el artículo 66 quinquies es la suscripción de un contrato de financiación, que deberá ser comunicado a la Administración tributaria, en los términos que posteriormente se desarrollan.

Igualmente, será necesario aportar a la Administración tributaria el certificado cultural al que ya nos hemos referido al hablar de ambas deducciones, en los términos y plazos que después se indican.

5.1.2. Sobre el contrato de financiación.

a) ¿Qué contenido debe tener el contrato de financiación?

En primer lugar, procede indicar que no hay ningún modelo de contrato de financiación a estos efectos. No obstante, la Norma Foral sí que nos dice qué información debe contener el contrato de financiación. En concreto:

- a) Identidad de los contribuyentes que participan en la producción de la obra audiovisual o espectáculo en vivo de artes escénicas y musicales.
- b) Descripción de la obra audiovisual o espectáculo en vivo de artes escénicas y musicales.
- c) Presupuesto de la producción o espectáculo en vivo de artes escénicas y musicales, con descripción detallada de los gastos y, en particular, de los que se vayan a realizar en el Territorio Histórico donde el contribuyente tenga su domicilio fiscal, así como la imputación temporal de los mismos.
- d) Forma de financiación, especificando separadamente las cantidades que aporte el contribuyente que realiza la producción de la obra audiovisual o espectáculo en vivo de artes escénicas y musicales, las que aporte el contribuyente que participe en su financiación y las que correspondan a créditos de instituciones financieras, subvenciones y otras medidas de apoyo.

En este sentido, el contrato de financiación debe recoger un compromiso en firme por parte del financiador de aportar las cantidades comprometidas. De manera que, si la producción se va a prolongar durante más de un ejercicio, no sería válido, por ejemplo, contemplar las cantidades que el financiador se compromete a aportar en el primer ejercicio, y dejar abierta la posibilidad de que en ejercicios siguientes se aporten, o no, a elección del financiador, cantidades adicionales.

- e) Las demás cuestiones que reglamentariamente se establezcan.



El mecanismo contemplado en el artículo 66 quinquies se establece por referencia a cada obra audiovisual o espectáculo en vivo de artes escénicas y musicales.

No obstante, y principalmente atendiendo a las particularidades del sector de las artes escénicas y musicales, nada impide que se pueda formalizar un único contrato de financiación referido a distintos espectáculos cuya producción y exhibición esté realizando el organizador de los mismos (o únicamente su exhibición, en la medida en que la producción se hubiese realizado en un ejercicio anterior, teniendo en cuenta lo que después se indica a efectos del plazo para formalizar el contrato de financiación, o nos encontremos en esos supuestos particulares de coparticipación en la actividad incentivada), en la medida en que todos ellos, respecto de los cuales operará lo previsto en el artículo 66 quinquies y, por tanto, respecto de los cuales será el o los financiadores quienes se apliquen la deducción correspondiente a dichas actividades, se encuentren perfectamente identificados en el referido contrato de financiación.

b) ¿Existe un plazo para formalizarlo?

El contrato de financiación deberá formalizarse con anterioridad al inicio de la fase de producción o en el caso de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, antes de que tenga lugar la primera función, aunque podrá formalizarse igualmente en los seis primeros meses desde su inicio o desde que tuvo lugar la primera función.

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. 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), en principio habrá que atender, a efectos del cómputo del plazo máximo previsto para formalizar el contrato de financiación, al momento en el que empieza el movimiento de los personajes.

Hay que precisar que la norma no impide que se puedan formalizar varios contratos, sea con los mismos financiadores, o con distintos. En este sentido, desde que se inicia la preproducción (o antes incluso), y hasta que se cumplan los 6 meses desde el inicio de la fase de producción (del rodaje) o desde la primera función del espectáculo, se pueden formalizar todos los contratos de financiación que se quiera.

En cualquier caso, y en línea similar a lo indicado para el caso de la deducción por gastos en espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales y la solicitud del certificado al que se refiere la norma (acreditativo tanto del carácter cultural del mismo, como de su efectiva realización), y dadas las particularidades del sector, en el que el tiempo durante el cual puede alargarse la exhibición de un espectáculo puede variar de forma significativa en unos casos y otros, siendo complicado estimar en el momento inicial con cierta fiabilidad tanto el número de años durante los cuales se exhibirá dicho espectáculo (que podrán ser superior o inferior, en función de las circunstancias, entre ellas el mayor o menor éxito del espectáculo), como, en consecuencia, el número total de funciones que se van a realizar y el presupuesto del coste en el que se incurrirá a lo largo de esos años, parece razonable entender que, en estos casos, en los que se desconozcan todas estas variables, se pueda hacer una suerte de periodificación por ejercicios fiscales.

De forma que, como decíamos, tanto a efectos de la solicitud del certificado cultural, como de la aplicación de lo previsto en el artículo 66 quinquies de la Norma Foral 11/2013, se tomarían como referencia la primera y última función del espectáculo dentro de cada ejercicio durante los cuales, finalmente se prolongue su exhibición.



Lo contrario generaría una situación de inseguridad jurídica al contribuyente en lo que a la obtención del certificado necesario para la correcta aplicación de la deducción, en particular en su acreditación del punto relativo a la acreditación de la efectiva realización del espectáculo. Además de que haría prácticamente imposible obtener financiadores para el espectáculo a través del mecanismo previsto en el artículo 66 quinquies de la Norma Foral, dados los plazos existentes para la formalización del contrato de financiación, y el contenido del mismo.

