

# EL NUEVO RÉGIMEN DE INCENTIVOS FISCALES PARA EL FOMENTO DE LA CULTURA EN EL PAÍS VASCO

---

Pedro J. González-Perabá Miralles

*Doctor en Derecho Económico y de la Empresa*  
*Profesor de Derecho Tributario de la Universidad de*  
*Deusto*  
*Director de ATE ASESORES DE GESTIÓN*  
*(España)*

## Title

The new tax incentive regime for the promotion of culture in the Basque Country

## Resumen

El objetivo de este artículo es el análisis del nuevo régimen de los incentivos fiscales a la cultura aprobado en la Comunidad Autónoma del País Vasco. Estos incentivos fiscales son considerados por la Unión Europea como ayudas de Estado, por lo que empezaremos exponiendo, de forma resumida, los requisitos exigidos por la Comisión Europea para garantizar su compatibilidad con los principios legales de la UE. A continuación, estudiaremos los antecedentes de la regulación actual, para posteriormente realizar un análisis exhaustivo del nuevo régimen tributario, en el que destaca la creación, junto con las anteriores deducciones por las inversiones y gastos en obras audiovisuales y por la edición de libros, de la nueva deducción por la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

## Palabras clave

Cultura, incentivos culturales, cine, obras audiovisuales, ayudas estatales a la cultura, espectáculos en vivo.

## Abstract

The aim of this article is to analyse the new tax incentives regime for culture approved in the Autonomous Community of the Basque Country. These tax incentives are considered by the European Union as State aid, and therefore we will begin by briefly outlining the requirements set by the European Commission to ensure their compatibility with the EU's legal principles. Subsequently, we will examine the background of the current regulation,

followed by an in-depth analysis of the new tax regime, which highlights the creation of a new deduction for the production and exhibition of live performing arts and musical performances, alongside the previous deductions for investments and expenses in audiovisual works and the deduction for book publishing.

Keywords

Culture, cultural incentives, cinema, audiovisual works, state aid to culture, live performances.

Fecha de Recepción: 29-10-2024 /Fecha de aceptación: 22-11-2024

Cómo citar: González-Perabá Miralles, P. J. (2025). El nuevo régimen de incentivos fiscales para el fomento de la cultura en el País Vasco. *Revista Técnica Tributaria*, (148), 177-201.

## SUMARIO

1. Introducción. El régimen europeo sobre las ayudas al cine y a otras producciones audiovisuales
2. Los antecedentes de la regulación actual de los incentivos para el fomento de la cultura en la normativa foral del impuesto sobre sociedades
3. El régimen actual de los incentivos fiscales a la cultura en el País Vasco
  - 3.1. La deducción por inversiones y gastos en producciones audiovisuales
  - 3.2. La deducción por espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales
  - 3.3. La deducción por la edición de libros
  - 3.4. Las normas comunes a las tres deducciones anteriores
  - 3.5. La participación en la financiación de las obras audiovisuales y de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales
4. Conclusiones
5. Bibliografía

## 1. Introducción. El régimen europeo sobre las ayudas al cine y a otras producciones audiovisuales

---

Una de las peculiaridades que presenta la industria audiovisual, respecto a otros sectores industriales, es que su objetivo no es sólo la creación y puesta en el mercado de bienes o servicios. En realidad, las obras audiovisuales presentan una doble naturaleza, pues como otras actividades económicas, ofrecen grandes oportunidades para la creación de riqueza y empleo, pero al mismo tiempo desempeñan un papel destacable en la conformación y expresión de la identidad cultural europea<sup>1</sup>.

En este sentido, la Resolución del Consejo de 12 de febrero de 2001 sobre las ayudas nacionales al sector del cine y al sector audiovisual (2001/C 73/02)<sup>2</sup>, destacó el carácter de la industria audiovisual como industria cultural por excelencia, señalando algunas de las debilidades estructurales del sector audiovisual europeo: la subcapitalización de sus empresas, la fragmentación de los mercados nacionales y la escasa circulación transnacional de las obras europeas. Precisamente por estas dificultades, el Consejo afirmó en dicha resolución, que las ayudas nacionales al sector del cine y al sector audiovisual constituyen uno de los medios principales para garantizar la diversidad cultural<sup>3</sup>.

Por otro lado, el Tratado de la Unión Europea, firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992<sup>4</sup>, después de proclamar, en el párrafo 1 de su artículo 87, la incompatibilidad con el mercado común de las ayudas otorgadas por los Estados cuando afecten a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, admitió, en el apartado 3 del artículo 87, que podrían considerarse compatibles con el mercado común «las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Comunidad en contra del interés común»<sup>5</sup>. A continuación, el apartado 1 del artículo 88, establecía que «la Comisión examinará permanentemente, junto con los Estados miembros, los regímenes de ayudas existentes en dichos Estados», con el objetivo de comprobar que la ayuda otorgada por un Estado no es incompatible con el mercado común.

---

1 Así lo destacó la Comisión Europea en su Comunicación al Consejo, al Parlamento europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones, que recogió los Principios y Directrices de la política comunitaria en el sector audiovisual en la era digital (COM (1999) 657 final) (Diario Oficial de la Unión Europea de 14 de diciembre de 1999).

2 Diario Oficial de la Unión Europea núm. C 73, de 6 de marzo de 2001.

3 Carrión Morillo y Sanz Blanco (en Carrión Morillo, D.; Sanz Blanco, J. (2018), «Los incentivos fiscales al sector audiovisual: confrontación del sistema español con el de los Estados de nuestro entorno», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 8, pág. 112) realizan un análisis comparativo entre los sistemas de incentivos fiscales a las obras audiovisuales de los diferentes países de la UE, llegando a la conclusión de que «la política de incentivación fiscal promulgada por el legislador en España es altamente ineficiente. No solamente en términos comparativos con países de nuestro entorno, sino con relación al resto de beneficios fiscales que componen la estructura del Impuesto sobre Sociedades».

4 Diario Oficial de la Unión Europea núm. C224, de 31 de octubre de 1992.

5 Según Pérez Bernabeu (en Pérez Bernabeu, B. (2008), *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*, Tirant lo Blanch, pág. 31) el artículo 87 TUE se configuró «como un eje gravitacional de la abundante producción normativa que la Unión Europea ha elaborado con el fin de limitar el poder intervencionista del Estado a favor de sus empresas».

Posteriormente, el contenido de estos artículos fue recogido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, firmado en Lisboa el 13 de diciembre de 2007<sup>6</sup>, en sus artículos 107 y 108.

Como señala Moreno González<sup>7</sup>, las normas europeas sobre ayudas de Estado tienen como objetivo evitar que se falsee la competencia en el mercado interior mediante la concesión de ayudas públicas a favor de unas empresas en perjuicio de sus competidores, dificultando de esta forma el libre acceso a los mercados de esas otras empresas.