Por lo que, en estos casos, la fecha que habrá que tomar como referencia para la formalización del contrato de financiación será la de la primera representación dentro de cada ejercicio.

c) Una vez formalizado el contrato de financiación, ¿hay alguna limitación temporal en cuanto al momento en el que deben transferirse los fondos por parte del financiador?

Lo que se pretende es que el productor de la obra audiovisual (o el productor ejecutivo) o el promotor u organizador del evento financie los costes directamente con los fondos procedentes del financiador. Por ello, es necesario que el financiador transfiera los fondos al productor (o en su caso, productor ejecutivo) o al organizador o promotor del espectáculo en vivo antes de que se incurra en los gastos que va a financiar.

De manera que, cuando el financiador aporta las cantidades comprometidas, tienen que quedar aún pendientes de incurrir (de pagar efectivamente), como mínimo, gastos por esos mismos importes, ya sea en ese mismo ejercicio, o en los siguientes.

Ahora bien, esto no quiere decir que el financiador no pueda adquirir el derecho a generar la deducción también sobre otros gastos no financiados por él, porque de lo contrario nunca podría aplicarse deducción por el 1,20 de las cantidades aportadas (en la medida en que el coste financiado con esas cantidades, generarán como máximo, una deducción del 70 por 100 en el caso de obras audiovisuales, o del 40 por 100 en el caso de los espectáculos en vivo de artes musicales y escénicas). Por lo que, para que el financiador pueda llegar a aplicarse una deducción del 1,20 de la financiación aportada, necesariamente parte de esa deducción debe haberse generado por otros gastos distintos de los efectivamente financiados por el financiador. Y en esos otros gastos se habrá podido incurrir por el productor (o productor ejecutivo), o por el promotor u organizador, también antes de haber recibido la financiación en cuestión.

En resumen, si el financiador aporta financiación por 100 y asumiendo un porcentaje de deducción del 70 por 100, con esos 100 únicamente se estará generando una deducción de 70. Por lo que, hasta el 1,2 de las cantidades aportadas, esto es, hasta 120, habrá una deducción adicional de 50 que podrá aplicarse el financiador, que se habrá generado gracias a otros gastos adicionales de 71,43, en los cuales el productor habrá incurrido dentro del ejercicio, antes o después de que el financiador haya aportado la financiación.

Por otro lado, el hecho de que se incurra en los gastos financiados por el financiador en el periodo impositivo siguiente a aquel en el que se aporta la financiación, no impide que el financiador pueda aplicarse, en el mismo periodo impositivo en el que se hace la aportación de la financiación, la deducción correspondiente al 1,2 de las cantidades aportadas, siempre y cuando, lógicamente, en ese periodo impositivo el productor (o productor ejecutivo) o el promotor u organizador del evento haya generado derecho a deducción por importe suficiente (para llegar a ese 1,2 de las cantidades aportadas por el financiador).



Pero, en todo caso, como decíamos, es necesario que el financiador aporte la financiación cuando queden pendientes de incurrir gastos, al menos, por la misma cantidad que esté financiando (ya se vaya a incurrir en ellos en el mismo ejercicio en que se aporta la financiación o en los siguientes). No sería válido a estos efectos, por ejemplo, que las cantidades aportadas por el financiador queden en cuenta con el saldo pignorado en favor del contribuyente, en la medida en que el productor (o el productor ejecutivo, en su caso) o el organizador no pueda disponer de esos fondos hasta un momento posterior (por ejemplo, hasta que se haga una auditoría de los gastos efectivamente realizados) para el pago de los gastos correspondientes, de forma que tenga que anticipar los fondos o acudir a otras formas de financiación.

Puede darse también el caso de que en el contrato de financiación se acuerde la aportación de los fondos en un momento posterior, por ejemplo, una vez verificada la efectiva realización de los gastos por parte del productor (o productor ejecutivo, o por el promotor u organizador), y se acuda con carácter previo a ese momento a una entidad bancaria para el descuento del contrato de financiación de cara a obtener la financiación desde el momento inicial. En la medida en que ese contrato de financiación suponga que el banco anticipe al productor (o productor ejecutivo) o al promotor u organizador los fondos, aportándolos posteriormente el financiador (y devolviéndoselos al banco), no sería válido.

Ahora bien, en el ámbito de los espectáculos musicales, pueden darse situaciones particulares en los que se produce una suerte de subasta, con las pujas correspondientes, a fin de determinar quién será el promotor de un evento o espectáculo en concreto. En estos casos, suele ser habitual exigir de dicho promotor el depósito en un plazo muy breve de tiempo (generalmente 48 horas) de un anticipo del presupuesto (generalmente del 50%). Al margen de este supuesto particular, y también dentro del ámbito de los espectáculos musicales, suele ser relativamente frecuente que se produzcan pagos anticipados (correspondientes a gastos no devengados aún), por ejemplo para bloquear/reservar el escenario o espacio en el que se realizará el evento, el hotel en el que se alojará el personal técnico y artístico, u otros. De modo que, si en estos casos particulares aplicásemos de forma estricta el criterio señalado, sería imposible poder acceder en estos casos al mecanismo previsto en el artículo 66 quinquies de la Norma Foral 11/2013.

Por lo que, en los casos como los señalados en el párrafo anterior, el desembolso previo de dichos anticipos por parte del promotor u organizador (que se corresponda con gastos no devengados aun), no impedirá la aplicación de lo previsto en el artículo 66 quinquies siempre y cuando los fondos por parte del financiador, que vayan a ser aplicados a cubrir ese anticipo, se reciban antes del transcurso del periodo máximo de 6 meses previsto para la formalización del contrato de financiación y de que se produzca su devengo efectivo.

d) ¿Se puede modificar posteriormente el contrato de financiación?

Con carácter general no se admite la subrogación en la posición del contribuyente que participa en la financiación del proyecto, excepto en los supuestos de sucesión universal.

No obstante, cuando se produzcan supuestos excepcionales relacionados con la solvencia del financiador, se podrá solicitar autorización de la Administración tributaria para la subrogación en la posición del contribuyente que participa en los contratos ya formalizados para la financiación de la producción de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de otras obras audiovisuales, así como de series audiovisuales de ficción, animación o documental que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada o de la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.



La posibilidad de solicitar la subrogación en la posición del financiador únicamente está contemplada para "*supuestos excepcionales relacionados con la solvencia del financiador*". Y, en este sentido, el hecho de que el financiador no vaya a obtener base imponible suficiente como para obtener una cuota líquida suficiente que le permita aplicar la deducción "adquirida" a través del contrato de financiación no encajaría en los casos en los que se podría solicitar la subrogación. Tener bases imponibles negativas, por sí mismo, tampoco, si no lleva aparejado un problema de solvencia del financiador. En esos supuestos, el financiador podrá aplicar la deducción en los ejercicios siguientes.

En cualquier caso, hay que tener presente que las circunstancias económicas que afectan de manera sistémica al conjunto de la economía también pueden tomarse en consideración cuando pueda determinarse con carácter general que se produce un efecto generalizado, en todos o en algunos de los sectores económicos, que afecte a la solvencia de las empresas. Así lo ha determinado el legislador como consecuencia de los efectos en la economía de las decisiones adoptadas por las autoridades sanitarias en relación con la pandemia de la COVID-19 (Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, Decreto Foral Normativo 11/2020, de 1 de diciembre o Decreto Foral Normativo 2/2022, de 5 de abril) y así se ha apreciado también por parte de esta Dirección General de Hacienda en situaciones como las que se han producido como consecuencia de la guerra en Ucrania y las dificultades económicas sistémicas, sobre todo, en relación con los precios de la energía y de los suministros de determinadas materias primas).

Por otro lado, la posibilidad de subrogación no se permitiría en cuantía superior a la inicialmente prevista en el contrato de financiación (lo contrario supondría, en cierto modo, eludir los plazos para la formalización del contrato de financiación previstos en la norma). Sí se podría admitir, en cambio, la subrogación por cuantía inferior a la que se había comprometido el financiador inicial, en la medida en que lo que se pretende con esta posibilidad es que el productor o promotor no pierda una financiación con la que contaba y que puede ser imprescindible para la viabilidad de la obra audiovisual o el espectáculo. Se admitiría en este sentido, también, que la posición del financiador inicial sea asumida por varios financiadores (siempre y cuando el importe total no exceda del compromiso inicial asumido, como decíamos). Asimismo, junto con la posibilidad de subrogarse en la posición del financiador, se podría igualmente solicitar una modificación en los plazos en los que estaba prevista aportar la financiación (siempre teniendo en cuenta que será en todo caso necesario que en el momento de aportar la financiación, también por quienes se subrogan en la posición del financiador inicial, queden pendientes de incurrir, sea en ese ejercicio o en los siguientes, gastos al menos por el importe de la financiación recibida).

Se permite igualmente que, cuando se produzcan circunstancias técnicas o económicas sobrevenidas, los contribuyentes puedan solicitar la autorización de la Administración tributaria para que los contratos de financiación que se encuentren en curso puedan ser modificados para reajustar el calendario de pagos y de gastos e inversiones en función de esas circunstancias.

Las solicitudes de autorización referidas se tramitarán conforme al procedimiento previsto en el artículo 45 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, debiendo presentarse en el plazo de tres meses desde que se produzcan las circunstancias a que se refieren los párrafos anteriores. El procedimiento terminará por resolución del Director General de Hacienda.

e) ¿Supone un problema incluir en el contrato de financiación una cláusula que diga que en el caso de incumplimiento se devolverán al financiador las cantidades aportadas?



La inclusión en el contrato de financiación de una cláusula por la que el productor (o productor ejecutivo), o el organizador o promotor, se compromete a devolver al financiador lo aportado en caso de incumplimiento por su parte (por ejemplo, por resultar los gastos e inversiones definitivas inferiores a las presupuestadas, de forma que no se genere deducción suficiente; por no llevar a cabo la actividad financiada; o por cualquier incumplimiento de las condiciones exigidas para generar la deducción) se considera que no impide la aplicación de lo previsto en el artículo 66 quinquies de la Norma Foral 11/2013.

Tampoco lo impide el hecho de que, en esa cláusula, se pueda contemplar que, en tal caso, el productor (o productor ejecutivo), o el organizador o promotor, tendrá que indemnizar al financiador, por ejemplo, en el importe de la rentabilidad esperada del 20 por 100. Más en concreto, se asimilaría al incumplimiento de los requisitos de una subvención por la parte aportada y a una indemnización por el exceso.

f) ¿En qué términos hay que comunicar la formalización del contrato de financiación a la Administración tributaria?

Los contribuyentes que pretendan acogerse a la deducción prevista en este artículo (es decir, los financiadores) deberán presentar el contrato de financiación en una comunicación a la Administración tributaria, suscrita por todas las partes del contrato, con anterioridad a la finalización del período impositivo en que se genere la deducción.