En esta misma línea, García de Pablos<sup>8</sup>, considera que para que un beneficio fiscal o de otro tipo sea contrario a lo previsto en el artículo 107.1 del TFUE deben concurrir las siguientes circunstancias: en primer lugar, la intervención del Estado u otra Administración Pública de forma directa o mediante fondos estatales<sup>9</sup>; en segundo lugar, debe conferir una ventaja a su beneficiario sobre sus competidores; en tercer lugar, esta ayuda debe afectar (o poder afectar) a los intercambios comerciales entre los Estados miembros de la UE, y, por último, la ayuda debe ser selectiva, favoreciendo a unas empresas frente a las demás, con el resultado de que se produzca o pueda producirse un falseamiento de la competencia.

Según Lampreave Márquez<sup>10</sup>, de entre estos cuatro requisitos el que presenta mayor dificultad en su apreciación es, sin duda, el de la selectividad o especificidad, pues frente a las medidas generales que se aplican a todas las empresas, la selectividad o especificidad supone que un Estado aplica medidas fiscales que benefician a un tipo específico de empresas (por ejemplo, por pertenecer a un sector particular, o por tener un tamaño determinado, o por estar ubicado en un territorio concreto), «frente a otros operadores económicos en una situación jurídica y fácticamente comparable»<sup>11</sup>.

Como consecuencia de lo establecido en el apartado 1 del artículo 88 TUE, y posteriormente en el apartado 1 del artículo 108 TFUE, la Comisión elaboró, en

---

6 Diario Oficial de la Unión Europea núm. 83, de 30 de marzo de 2010.

7 Moreno González, S. (2010), «La deducción por inversiones en producciones cinematográficas: reflexiones a la luz del derecho comparado y de la Unión Europea», *Quincena Fiscal*, núm. 13, pág. 36.

8 García de Pablos, J. (2021), «Las ayudas al cine en el Impuesto sobre Sociedades», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 18, pág. 2.

9 Martínez Bárbara señala (en Martínez Bárbara, G. (2009), «El Tonnage Tax: un régimen fiscal de ayuda de estado auspiciado por la Comisión Europea», *Revista Aranzadi Unión Europa*, núm. 12, pág. 7) que la compatibilidad de la ayuda con la normativa comunitaria no dependerá de su forma, sino de sus efectos. Así, el carácter fiscal de una medida es indiferente, pues el artículo 87 TUE se aplica a las medidas aprobadas por el Estado bajo cualquier forma. En este mismo sentido Calvo Vérguez afirma (en Calvo Vérguez, J. (2008), «En torno a la pretendida calificación por la Comisión Europea del Fondo de Comercio Financiero de entidades no residentes regulado en el art. 12.5 del TRLIS como ayuda de Estado», *Quincena Fiscal*, núm. 8, pág. 11) que las ayudas de Estado pueden ser otorgadas bajo cualquier forma, por lo que «la imposición de una menor fiscalidad a lo largo de un determinado proceso económico más o menos complicado en relación con una situación de normalidad tributaria establecida podría significar la existencia de una ayuda».

10 Lampreave Márquez, P. (2018), «¿La competencia fiscal desleal vs. las ayudas de Estado fiscales, dos caras de la misma moneda?», *Quincena Fiscal*, núm. 8, pág. 50.

11 Para profundizar en el estudio de estas circunstancias ver: Moreno González, S. (2006), «Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 132, págs.825- 893; Moreno González, S. (2017), «Ayudas de estado y tax rulings: ¿Un instrumento adecuado para dar respuesta a los problemas BEPS?», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 175, págs. 41-113.

el año 2002, la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones sobre determinados aspectos jurídicos vinculados a las obras cinematográficas y a otras producciones del sector audiovisual (2002/C 43/04)<sup>12</sup>, en la que recogió los requisitos que las ayudas estatales al cine y al sector audiovisual debían cumplir para ser consideradas como compatibles con la normativa europea.

En primer lugar, la Comisión debía verificar que se cumplía el principio de legalidad general, comprobando que se habían respetado, entre otros, los principios europeos que prohíben la discriminación por motivos de nacionalidad y garantizan la libertad de establecimiento, la libre circulación de mercancías y la libre prestación de servicios. Así, por ejemplo, la Comisión señaló expresamente que el régimen de ayudas no podía reservarse a los nacionales del país, de forma exclusiva.

En segundo lugar, la Comisión debía comprobar que se cumplían, entre otros, los siguientes requisitos<sup>13</sup>:

1. La ayuda debía destinarse a un producto cultural.
2. Se admitía que los Estados pudieran exigir un mínimo de territorialización del gasto, es decir, que pudieran exigir a los productores que un porcentaje del presupuesto de la película se gastara en su territorio, pero con el límite del 80 por 100.
3. La ayuda otorgada no debía sobrepasar el 50 por 100 del presupuesto de producción. Se trata del denominado límite a la intensidad de la ayuda. No obstante, este límite no se aplicaba a las películas difíciles y de bajo presupuesto.

Diez años después de esta primera Comunicación, la Comisión actualizó la misma mediante la Comunicación sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual (2013/C 332/01)<sup>14</sup>. Esta nueva Comunicación, actualmente en vigor, mantiene las líneas generales de la Comunicación de 2002, pero introduciendo algunas novedades necesarias debido a la evolución experimentada por el sector audiovisual durante los últimos diez años.

Al igual que en la Comunicación anterior, se recoge la necesidad de que la Comisión evalúe la compatibilidad del régimen de ayudas con el principio de legalidad general.

También se subraya el principio de subsidiariedad en el ámbito de la política cultural, manteniéndose el criterio anterior según el cual debe ser cada Estado el que determine cuándo el contenido de la producción pueda clasificarse como cultural, estableciendo un proceso específico de verificación.

---

<sup>12</sup> Diario Oficial de la Unión Europea núm. C 043, de 16 de febrero de 2002.

<sup>13</sup> Los criterios específicos que empleó la Comisión para evaluar las ayudas estatales a la producción cinematográfica y de programas televisivos se habían establecido previamente por medio de su Decisión, de 3 de junio de 1998, sobre el régimen francés de ayudas automáticas a la producción de películas.

<sup>14</sup> Diario Oficial de la Unión Europa núm. C 332, de 15 de noviembre de 2013.

Como novedades introducidas en la nueva Comunicación debemos destacar las siguientes:

1. Se mantiene la posibilidad de que se exija un porcentaje de territorialización de los gastos, pues la Comisión, aunque reconoce que este requisito supone una restricción del mercado interior, considera que puede ser necesario «a fin de mantener una masa crítica de infraestructura para la producción cinematográfica en el Estado miembro o la región que conceda las ayudas». Sin embargo, se rebaja el porcentaje máximo desde el 80 al 50 por 100,
2. En cuanto al límite de la intensidad de la ayuda se mantiene, como regla general, en un 50 por 100 del presupuesto de la producción. Sin embargo, con el objetivo de fomentar las producciones transfronterizas, con relación a las mismas dicho límite se eleva al 60 por 100. Por otro lado, estos límites no se aplican a las obras audiovisuales calificadas como difíciles ni a las coproducciones en las que participen países de la lista del Comité de Ayuda al Desarrollo de la OCDE.
3. Se establece que las películas deberán recopilarse, conservarse y mantenerse accesibles para las generaciones futuras con fines culturales y educativos, mediante su depósito en una institución responsable de la conservación del patrimonio cinematográfico.
4. También debemos destacar el reconocimiento de la diversidad lingüística como manifestación de la diversidad cultural. Así, la Comisión acepta que los Estados miembros puedan exigir, como condición para la concesión de una ayuda, que la película se produzca en una lengua determinada<sup>15</sup>.