Esta comunicación se realizará mediante la cumplimentación, a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, del formulario que se ponga a disposición del contribuyente a estos efectos (adjuntando el contrato de financiación).

g) ¿Cuándo hay que aportar el certificado cultural?

Deberá aportarse el certificado que acredite el carácter cultural de la obra o del espectáculo en vivo, o, cuando aún no hubieran sido concedidos, documentación acreditativa de su solicitud, junto con la declaración correspondiente al último período impositivo en el que sea de aplicación la deducción a que se refiere el artículo 66 quinquies de la Norma Foral del Impuesto, en relación con la obra o el espectáculo de que se trate.

Es decir, el certificado cultural no hay que aportarlo junto con la comunicación inicial (incluyendo el contrato de financiación) que hay que hacer a la Administración tributaria, sino que habrá que presentarlo junto con la declaración correspondiente al último período impositivo en que se aplique la deducción por la obra o el espectáculo de que se trate. Y, si en ese momento aún no se dispone de él, habrá que aportar la documentación acreditativa de que se ha solicitado (y, una vez se obtenga, aportarlo a la Administración tributaria). Ello no quiere decir que no pueda solicitarse en un momento anterior, sobre todo, en el ámbito de las relaciones entre los contribuyentes que realizan la actividad que genera el derecho a la deducción y los que se comprometen a financiarla, dentro del espíritu de seguridad jurídica que preside la regulación de este instrumento.



5.1.3. Otros requisitos y condiciones para la aplicación de este mecanismo de generación y aplicación de los incentivos por parte de los financiadores.

-Esta deducción no será aplicable cuando el contribuyente que participe en la financiación de la producción o del espectáculo esté vinculado, en los términos del artículo 42 de la Norma Foral 11/2013, con el contribuyente que realice la actividad incentivada.

En concreto, se consideran personas o entidades vinculadas, las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- c) Una entidad y los cónyuges, parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 mayo, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad, afinidad o por la relación que resulte de la constitución de aquélla, hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.
- g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 mayo, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad, afinidad o por la relación que resulte de la constitución de aquélla, hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o los fondos propios.
- h) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- i) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.
- j) Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

En los supuestos en los que la vinculación se define en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por 100. La mención a los administradores incluye a los de derecho y a los de hecho.



-Los contribuyentes que participen en la financiación no pueden adquirir derechos de propiedad intelectual o de otra índole respecto de los resultados de la producción o espectáculo.

-La aplicación de la deducción correspondiente al contribuyente que participa en la financiación de obras audiovisuales y de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales deberá tomarse en consideración a los efectos de determinar la tributación mínima, conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 59 de la Norma Foral 11/2013, y su importe deberá tenerse en cuenta a los efectos de la aplicación del límite conjunto del 35 por 100 establecido en el apartado 1 del artículo 67 de la misma Norma Foral.

5.2. Utilización de estructuras de Agrupaciones de Interés Económico (AIEs).

5.2.1. Tributación, en general, de las AIEs, en el Impuesto sobre Sociedades.

a) ¿Cómo tributan las AIEs?

Sin ánimo de entrar a analizar al detalle la tributación de las AIEs en el Impuesto sobre Sociedades, procede señalar que el artículo 73 de la Norma Foral 11/2013 establece que a estas entidades, reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico, "se les aplicarán las normas generales de este Impuesto con las siguientes especialidades:

a) No tributarán por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español. (...)

b) Se imputarán a sus socios residentes en territorio español:

a') Los gastos financieros netos que, de acuerdo con el artículo 25.bis de esta Norma Foral, no hayan sido objeto de deducción en estas entidades en el período impositivo. Los gastos financieros netos que se imputen a sus socios no serán deducibles por la entidad.

b') Las bases imponibles, positivas o negativas, obtenidas por estas entidades. Las bases imponibles negativas que imputen a sus socios no serán compensables por la entidad que las obtuvo.

c') Las deducciones en la cuota a las que tenga derecho la entidad. Las bases de las deducciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota según las normas de este Impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (...)

d') Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la entidad.

No obstante, en los casos en los que las aportaciones de los socios a las agrupaciones de interés económico deban ser calificadas como instrumentos de patrimonio con características especiales conforme a los criterios contables, la imputación de gastos financieros netos, de bases imponibles negativas y de deducciones de la cuota no podrá superar el importe correspondiente, en términos de cuota, resultante de multiplicar por 1,20 el importe de las aportaciones desembolsadas por el socio al capital de la Agrupación. El exceso no podrá ser objeto de imputación a los socios en ningún caso (...).



De manera que a las AIEs: (i) les resultan de aplicación las reglas generales del Impuesto sobre Sociedades, con determinadas particularidades contempladas en el artículo 73 parcialmente transcrito, y (ii) tributan, en resumen, conforme al siguiente esquema:

-La propia AIE tributa, en el Impuesto sobre Sociedades, por la parte de la base imponible que resulte imputable a sus socios no residentes (por esta parte, por tanto, tributa la AIE como cualquier otra entidad sujeto pasivo del Impuesto).

-En cambio, por la parte de la base imponible imputable a sus socios residentes, no será la AIE la que tribute, sino sus socios, en su imposición personal (en su Impuesto sobre Sociedades, o en su IRPF, en función de la naturaleza del socio, entidad o persona jurídica, o persona física).

A estos efectos, la AIE imputará a sus socios residentes los siguientes conceptos:

a) Los gastos financieros netos que, de acuerdo con el artículo 25.bis de la Norma Foral 11/2013, no hayan sido objeto de deducción en estas entidades en el período impositivo.

b) Las bases imponibles, positivas o negativas, obtenidas por estas entidades.

c) La base de las deducciones a las que tenga derecho la entidad.

d) Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la entidad.

De forma que serán estos, y no la propia AIE, quienes apliquen estos conceptos y cantidades en sus declaraciones o autoliquidaciones correspondientes (del IS o IRPF, según corresponda), en particular las deducciones a las que genere el derecho la propia AIE.

b) ¿En qué condiciones se realiza esa imputación a los socios residentes?

Centrándonos en la imputación de las bases deducciones por parte de la AIE a los socios residentes:

-Cálculo de la base de deducción a imputar a los socios residentes:

Como se viene indicando, para que la AIE pueda estar sometida a normativa foral es necesario que todos sus socios residentes en territorio español sean forales (además, para que, dentro de las forales, le aplique la de Bizkaia, es necesario que su domicilio fiscal esté en Bizkaia). Por lo tanto, si alguno de los socios está sometido a normativa de territorio común, la AIE no podría aplicar la Norma Foral 11/2013, en cuyo caso, las bases de deducción se calcularían e imputarían conforme a lo previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, si bien los tipos de deducción serían los vizcaínos (es decir, los previstos en el artículo 66 quater de la Norma Foral 11/2013) para los socios de la AIE que apliquen dicha normativa.

De manera que, para que la AIE calcule la base de la deducción a imputar a sus socios residentes conforme a la Norma Foral 11/2013, es necesario que a ésta (a la AIE) le resulte de aplicación esta norma, en los términos señalados.

-Cálculo del importe de la deducción en sede del socio:



Tal y como se indica en la consulta número 5692 de esta Hacienda Foral de Bizkaia, de fecha 16 de febrero de 2011, hay que tener en cuenta que: *"En el régimen especial de las AIE, se imputa a los socios residentes en territorio español, no el importe de las deducciones que pueda aplicar efectivamente la Agrupación, ni el de las que puedan practicar ellos directamente en sus autoliquidaciones, sino las bases de las referidas deducciones. Sobre estas bases de deducción cada socio debe aplicar la normativa correspondiente a su imposición personal (IRPF o Impuesto sobre Sociedades), de cara a obtener la cuantía de la deducción que puede minorar su cuota. Por ello, los límites de deducción previstos en el artículo 46 de la NFIS deben entenderse referidos a la cuota líquida de cada uno de los socios de la AIE sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. De modo que los socios personas jurídicas de la AIE podrán aplicar la deducción prevista en el artículo 57 de la NFIS con el límite del 45 por 100 de su propia cuota líquida, en las condiciones establecidas en los preceptos transcritos".*

De manera que la base de la deducción generada por la AIE, y calculada conforme a la normativa que le resulte de aplicación, será objeto de imputación a las personas o entidades, residentes, que sean socios de la misma a fecha de devengo del Impuesto. Y será en sede de dichos socios donde se calculará el importe correspondiente a la deducción que a cada uno de ellos les corresponda, en base a su propia normativa. En este sentido, en consulta 7313 de esta Hacienda Foral, de 15 de junio de 2016, se indicaba que: *"De modo que, en Bizkaia, resultan de aplicación el tipo, las condiciones y los límites de deducción regulados en el artículo 67 y en la disposición adicional decimoquinta de la NFIS (incluido el límite relativo al importe máximo de las ayudas que se pueden recibir por cada producción, las cuales no pueden superar, en conjunto, el 50 o el 60 por 100, de su coste -del coste de producción-, según el caso)".*

De manera que, que para que el esquema de AIE funcione plenamente con el incentivo previsto en la Norma Foral del Impuesto, es necesario: 1) que la AIE esté sometida a la normativa de Bizkaia, para lo cual, de forma resumida, es necesario que todos sus socios residentes estén sometidos a normativa foral, y que la AIE tenga su domicilio fiscal en Bizkaia; y 2) en la medida en que, como veremos, lo que hacen las AIEs es imputar a sus socios residentes la base de deducción, y luego estos calculan la deducción correspondiente conforme a su normativa, que estos socios forales sean a su vez, de normativa de Bizkaia.

Por lo que, aunque estemos ante una AIE de normativa de Bizkaia (es decir, no habiendo socios sometidos a la normativa de territorio común y teniendo su domicilio fiscal en Bizkaia), si tiene también socios forales no vizcaínos, en la medida en que lo que se les imputa es la base de deducción (y no la deducción en sí misma), tendrán que calcular éstos la deducción correspondiente conforme a su propia normativa (la de esos socios forales no vizcaínos, y no la de la AIE).

-Posibilidad de que los socios de las AIEs sean personas físicas:

Las personas físicas residentes en Bizkaia que realicen actividades económicas (aunque su actividad sea distinta a la de la AIE) podrán aplicar la deducción prevista en el artículo 66 quater de la Norma Foral 11/2013 a través de la imputación de la base de deducción correspondiente por parte de la AIE.

En el caso de personas físicas socias de la AIE que no obtengan rendimientos de actividades económicas, en cambio, no podrán aplicar estas deducciones.