Por último, aunque según el artículo 108 TFUE la Comisión debe revisar las ayudas estatales antes de su aplicación, no debemos olvidar que el artículo 109 TFUE contempla la posibilidad de que dicha revisión no sea necesaria, al señalar que «el Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, podrá adoptar los reglamentos apropiados para la aplicación de los artículos 107 y 108 y determinar, en particular, las condiciones para la aplicación del apartado 3 del artículo 108 y las categorías de ayudas que quedan excluidas de tal procedimiento».

---

<sup>15</sup> Debemos recordar que este principio ya se había reconocido por la propia jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En este sentido, debemos mencionar la Sentencia TJUE, de 5 de marzo de 2009 (Asunto C-222/07), en la que el alto tribunal resuelve una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo Español, en el marco de un recurso interpuesto por la Unión de Televisiones Comerciales Asociadas, contra el Real Decreto 1652/2004, de 9 de julio, por el que se aprueba el Reglamento que regula la inversión obligatoria para la financiación anticipada de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y películas para televisión, europeos y españoles (Boletín Oficial del Estado núm. 174, de 20 de julio de 2004). Dicha norma impuso a los operadores de televisión la obligación de destinar el 5 por 100 de los ingresos de explotación, obtenidos durante el ejercicio anterior, a la financiación de la producción de largometrajes y cortometrajes y, a su vez, les obligó a que el 60 por 100 de dicha financiación se destinase a obras cuya lengua original fuera una de las diferentes lenguas oficiales de España. El Gobierno español justificó la disposición objeto de controversia en razones culturales de defensa del multilingüismo español y el TJUE afirmó que, estando intrínsecamente vinculadas la lengua y la cultura, «la diversidad lingüística es un elemento fundamental de la diversidad cultural», constituyendo su defensa una razón imperiosa de interés general, que justificaba una restricción de las libertades fundamentales garantizadas por el TUE.

Partiendo del contenido del artículo 109 TFUE, se aprobó el Reglamento (UE) n° 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<sup>16</sup>. En su párrafo (6) se señala expresamente que «las ayudas que reúnan todas las condiciones establecidas en el presente Reglamento, tanto generales como específicas de la categoría de ayudas pertinente, deben quedar exentas de la obligación de notificación prevista en el artículo 108, apartado 3, del Tratado». A continuación, a pesar de esta exención, el párrafo (7) recoge la posibilidad de que «los Estados miembros notifiquen las ayudas cuyos objetivos corresponden a objetivos en él previstos».

El artículo 54 de este Reglamento recoge las condiciones específicas que deben cumplir las ayudas estatales para obras audiovisuales, para quedar exentas de la obligación de convalidación previa de la Comisión, que en realidad se corresponden con las que se recogen en la Comunicación de 2013, sobre territorialidad del gasto y sobre el límite a la intensidad de la ayuda. De esta forma, cuando el régimen de ayudas cumpla las condiciones de la Comunicación estará cumpliendo también las condiciones recogidas en el Reglamento, por lo que no sería necesario someterlo a la convalidación de la Comisión.

No obstante, a pesar de la vigencia de este Reglamento, prácticamente todas las modificaciones del régimen de incentivos fiscales a la cultura aprobadas en los Territorios Históricos del País Vasco, no han tenido en cuenta la exención prevista en el párrafo (6) del mismo, habiéndose sometido a su convalidación por parte de la Comisión. Si bien el párrafo (7) del Reglamento permite que los Estados miembros notifiquen las ayudas, en mi opinión debemos entender que el objetivo de dicha notificación, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el Reglamento (UE) n° 651/2014, es conseguir una mayor seguridad jurídica, tanto para las Administraciones tributarias como para los contribuyentes, pero no debe entenderse como un requisito imprescindible para la aplicación de los incentivos.

Como excepción, la Norma Foral 3/2021, de 15 de abril, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2021<sup>17</sup> en Gipuzkoa, señaló que «el régimen de ayudas para obras audiovisuales previsto en esta disposición adicional se halla exento de notificación a la Comisión Europea y es compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107, apartado 3 del Tratado, al cumplir todos los requisitos del artículo 54 y del Capítulo I del Reglamento 651/2014 de la Comisión Europea, de 17 de junio, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado».

Sin embargo, la Diputación Foral de Gipuzkoa, al aprobar la última reforma del régimen de los incentivos fiscales para el fomento de la cultura, ha vuelto a someter el texto normativo a la revisión por parte de la Comisión, tal y como han

---

16 Diario Oficial de la Unión Europea núm. 187, de 26 de junio de 2014.

17 Boletín Oficial de Gipuzkoa núm. 72, de 21 de abril de 2021.

hecho también la Diputación Foral de Bizkaia y la de Álava<sup>18</sup>, condicionando su aplicación a su convalidación por parte de la Comisión, en mi opinión de forma innecesaria.

## 2. Los antecedentes de la regulación actual de los incentivos para el fomento de la cultura en la normativa foral del impuesto sobre sociedades

---

El párrafo 2 y 3 del artículo 38 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia<sup>19</sup>; de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, del Impuesto sobre Sociedades<sup>20</sup>; y de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, de las Juntas Generales de Álava, del Impuesto sobre Sociedades<sup>21</sup>, introdujeron en la normativa tributaria de los tres Territorios Históricos del País Vasco un régimen similar, según el cual «las inversiones en producciones cinematográficas o audiovisuales españolas que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada, darán derecho a una deducción del 10 por 100 de la cuota líquida. 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».

En el año 1999<sup>22</sup>, la primera de estas deducciones por las inversiones en largometrajes cinematográficos españoles y en series audiovisuales de ficción, animación o documental, se mejoró elevándose del 10 al 20 por 100. A continuación, el párrafo 3 del mismo artículo mantuvo la deducción del 5 por 100 para la edición de libros.

Posteriormente, durante el año 2013, en los tres Territorios Históricos del País Vasco, se acometió una profunda reforma tributaria, con la aprobación de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia<sup>23</sup>, de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Álava<sup>24</sup> y de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa<sup>25</sup>.

---

18 La normativa de Bizkaia ha obtenido la autorización expresa de la Comisión mediante la Decisión C (2022) 4616 final, de 30 de junio de 2022, dictada en el asunto SA. 102040; la normativa de Álava ha obtenido la autorización expresa mediante la Decisión C (2023) 8102 final, de 24 de noviembre de 2023, dictada en el asunto SA. 107201; y la normativa de Gipuzkoa ha obtenido la autorización expresa mediante la Decisión C (2023) 8103, de 24 de noviembre, dictada en el asunto SA 107200.

19 Boletín Oficial de Bizkaia núm. 135, de 11 de julio de 1996.

20 Boletín Oficial de Gipuzkoa núm. 133, de 10 de julio de 1996.

21 Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava núm. 90, de 9 de agosto de 1996.