En cualquier caso, hay que tener en cuenta que, en la medida en que la posibilidad de que las personas físicas socios de las AIEs puedan aplicarse las deducciones imputadas por aquella (en los términos expuestos) deriva de que el artículo 88 de la Norma Foral del IRPF: *"1. Los contribuyentes por este Impuesto podrán aplicar las*



deducciones para incentivar las inversiones en activos no corrientes nuevos y la realización de determinadas actividades previstas en el Capítulo III del Título V de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, con igualdad de porcentajes y límites de deducción", resultará igualmente aplicable lo señalado en su apartado 2, según el cual: " 2. Los límites establecidos en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades para la aplicación de estas deducciones se aplicarán sobre la cuota íntegra de este Impuesto que se corresponda con la parte de base imponible general integrada por los rendimientos de las actividades económicas".

c) ¿Existe algún límite en cuanto a la rentabilidad máxima que puede obtener el socio residente de la AIE?

Como hemos visto al transcribir parcialmente el artículo 73 de la Norma Foral 11/2013, éste indica que: *"en los casos en los que las aportaciones de los socios a las agrupaciones de interés económico deban ser calificadas como instrumentos de patrimonio con características especiales conforme a los criterios contables, la imputación de gastos financieros netos, de bases imponibles negativas y de deducciones de la cuota no podrá superar el importe correspondiente, en términos de cuota, resultante de multiplicar por 1,20 el importe de las aportaciones desembolsadas por el socio al capital de la Agrupación. El exceso no podrá ser objeto de imputación a los socios en ningún caso (...)"*.

A efectos contables la participación en la AIE debe registrarse contablemente como un instrumento de patrimonio de características especiales, en resumen, cuando la participación en la misma sirve como inversión financiera, cuya rentabilidad deriva, fundamentalmente, de la imputación al inversor de las bases imponibles negativas y de las deducciones acreditadas por la entidad.

No tendrá esta calificación, en cambio, cuando la inversión en la AIE no se realice única y exclusivamente para obtener un resultado financiero-fiscal, sino para lograr un resultado de negocio, directamente relacionado con las actividades de los socios.

Por lo tanto, tenemos que diferenciar:

-Los casos en los que la participación en la AIE tiene para el socio residente la calificación contable de instrumento de patrimonio de características especiales.

En este caso, la rentabilidad financiero-fiscal máxima que puede obtener el socio, medida en términos de cuota, con motivo de la imputación de los conceptos señalados (gastos financieros netos, bases imponibles negativas, y base de deducción), no podrá exceder del 20 por 100 del importe de las aportaciones desembolsadas al capital de la AIE (teniendo en cuenta exclusivamente las aportaciones al capital de la AIE, y no otras aportaciones, en forma de prima de emisión, o similares).

-Los casos en los que la participación en la AIE no tiene para el socio la calificación contable de instrumento de patrimonio con características especiales.

En este segundo caso, no habrá ningún límite (en términos de cuota del socio), en cuanto a las cantidades a imputar por los conceptos señalados (gastos financieros netos, bases imponibles negativas, y bases de deducción) por parte de la AIE a ese socio residente (en la proporción que le corresponda en función de su participación en la AIE).

A estos efectos, hay que tener en cuenta que la calificación contable de la participación en la AIE la miramos en sede de cada socio, en función de las circunstancias que concurran en el mismo. De manera que una misma



AIE puede tener socios para los cuales su participación en ella tenga desde un punto de vista contable la consideración de instrumento de patrimonio de características especiales y otros para los cuales no tenga tal condición. Siendo así que, a los primeros se imputarán los conceptos señalados en la proporción que les corresponda, teniendo en cuenta la rentabilidad financiero-fiscal máxima (en términos de cuota) del 20 por 100, mientras que a los segundos se podrá imputar esos conceptos, también lógicamente en la proporción que les corresponda, pero sin limitación alguna (y, por tanto, pudiendo superar ese 20 por 100).

d) ¿Qué supone para el socio residente, en su imposición directa, la obtención de la referida rentabilidad financiero-fiscal?

Para el socio se generará, en términos equivalentes a lo señalado para el financiador cuando se aplica el mecanismo del artículo 66 quinquies, un ingreso financiero a integrar en su base imponible, por la rentabilidad financiero-fiscal obtenida, tal y como se deriva del referido artículo 73. 3, último inciso, de la Norma Foral del Impuesto.

Es decir, por la diferencia entre las cantidades aportadas al capital de la AIE, y el efecto en cuota de la imputación de los conceptos señalados (gastos financieros netos, bases imponibles negativas, y bases de deducción); en resumen, por esa rentabilidad financiero fiscal máxima del 20 por 100 que decíamos.

5.2.2. La AIE como entidad que genera el derecho a la deducción contemplada en el artículo 66 quater, Uno y Dos, de la Norma Foral 11/2013.

5.2.2.1. La AIE como como productora de una obra audiovisual.

La normativa sustantiva del cine hace referencia a las Agrupaciones de Interés Económico cuyo objeto social, según su inscripción en el Registro Mercantil, sea la realización de actividades de producción, distribución, exhibición cinematográfica o industrias técnicas conexas, equiparándolas al resto de las empresas que lleven a cabo dicha actividad, en particular, a efectos de ser beneficiarias de las ayudas correspondientes (artículo 24 del Real Decreto 1084/2015, de 4 de diciembre, por el que se desarrolla la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine).

En concreto, y para que la AIE tenga la condición de productora de una grabación audiovisual, es necesario que tenga la iniciativa y asuma la responsabilidad de la misma.