22 Esta modificación se aprobó en Bizkaia por la Norma Foral 6/1999, de 15 de abril, de medidas tributarias en 1999 (Boletín Oficial de Bizkaia núm. 84, de 6 de mayo de 1999); en Álava por la Norma Foral 6/1999, de 19 de abril, de medidas fiscales (Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava núm. 48, de 3 de mayo de 1999); en Gipuzkoa por la Norma Foral 3/1999, de 27 de abril, de medidas fiscales (Boletín Oficial de Gipuzkoa núm. 80, de 3 de mayo de 1999).

23 Boletín Oficial de Bizkaia núm. 238, de 13 de diciembre de 2013.

24 Boletín Oficial del Territorio de Álava núm. 148, de 27 de diciembre de 2013.

25 Boletín Oficial de Gipuzkoa núm. 13, de 22 de enero de 2014.

En esta nueva normativa la regulación de los incentivos fiscales culturales pasó a la disposición adicional 15<sup>a</sup>, que continuó la tendencia anterior de mejora, al elevar al 30 por 100 la deducción por la inversión en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental. Además, se estableció que la deducción se practicaría a partir del período impositivo en el que finalizara la producción de la obra. No obstante, para los supuestos en que la producción tuviera un plazo superior a los doce meses y afectase a más de un período impositivo de la entidad, ésta podría optar por aplicar la deducción a medida que se efectuasen los pagos y por la cuantía de éstos, con aplicación del régimen de deducción vigente a la fecha en que se hubiera iniciado la producción.

Puesto que la elaboración de estas normas forales se produjo durante el año 2013, entrando en vigor el 1 de enero de 2014, y que la Comunicación de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual (2013/C 332/01) había entrado en vigor 16 de noviembre de 2013, pronto se constató por parte de las administraciones tributarias vascas, que era necesario modificar el régimen aprobado en 2013 para adaptarlo a las exigencias de la Comunicación.

El primer Territorio Histórico que modificó su régimen de incentivos fue el de Bizkaia, que aprobó la Norma Foral 3/2015, de 2 de marzo, de modificación de diversas Normas Forales en materia tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia<sup>26</sup>.

Además del contenido aprobado en el año 2013, se recogió el límite a la intensidad de la ayuda, al señalarse que el importe de la deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no podía superar el 50 por 100 del coste de producción, excepto que se tratase de una producción transfronteriza, en cuyo caso el límite se elevó al 60 por 100. Además, se añadió, tal y como establecía la Comunicación, que dichos límites no serían de aplicación a las obras audiovisuales difíciles ni a las coproducciones en las que participasen países de la lista del Comité de Ayuda al Desarrollo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

En Bizkaia, el contenido de la disposición adicional 15<sup>a</sup> de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, no ha sido modificada hasta la reciente reforma de 2022.

Por su parte, las Juntas Generales de Álava modificaron el contenido de la disposición adicional 15<sup>a</sup>, con efectos desde el 1 de enero de 2016, con la Norma Foral 19/2016, de 23 de diciembre, de modificación de diversas normas forales que integran el sistema tributario de Álava<sup>27</sup>.

Se partía, tal y como se establecía en la redacción anterior, de una deducción del 30 por 100, pero dicho porcentaje se elevó al 40 por 100 en el supuesto en que las producciones tuvieran como lengua original el euskera.

---

26 Boletín Oficial de Bizkaia núm. 46, de 9 de marzo de 2015.

27 Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava núm. 147, de 30 de diciembre de 2016.

Además, se introdujeron varios requisitos novedosos no previstos en la normativa de Bizkaia. Se exigió el cumplimiento del requisito de la territorialidad, al señalarse que, para la aplicación de la deducción, era necesario que, al menos, el 50 por 100 de la base de la deducción se correspondiera con gastos realizados en el territorio de Álava.

Por otro lado, en el párrafo 2º de la disposición adicional 15ª se reguló una nueva deducción, no prevista en Bizkaia, del 15 por 100 de los gastos realizados en el territorio de Álava, para las producciones cinematográficas y audiovisuales extranjeras. La propia Comisión, en la Comunicación de 2013, valoró positivamente estas producciones al señalar que las producciones extranjeras pueden repercutir positivamente sobre el sector audiovisual nacional, ya que habitualmente suelen utilizar la infraestructura y el personal local, pudiendo así contribuir a promover las obras audiovisuales europeas y a mantener instalaciones para las producciones nacionales.

A continuación, tanto para las producciones españolas como para las producciones extranjeras, se introdujo el límite a la intensidad de la ayuda en los mismos términos aprobados en Bizkaia.

Posteriormente, la Norma Foral 25/2019, de 20 de diciembre, de medidas tributarias para 2020<sup>28</sup>, introdujo algunas modificaciones sobre la regulación anterior, con efectos desde el 1 de enero de 2020, entre las que podemos destacar el requisito de que la producción obtenga el correspondiente certificado de nacionalidad y el certificado que acredite su carácter cultural; que se deposite una copia nueva y en perfecto estado de la producción en la Filmoteca Vasca; y que la obra sea estrenada en un plazo máximo de dos años desde la finalización de la producción.

Por último, la Norma Foral 24/2022, de 23 de diciembre, de medidas tributarias para 2023<sup>29</sup>, ha introducido otros cambios, en relación con las producciones españolas, entre los que podemos destacar que el porcentaje de la deducción se eleva del 30 al 35 por 100 con carácter general, y del 40 al 45 por 100 para las obras rodadas en euskera.

En Gipuzkoa hubo que esperar al año 2019, cuando se aprobó la Norma Foral 1/2019, de 11 de febrero, por la que se modifican los incentivos para el fomento de la cultura en el impuesto sobre sociedades<sup>30</sup>.

Se modificó la disposición adicional 15ª, recogiendo un contenido similar al que se introdujo en Álava con la Norma Foral 25/2019, de 20 de diciembre, de medidas tributarias para 2020, en relación con el porcentaje de deducción y al requisito de territorialidad. También, con un contenido similar al de la normativa alavesa, se recogió la nueva deducción para las producciones extranjeras.

Así mismo, como cláusula de cierre, se introdujo el límite global a la intensidad de la ayuda, al establecerse que el importe de las dos deducciones, tanto para producciones españolas como extranjeras, conjuntamente con el resto de las ayudas percibidas por el contribuyente, no podía superar el 50 por 100 del

---

28 Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava núm. 149, de 30 de diciembre de 2019.

29 Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava núm. 150, de 30 de diciembre de 2022.

30 Boletín Oficial de Gipuzkoa núm. 35, de 20 de febrero de 2019.

coste de producción, elevándose dicho límite al 60 por 100 en el supuesto de las producciones transfronterizas, y exceptuando de dicho límite las obras audiovisuales difíciles.

Por último, la Norma Foral 1/2022, de 10 de marzo, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2022<sup>31</sup>, modificó esta disposición adicional elevándose el porcentaje de la deducción por inversiones en producciones españolas del 30 al 35 por 100 con carácter general, y del 40 al 45 por 100 para las obras rodadas en euskera.

### 3. El régimen actual de los incentivos fiscales a la cultura en el País Vasco

---

En los últimos años ha tenido lugar una gran transformación del sector audiovisual, debiendo destacarse el enorme desarrollo de las plataformas en *streaming*. En este contexto, a pesar de que las Administraciones tributarias vascas fueron pioneras en la aprobación de incentivos fiscales para aquellas entidades que invertían en producciones audiovisuales, desde el punto de vista tributario su atractivo se ha visto reducido en los últimos años como consecuencia de la aprobación de regímenes tributarios más competitivos en los territorios de nuestro entorno.

Partiendo de lo anterior se ha acometido una mejora sustancial del régimen de incentivos fiscales a la cultura en los tres Territorios Históricos, empezando en Bizkaia, con la aprobación de la Norma 9/2022, de 23 de noviembre por la que se actualizan y amplían los incentivos fiscales para el fomento de la cultura<sup>32</sup>. Posteriormente, ya en el año 2024, en Gipuzkoa se ha aprobado la Norma Foral 2/2024, de 10 de mayo, por la que se actualizan y amplían los incentivos fiscales para el fomento de la cultura<sup>33</sup>, y en Álava se ha aprobado la Norma Foral 9/2024, de 22 de mayo, por la que se actualizan y amplían los incentivos fiscales para el fomento de la cultura<sup>34</sup>.

En primer lugar, debemos destacar, desde el punto de vista formal, que el nuevo régimen fiscal pasa de la disposición adicional 15ª de las tres Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, al artículo 66 quater y quinquies de la norma vizcaína, al artículo 66 ter y quater de la norma de Álava, y al artículo 66 bis y ter de la norma guipuzcoana.

En la nueva regulación se modifican las anteriores deducciones por inversiones y gastos en producciones de obras audiovisuales y para la edición de libros, y se introduce una nueva deducción por espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. Además, se regula una nueva forma de disfrutar de las deducciones anteriores, mediante la participación en la financiación de obras audiovisuales y de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

---

31 Boletín Oficial de Gipuzkoa nº 49, de 14 de marzo de 2022.

32 Boletín Oficial de Bizkaia núm. 230, de 2 de diciembre de 2022.

33 Boletín Oficial de Gipuzkoa núm. 95, de 17 de mayo de 2024.

34 Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava núm. 64, de 7 de junio de 2024.

### 3.1. La deducción por inversiones y gastos en producciones audiovisuales

---

Al igual que en la regulación anterior se contempla una primera deducción por «las inversiones y los gastos en 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».

#### 3.1.1. El ámbito subjetivo

El derecho a la deducción corresponde al productor de la obra, que según el párrafo 2 del artículo 120 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia<sup>35</sup>, se puede definir como «la persona natural o jurídica que tenga la iniciativa y asuma la responsabilidad de dicha grabación audiovisual».

Como señala Pérez-Bustamante Yábar<sup>36</sup>, la iniciativa y la responsabilidad no siempre son fáciles de identificar, pues en numerosas ocasiones nos encontramos en situaciones en que estos dos elementos son asumidos por un grupo de personas, siendo necesario, en tales supuestos, analizar las relaciones contractuales existentes entre las mismas para poder calificar a alguna de ellas como productor.

Por otro lado, debemos destacar que sigue siendo muy habitual, y resulta totalmente aceptable, la utilización de la figura jurídica de las Agrupaciones de Interés Económico como instrumento para la generación de esta deducción. Así, en la medida en que la AIE se constituya como productora de la obra audiovisual, será ella la que genere el derecho a la deducción, trasladándola a sus socios residentes a través de la imputación a estos de las bases de la deducción<sup>37</sup>.

González<sup>38</sup>, destaca que la AIE es una figura cada vez más habitual en el mundo del cine, por ser una vía muy eficiente para conseguir la necesaria financiación de las producciones cinematográficas, pues permite que empresarios ajenos a este sector participen en la financiación de la obra cinematográfica como productores, pudiendo disfrutar de los incentivos fiscales gracias al régimen de transparencia fiscal aplicable a la AIE. Así, el potencial inversor no ten-

---

35 Boletín Oficial del Estado núm. 97, de 22 de abril de 1996.

36 Pérez-Bustamante Yábar, D. (2009), «La fiscalidad de las Inversiones Cinematográficas en la nueva Ley del Cine», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 25, pág. 175.

37 No podemos ignorar que la propia Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, en el apartado 2 de su artículo 21 dispone que, para un mejor aprovechamiento de los incentivos fiscales, el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales fomentará la creación de agrupaciones de interés económico.

38 González, I. (2012), «Reflexiones en torno a una posible modificación de los incentivos fiscales al cine», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 853, pág. 5.

drá en cuenta exclusivamente el resultado económico derivado de la explotación de la obra, por ser esto lógicamente una incógnita, sino que contará a priori con la seguridad de la recuperación de una parte de su inversión a través del disfrute de los incentivos fiscales.

En este sentido, la Dirección General de Tributos, en consulta de 6 de febrero de 2008 (V0207-08), consideró la AIE como figura jurídica idónea para la inversión en producciones cinematográficas<sup>39</sup>.

Como novedad de la nueva regulación se introduce la diferencia entre el productor de la obra y el productor ejecutivo. El productor, como titular de la inversión y de los derechos de propiedad intelectual sobre la obra audiovisual, puede encargarse directamente de la producción de la obra o puede encargar la misma, total o parcialmente, a un tercero, el productor ejecutivo, mediante la firma de los oportunos contratos de servicios.

Aunque únicamente la norma alavesa contiene una definición expresa del productor ejecutivo, dicha definición resulta aplicable en Bizkaia y Gipuzkoa. Así, el apartado 1 del artículo 66 ter, Uno, de la NFISOC de Álava establece que «a los efectos exclusivos de esta deducción tendrá la consideración de productora ejecutiva la persona física o jurídica contratada por la productora que se responsabiliza de la ejecución de la totalidad, o de parte, de una producción audiovisual ajena, por encargo del titular de ésta, sin ostentar ningún derecho de propiedad intelectual sobre ella, sin que sea suficiente a estos mismos efectos la mera prestación de determinados servicios a la productora para tener la consideración de productora ejecutiva».

Por otro lado, en las tres normas forales vascas se establece que el productor ejecutivo podrá aplicar la deducción «únicamente en aquellos supuestos en los que el productor de la obra audiovisual sea no residente en territorio español y no opere en dicho territorio a través de establecimiento permanente».

Por lo tanto, si el productor es no residente en territorio español, pero opera en el mismo a través de un establecimiento permanente, será él el que genere el derecho a la deducción en lugar del productor ejecutivo. De la misma manera, si se trata de un productor residente en territorio español, tanto si tributa bajo la normativa foral vasca, como si lo hace bajo la navarra o de Territorio Común, será él en todo caso el que generará el derecho a la deducción y en ningún caso el productor ejecutivo.