A estos efectos, se considera que los productores participan en la iniciativa y responsabilidad de la obra y son titulares de los derechos derivados de la propiedad de las obras audiovisuales producidas en la proporción que les corresponda. Para entender que una AIE actúa como productor a través de su inversión, deberá tener no sólo la titularidad de los derechos, sino que, además, esa titularidad debe traer causa de que ha participado en la iniciativa y responsabilidad de la obra.

Una AIE que se incorpore como coproductora a una película en un momento indeterminado del desarrollo de la misma, tendrá la consideración de productora a los efectos que nos ocupan, siempre que su incorporación se produzca con anterioridad a la finalización del proceso de producción y se cumplan los restantes requisitos establecidos para ello.



De manera que, en lo que hace referencia a las AIEs, para que las mismas puedan ostentar la condición de productoras, y, por lo tanto, puedan acreditar el derecho a la deducción, es necesario que se incorporen a la producción antes de la finalización del rodaje.

En concreto, la disposición adicional centésima vigésima sexta de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017, señala que: *"A los efectos de lo dispuesto en el 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 entenderá que las Agrupaciones de Interés Económico ostentan la condición de productor siempre que se constituyan como productora independiente, mediante el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 4.n) de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, se incorporen a la producción con anterioridad a la fecha de finalización de rodaje, y designen al productor ejecutivo encargado de asumir la iniciativa del proyecto."*

Lo que no se establece es ningún límite en cuanto al momento en que pueden entrar a participar los socios en la AIE. Es decir, una vez la AIE se constituya efectivamente como productora, en los términos señalados, a partir de ahí los socios pueden cambiar, y las imputaciones de los conceptos señalados, entre ellos la base de deducción, se harán en función de quien ostente tal condición a fecha de devengo, en base, claro está, a la deducción generada en ese ejercicio. En este sentido, si la producción tiene un plazo superior a 12 meses, en la medida en que la deducción se genera a medida que se hagan los pagos, según el ejercicio en que se estén incorporando los socios a la AIE, podrían perder deducción. Más allá de eso, como socios de la AIE, pueden entrar cuando quieran.

5.2.2.2. La AIE como organizadora de un espectáculo en vivo de artes escénicas y musicales.

Tal y como se ha expuesto en el apartado relativo al análisis de esta deducción, quien tiene derecho a generar la deducción es el organizador o el promotor del espectáculo en vivo, recayendo tal condición en el contribuyente que asume el riesgo y ventura de la producción y exhibición del mismo.

Así, en el caso particular de la AIE, podrá ser organizadora del evento, y, por tanto, generar la deducción, en la medida en que realice efectivamente las actividades adecuadas a su objeto social el cual, en este supuesto en concreto, consista en la promoción y realización de espectáculos en vivo, aunque sus socios no desarrollen actividades directamente relacionadas con las de la AIE.

En este sentido, cuando tenemos a una AIE como organizadora del evento (asumiendo el riesgo y ventura del mismo), y ésta subcontrata con una entidad tercera la producción técnica ejecutiva del espectáculo, los costes en los que incurre esta segunda entidad, que son refacturados por ella a la AIE antes de la celebración del espectáculo, asumiéndolos o soportándolos la AIE, podrán formar parte de la base de la deducción para la AIE, en la medida en que se trate de costes directos de carácter artístico, técnico y promocional incurridos en las referidas actividades.

En su caso, habría que tener en cuenta la particularidad señalada en el apartado 3.2, para los casos especiales de coparticipación en la actividad global incentivada, en caso de que una de las partes, compañía de artes escénicas, o quien organiza la propia función o exhibición de la obra, sea una AIE.



5.2.3. Cuestiones concretas de aplicación de las deducciones contempladas en el apartado Uno y Dos del artículo 66 quater, en el caso de que quien genera la deducción sea una AIE.

5.2.3.1. Deducción por gastos e inversiones en obras audiovisuales.

a) ¿Cómo se aplica el límite de intensidad máxima de la ayuda?

La intensidad máxima de la ayuda la miramos por cada contribuyente que genera la deducción, en este caso, la AIE. De manera que quien tiene que respetar este límite (del 50 por 100, del 60 por 100, o sin límite de intensidad, en su caso) es la propia AIE, y si esto se respeta, imputa a sus socios la base de la deducción correspondiente, en la proporción que corresponda a cada uno. Sin que este límite afecte, posteriormente, al propio socio.

b) ¿Quién es el obligado a cumplir con los requisitos establecidos para generar el derecho a la deducción?

Cuando la productora sea una AIE, el cumplimiento de los requisitos establecidos para generar el derecho a la deducción, en los términos analizados, deberán ser cumplidos por ésta (es decir, por la propia AIE).

5.2.3.2. Deducción por espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

a) ¿Cómo afecta el límite en la aplicación de la deducción?