### 3.1.2. El ámbito temporal

Hasta la última modificación de este incentivo fiscal la regla general era que la deducción se aplicaba a partir del ejercicio en el que finalizaba la producción, aunque se daba la opción al contribuyente de aplicar la deducción a medida que

---

<sup>39</sup> Este mismo criterio fue defendido por la Hacienda Foral de Gipuzkoa, en su consulta de 2 de octubre de 2017, en la que consideró que la condición de productor «puede recaer sobre Agrupaciones de Interés Económico que tengan por objeto la realización de actividades de producción cinematográfica», sin que sea necesario que la AIE sea calificada como productora por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales.

se efectuaban los pagos, cuando la producción se prolongaba más de doce meses.

Con la nueva regulación lo que hasta ahora era opcional se ha convertido en obligatorio, pues actualmente «esta deducción se entenderá generada y se practicará en los períodos en que se efectúen los pagos y por la cuantía de éstos», no pudiendo optar el contribuyente por aplicar la deducción al final, una vez terminada la producción.

La consecuencia de adoptar este criterio de caja es que si hubiera un gasto devengado pero no pagado, no se generará la deducción en el período impositivo del devengo sino en el que se produzca el pago. Y en el supuesto contrario, si hubiera un pago anticipado de un gasto no devengado, la deducción se practicará en el ejercicio en el que tenga lugar el pago.

### 3.1.3. La base de la deducción

Para el productor de la obra audiovisual, la base de la deducción está constituida por las inversiones que realiza, tanto en la fase de producción como de distribución y promoción, es decir, tanto por los costes de la producción como por los gastos para la obtención de copias, los gastos de publicidad y de promoción a su cargo.

Junto con esta regla general, aplicable sólo a los productores, se establece una regla especial para los productores ejecutivos, para los que la base de la deducción estará constituida, exclusivamente, por el coste de la producción que ellos soportan, es decir, por los gastos en los que incurren para prestar sus servicios de producción ejecutiva.

Además, en el supuesto de una coproducción, la base de la deducción aplicable por cada coproductor se determinará en función de su respectivo porcentaje de participación en aquella.

### 3.1.4. El porcentaje de la deducción

La regulación del porcentaje de deducción es el aspecto en el que la regulación vizcaína presenta mayores diferencias con la normativa foral alavesa y guipuzcoana, que son similares entre sí.

En Bizkaia el porcentaje de deducción dependerá de la proporción de las inversiones y gastos que se hayan realizado en el Territorio Histórico de Bizkaia, respecto de la totalidad de las inversiones y gastos que componen la base de la deducción:

- a) El 60 por 100, cuando la proporción supere el 50 por 100 del importe total.
- b) El 50 por 100, cuando la proporción se encuentre entre el 35 y el 50 por 100 del importe total.

- c) El 40 por 100, cuando la proporción supere el 20 por 100 y no alcance el 35 por 100.
- d) El 35 por 100, en los demás casos.

Además, se establece que los porcentajes anteriores se elevarán en 10 puntos porcentuales en el supuesto de obras rodadas íntegramente en euskera.

La Instrucción 3/2023, de 26 de mayo, de la Dirección General de Hacienda de Bizkaia aclara qué debe entenderse por «obras rodadas íntegramente en euskera» al señalar que en el supuesto de que la obra se incluya alguna frase en otra lengua, debe tratarse de una utilización totalmente residual. Además, en el supuesto de las coproducciones, se entiende que a cada productor le corresponde su porcentaje sobre todos y cada uno de los gastos que forman el presupuesto de la obra. Así, por ejemplo, si nos encontramos ante una coproducción al 50 por 100, con dos productores, uno vizcaíno y otro extranjero, con un presupuesto total de 100, de los que 50 son gastos ejecutados en Bizkaia y los otros 50 en el extranjero, habrá que entender que a cada uno de ellos le corresponderán 25 de gastos realizados en Bizkaia y 25 de gastos realizados en el extranjero. No debe entenderse, por tanto, que al coproductor vizcaíno le corresponden íntegramente los 50 de Bizkaia, y al no residente, los otros 50 realizados en el extranjero<sup>40</sup>.

Frente a Bizkaia, en Álava y Gipuzkoa se establecen los mismos porcentajes de deducción. Dicho porcentaje dependerá de la proporción de las inversiones y gastos que se hayan realizado en el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco, respecto de la totalidad de las inversiones y gastos que componen la base de la deducción:

- a) El 60 por 100, cuando la proporción supere el 50 por 100 del importe total.
- b) El 50 por 100, cuando la proporción represente entre el 35 por 100 y el 50 por 100 del importe total.

Al igual que en Bizkaia, también se establece la elevación de los porcentajes anteriores en 10 puntos cuando se trate de obras cuya única versión original sea en euskera.

Además de los distintos porcentajes, debemos destacar que en Álava y Gipuzkoa, a diferencia de Bizkaia, se mantiene el requisito de la territorialidad del gasto, pues cuando el porcentaje de inversiones y gastos realizados en el territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco sea inferior al 35 por 100 de la base total de la deducción, el productor residente en Álava o Gipuzkoa, no tendrá derecho a ninguna deducción, frente a lo que ocurre en Bizkaia, en que se recoge una deducción mínima del 35 por 100 cuando el porcentaje de inversiones y

---

40 La Instrucción 3/2023 también recoge, de forma pormenorizada, los criterios de localización de los gastos, atendiendo a si se trata de gastos vinculados o no al rodaje. Los primeros, vinculados al rodaje, se entenderán realizados en el lugar en el que éste se desarrolle, mientras que los gastos no vinculados al rodaje se entenderán realizados en el lugar desde el que se presta el servicio o se realiza la operación que genera el gasto o la inversión.

gastos realizados en Bizkaia sea inferior al 35 por 100 del total de la base de deducción.

Por otra parte, el hecho de que en la normativa vizcaína el territorio que se tenga en cuenta para calcular el porcentaje de gastos sea exclusivamente el de Bizkaia, mientras que en Álava y Gipuzkoa sea el de todo el País Vasco, podría tener el efecto de que los rodajes se concentraran en el territorio de Bizkaia, pues la deducción que generaría una productora alavesa o guipuzcoana no se vería afectada por este hecho, mientras que si una productora residente en Bizkaia ejecutara sus producciones en el territorio de Álava o Gipuzkoa, sí podría ver muy reducidos los porcentajes deducibles.

En las tres normas forales vascas se establece que el cálculo del porcentaje «se realizará de manera global para el conjunto de períodos impositivos durante los que se aplique la deducción», debiendo el contribuyente, en el primer período impositivo, «realizar una estimación del porcentaje de las inversiones y gastos que componen la base de la deducción».

Cuando se constate que el porcentaje real de las inversiones y gastos realizados en Bizkaia, en el supuesto de un contribuyente vizcaíno, o en la Comunidad Autónoma del País Vasco, en el supuesto de un contribuyente alavés o guipuzcoano, es inferior o superior al declarado en el primer ejercicio, la deducción deberá regularizarse en el último período impositivo de aplicación de la misma, mediante la aplicación del porcentaje de deducción definitivo que corresponda.

### 3.1.5. Los límites de la deducción

Siguiendo las directrices de la Comisión Europea, se mantiene el límite de la intensidad de la ayuda, al señalarse 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 la producción global, excepto que se trate de una producción transfronteriza financiada por más de un Estado miembro de la UE y en la que participen productores de más de un Estado miembro de la UE, en cuyo caso no podrá superar el 60 por 100 del presupuesto de producción global.

En el supuesto de que la deducción se genere por el productor ejecutivo, los porcentajes anteriores se aplicarán únicamente sobre los gastos soportados por el contribuyente, en lugar de sobre el presupuesto total de la producción.

Lógicamente, aunque no se establezca expresamente, en el caso de una coproducción el límite de la intensidad de la ayuda se debe verificar, para cada uno de productores, únicamente sobre la parte del presupuesto de producción que le corresponda.

En Álava y Gipuzkoa se establece un segundo límite, junto con el porcentaje del 50 o 60 por 100, de forma que «el importe de esta deducción no podrá ser superior a 10 millones de euros por cada producción realizada. En el caso de series audiovisuales, la deducción se determinará por temporada, si bien el

límite a que se refiere el párrafo anterior será de 3 millones de euros por cada episodio producido».

Por otro lado, en los tres Territorios Históricos se mantienen las dos excepciones al límite a la intensidad de la ayuda, de forma que no se aplicará «en los supuestos de obras audiovisuales consideradas difíciles» y 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».

En Bizkaia, una obra audiovisual tendrá la consideración de difícil a los efectos anteriores en los siguientes supuestos:

- 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 aquellas 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 este supuesto corresponderá al contribuyente demostrar estas dificultades, debiendo solicitar a la Administración tributaria que la calificación como obra difícil sea anterior a la finalización del primer ejercicio en el que el contribuyente acredite el derecho a la deducción.

En Álava y Gipuzkoa se amplía esta lista considerándose también obra audiovisual difícil:

- a) Los largometrajes dirigidos exclusivamente por mujeres.
- b) Las obras audiovisuales realizadas exclusivamente por directores o directoras con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento.
- c) Los documentales.
- d) Las obras de animación.
- e) Al igual que en Bizkaia, en Álava y Gipuzkoa también se considera como difícil la obra novel, entendiéndose como tal la obra efectuada por personas que no hayan dirigido o codirigido más de dos largometrajes, o más de dos obras audiovisuales, de al menos 60 minutos cada uno, o 200 minutos de una serie.

Por último, en los tres Territorios Históricos se mantiene la necesidad, para generar el derecho a la deducción, de que se obtenga el certificado que acredite el carácter cultural de la obra y que se deposite una copia nueva y en perfecto estado en la Filmoteca Vasca o en aquella institución u organismo competente para recoger, catalogar, conservar, restaurar o poner a disposición del público las obras audiovisuales.

## 3.2. La deducción por espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales

---

A diferencia de la normativa de Territorio Común, la normativa foral vasca no contemplaba ninguna deducción para los espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales hasta su última modificación.

Actualmente, el artículo 66 quater de la norma vizcaína, el artículo 66 ter de la norma alavesa y el artículo 66 bis de norma guipuzcoana, recogen por primera vez una deducción sobre los gastos de producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales del 30 por 100, o del 40 por 100 cuando el espectáculo sea en euskera.

La Instrucción 3/2023 aclara algunas dudas que nos pueden surgir en la aplicación de esta deducción, debido seguramente a su breve regulación normativa, que, según considero, se puede aplicar en los tres Territorios Históricos, por ser idéntica la regulación de esta deducción en los mismos:

1. La aplicación de la deducción exige que a la producción le siga la exhibición de la obra, no siendo suficiente con que se produzca la obra si finalmente no es objeto de exhibición.
2. La norma habla de «gastos realizados», por lo que debemos entender aplicable el mismo criterio de caja previsto para la deducción por inversión en producciones audiovisuales.
3. Debe tratarse de espectáculos «en vivo», no siendo aplicable el incentivo, por tanto, a los espectáculos producidos y exhibidos a través de plataformas digitales.
4. En el supuesto de que un espectáculo se produzca y exhiba en un idioma, por ejemplo, el castellano, si posteriormente se realiza una adaptación al euskera, entenderemos que se trata de dos proyectos diferentes. Así, al primero se le aplicaría la deducción del 30 por ciento, mientras que al segundo le sería aplicable la deducción del 40 por ciento sobre la base de los costes incurridos en el mismo, como si fuese un nuevo estreno.

### 3.2.1. El ámbito subjetivo

Aunque la normativa no lo establece expresamente, resulta lógico pensar que el contribuyente que genera el derecho de aplicar la deducción es el productor del espectáculo en vivo que, por analogía con la figura del productor de obras audiovisuales, debe entenderse como la persona que asume el riesgo y ventura de la producción y exhibición del espectáculo en vivo.

No obstante, en el ámbito de las artes escénicas es frecuente encontrarse, por un lado, con una compañía que se encarga de producir el espectáculo y organizar, en su caso, una gira, y por otro, con los teatros o espacios que se

encargan de organizar la exhibición del espectáculo, asumiendo los costes de dicha organización. En estos supuestos lo más lógico es que cada entidad que participa en la actividad incentivada genere el derecho a disfrutar de la deducción por los costes directos de carácter técnico, artístico y promocional por ella asumidos, teniendo en cuenta que, en ningún caso, un mismo gasto debe dar lugar a una deducción fiscal en más de un contribuyente.

Estos supuestos no deben confundirse, en ningún caso, con aquellos en los que una entidad, como un teatro o un auditorio, simplemente alquilan un espacio al productor para la exhibición de la obra, pues en este caso la deducción corresponderá exclusivamente al productor, pues también los costes de la exhibición son asumidos por él.

### 3.2.2. La base de la deducción

La base de la deducción estará constituida por los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional en que se hayan incurrido en el desarrollo de dichas actividades. No se exige ningún requisito de territorialidad, por lo que la deducción se aplicará con independencia de si los gastos se han producido en el País Vasco, en Territorio Común o en el extranjero.

Cuando el productor del espectáculo, que asume el riesgo y ventura del mismo, subcontrate con otra entidad su producción técnica debemos entender que el contribuyente que generará el derecho a la deducción es exclusivamente el productor de la obra o espectáculo, que incluirá en la base de su deducción los costes refacturados por el productor técnico, que lógicamente, al no asumir ningún riesgo, no generará ninguna deducción por dichos servicios.

### 3.2.3. Los límites de la deducción

Esta deducción está sujeta a dos límites:

1. La deducción no podrá superar el importe de 1 millón de euros por contribuyente, en cada ejercicio. Por lo tanto, si un contribuyente actúa como promotor de varias producciones, sólo podrá generar una deducción anual máxima de 1 millón de euros, por el total de las mismas.
2. El importe de esta deducción, junto con las subvenciones recibidas por el contribuyente, no podrá superar el 80 por 100 de la base de la deducción.

Por último, la aplicación de esta deducción exige que de los beneficios obtenidos por el contribuyente en el período impositivo en el que se genere este incentivo fiscal, derivados del desarrollo de sus actividades de producción y exhibición de espectáculos en vivo, el contribuyente destine, al menos, el 50 por 100 a la realización de actividades que dan derecho a la aplicación de esta deducción, en el plazo comprendido entre el inicio del ejercicio en el que se han

obtenido los beneficios y los 4 años posteriores al cierre de dicho período impositivo.