Tal y como se indica en la consulta de esta Hacienda Foral de Bizkaia, número 5692 previamente referenciada: *"En el régimen especial de las AIE, se imputa a los socios residentes en territorio español, no el importe de las deducciones que pueda aplicar efectivamente la Agrupación, ni el de las que puedan practicar ellos directamente en sus autoliquidaciones, sino las bases de las referidas deducciones. Sobre estas bases de deducción cada socio debe aplicar la normativa correspondiente a su imposición personal (IRPF o Impuesto sobre Sociedades), de cara a obtener la cuantía de la deducción que puede minorar su cuota. Por ello, los límites de deducción previstos en el artículo 46 de la NFIS deben entenderse referidos a la cuota líquida de cada uno de los socios de la AIE sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. De modo que los socios personas jurídicas de la AIE podrán aplicar la deducción prevista en el artículo 57 de la NFIS con el límite del 45 por 100 de su propia cuota líquida, en las condiciones establecidas en los preceptos transcritos".*

Por lo que, por un lado, el límite de 1.000.000 de euros por año tendrá que ser respetado por la entidad que genera el derecho a aplicar la deducción, esto es, por la AIE, que distribuirá dicho límite entre sus socios en proporción a su participación en la misma. Además, y en la medida en que lo que imputa la AIE a los socios son las bases de la deducción (calculadas conforme a la normativa aplicable a la AIE), calculándose el importe de la deducción en sede del socio, atendiendo a su propia normativa, el socio tendrá igualmente su propio límite por año de 1.000.000 de euros (para el conjunto de los proyectos y/o AIEs en los que pueda participar).

De manera que el límite (de 1.000.000 euros por contribuyente) seguirá aplicando a los socios de la AIE.

Ahora bien, la intensidad máxima de la ayuda, del 80 por 100, lo miramos por cada contribuyente que genera la deducción, en este caso, la AIE. Por lo que, quien tiene que respetar este límite, es la propia AIE, y si esto se respeta, imputa a sus socios la base de la deducción correspondiente, en la proporción que corresponda a cada uno. Sin que este límite afecte, posteriormente, al propio socio.



b) ¿Quién debe obtener el certificado que acredite el carácter cultural del espectáculo, y su efectiva realización?

En el caso de que quien organiza el espectáculo sea una AIE, la obligación de obtener el certificado resulta exigible a esta (es decir, a la propia AIE).

5.2.3.3. Cuestiones comunes a ambas deducciones: tributación mínima y límite de cuota.

Como se ha indicado al hablar de las normas comunes a las deducciones reguladas en los apartados Uno y Dos del artículo 66 quater de la Norma Foral 11/2013, su aplicación no se ve afectada por la regla de tributación mínima contenida en el artículo 59.3 de la misma (y, por lo tanto, la aplicación de esta deducción de la cuota líquida para obtener la cuota efectiva sí podrá suponer que la citada cuota efectiva de la entidad quede por debajo del 17 por 100 o 15 por 100, según corresponda, del importe de la base imponible).

Asimismo, se establece que las deducciones contempladas en el señalado artículo 66 quater se aplicarán con un límite de cuota del 50 por 100 de la cuota líquida (y no del 35 por 100 previsto con carácter general).

Hay que tener en cuenta que ambas previsiones (esto es, que su aplicación no se vea afectada por la tributación mínima, y que se aplique con límite de cuota del 50 por 100, en lugar del general del 35 por 100), resultan de aplicación también cuando se utiliza el esquema de AIEs, en la medida en que los socios que tributan bajo la Norma Foral 11/2013 lo que están aplicando, aunque a través de la imputación desde la AIE, es la propia deducción del artículo 66 quater, conforme a las reglas previstas para su aplicación.

5.2.4. ¿Qué pasa cuando la AIE está sometida a normativa distinta de la de Bizkaia, y tiene socios que tributan bajo normativa de Bizkaia?

Si a la AIE le aplica normativa estatal, lo primero que hay que tener en cuenta es que la base de deducción a imputar a sus socios residentes (sean forales o estatales) vendrá determinada por aplicación de la normativa estatal, y con las limitaciones previstas en la misma, en particular, en cuanto a conceptos e importes, en su caso.

Una vez calculada de esa manera la base de la deducción, la AIE la imputará a sus socios residentes (sean forales o estatales), en proporción a sus respectivos porcentajes de participación en la misma (y, en particular, sin que posteriormente estos deban recalcularse la base de la deducción atendiendo a su propia normativa).

Los socios residentes, por su parte, calcularán, sobre la base de deducción imputada, el importe de la deducción que les corresponda atendiendo a su propia normativa.

Por lo que, si la AIE tiene un socio foral, éste calculará el importe de la deducción (partiendo de la base imputada por la AIE, que ha sido calculada según la normativa estatal) utilizando para ello la normativa que a él (al propio socio) le resulte de aplicación. De manera que, si tributa en su imposición personal conforme a la normativa de Bizkaia, tendrá que calcular el importe de la deducción conforme al artículo 66 quater de la Norma Foral 11/2013. Y, en particular, para determinar el porcentaje de deducción aplicable, habrá que atender a los gastos que han conformado efectivamente la base de la deducción (según la normativa estatal) y que se entiendan localizados en el Territorio Histórico en el que tenga su domicilio fiscal la propia AIE (en este



caso, en Bizkaia). El porcentaje de deducción así determinado se aplicará sobre la base de deducción que le ha sido imputada por parte de la AIE.

Y, a estos efectos, de ver dónde se entienden realizados los gastos en cuestión, y en particular, para ver si cualifican como gasto vizcaíno, no debemos atender a cuestiones como dónde tenga el domicilio fiscal la AIE, por ejemplo. Es decir, por mucho que la AIE tenga su domicilio fiscal en Bizkaia, eso no va a suponer que los gastos se entiendan realizados en Bizkaia, sino que atenderemos a las reglas señaladas en el apartado 2.2.3.4.

En Bilbao, a 26 de mayo de 2023

EL DIRECTOR GENERAL DE HACIENDA

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Iñaki AR', is centered below the title.

Fdo.: Iñaki Alonso Arce.