### **3.3. La deducción por la edición de libros**

En Bizkaia se mantiene esta deducción en los mismos términos de la normativa anterior, estableciéndose en el número tres del artículo 66 quater NFIS 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».

En Álava se mejora la deducción anterior, elevando el porcentaje desde el 5 al 10 por 100 de la cuota líquida.

Por último, en Gipuzkoa se mantiene el 5 por 100 con carácter general, pero se añade que «esta deducción será del 15 por 100 cuando en el período impositivo anterior los libros o ejemplares editados en euskera y traducidos del euskera representen al menos el 50 por 100 del total de los editados».

### **3.4. Las normas comunes a las tres deducciones anteriores**

Como regla general a las tres deducciones anteriores les serán aplicables las reglas previstas en el artículo 67 NFIS, mereciendo una especial atención el contenido del párrafo 5 de dicho artículo, según el cual los elementos patrimoniales objeto de las deducciones deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo contribuyente, durante un plazo mínimo de tres años, excepto que su vida útil fuese inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso, salvo pérdidas justificadas.

Según Moreno González<sup>41</sup>, una aplicación estricta de este precepto supondría que prácticamente ningún productor cinematográfico podría aplicar la deducción, ya que habitualmente una de las fuentes más importantes de su financiación son los anticipos que reciben por la cesión de los derechos de explotación de las obras a otros agentes del mercado. La DGT, por su parte, admite que siempre que la cesión de los derechos de explotación de la producción no implique una salida del patrimonio del productor, sino que se trate de una cesión parcial de los mismos, no cabe entender incumplido el mencionado requisito<sup>42</sup>.

Como novedad introducida con la última reforma debemos destacar que las deducciones anteriores no se verán afectadas por la tributación mínima, prevista en el párrafo 3 del artículo 59 NFIS, y que estas deducciones sumadas a las deducciones del artículo 65 NFIS no podrán superar el 50 por 100 de la cuota líquida.

---

41 Moreno González, S. (2010), «La deducción por inversiones en producciones cinematográficas: reflexiones a la luz del derecho comparado y de la Unión Europea (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 14, pág. 17.

42 Consulta vinculante de DGT de 4 de junio de 2008 (V1100-08).

Por otro lado, el número cuatro del artículo 66 quater NFIS de Bizkaia, del artículo 66 bis NFIS de Gipuzkoa y del artículo 66 ter NFIS de Álava, recoge otras normas comunes aplicables a las deducciones estudiadas, entre las que podemos destacar que:

1. La base de la deducción se minorará en el importe total de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones y/o gastos que generan el derecho a las deducciones anteriores, sin aplicar, a diferencia de lo que ocurre en las demás deducciones, ninguna corrección por el tipo del Impuesto sobre Sociedades soportado por el contribuyente.
2. Para que la Administración pueda comprobar que se respetan los límites cuantitativos previstos, el contribuyente deberá presentar, junto con la autoliquidación del impuesto, una relación de las demás ayudas o subvenciones públicas recibidas.

### **3.5. La participación en la financiación de las obras audiovisuales y de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales**

---

La normativa del Impuesto sobre Sociedades de los tres Territorios Históricos del País Vasco de 1996 ya recogía la figura del financiador de obras audiovisuales para el que se establecía una deducción del 5 por 100 de la inversión financiada. Sin embargo, esta figura desapareció de la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades que entró en vigor el 1 de enero de 2014, recuperándose en la última reforma, aunque con una regulación diferente, en los artículos 66 quinquies NFIS de Bizkaia, artículo 66 ter NFIS de Gipuzkoa y artículo 66 quater NFIS de Álava.

Esta figura no es totalmente novedosa en nuestra normativa foral pues, desde el año 2016, ya estaba regulada en el artículo 64 bis NFIS, en relación con los proyectos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica.

En realidad, a diferencia de la regulación de 1996, con la nueva figura del financiador no se crea una nueva deducción, que habría que sumar a la que genera y disfruta el productor de la obra audiovisual o del espectáculo en vivo de artes escénicas y musicales, sino que lo que se produce es un reparto de la deducción generada por el productor, entre él mismo y el financiador. Así, el financiador de la obra o espectáculo, tendrá derecho a aplicar en su autoliquidación una deducción cuyo importe resulta de multiplicar por 1,20 el importe de las cantidades por él desembolsadas para la financiación. La diferencia entre este importe y la deducción generada por el productor de la obra audiovisual o espectáculo en vivo podrá ser aplicada por este último.

#### **3.5.1. El ámbito subjetivo**

Podrá ser financiador el contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que opere con mediación de estable-

cimiento permanente, que participe en la financiación de una producción audiovisual o en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizadas por otro contribuyente, que a su vez cumpla los requisitos para generar el derecho a la deducción por la producción audiovisual o espectáculo en vivo.

El financiador podrá beneficiarse de la deducción por la inversión en obras audiovisuales o espectáculos en vivo, siempre que cumpla varias condiciones:

1. Que aporte cantidades a fondo perdido para sufragar la totalidad o parte de la producción audiovisual o el espectáculo en vivo.
2. Que no esté vinculado con el productor en los términos del artículo 42 NFIS.
3. Que no adquiera derechos de propiedad intelectual o de otra índole respecto de los resultados de la producción o espectáculo en vivo<sup>43</sup>.

Como requisito específico de esta deducción se recoge la necesidad de la suscripción de un contrato de financiación en el que se precisen, entre otros, los siguientes extremos:

- a) Identidad de los contribuyentes que participan en la producción de la obra audiovisual o espectáculo en vivo.
- b) Descripción de la obra audiovisual o espectáculo en vivo.
- c) Presupuesto de la producción o espectáculo en vivo, con descripción detallada de los gastos y, en particular, de los que se vayan a realizar en el Territorio Histórico de Bizkaia, cuando el contribuyente tenga su domicilio fiscal en este territorio, o en la Comunidad Autónoma del País Vasco, cuando el contribuyente tenga su domicilio en Álava o Gipuzkoa, así como la imputación temporal de los mismos.
- d) Forma de financiación, separando las cantidades que aporte el contribuyente que realiza la producción de la obra audiovisual o espectáculo en vivo y las que aporte el financiador, y las que correspondan a créditos de instituciones financieras, subvenciones y otras medidas de apoyo.

En Bizkaia, el financiador deberá comunicar este contrato, suscrito por todas las partes, a la Administración tributaria, con anterioridad a la finalización del ejercicio en el que se genere la deducción. En Álava y Gipuzkoa dicho plazo se amplía hasta el final del mes siguiente a la finalización del período impositivo en que se genere la deducción.

---

43 La DGT, en su Consulta Vinculante de 10 de febrero de 2006 (V0254-06), ya señaló las diferencias entre el productor y el productor financiero, al indicar que «los productores o coproductores participan en la iniciativa y responsabilidad de la obra y deben ser titulares de los derechos derivados de la propiedad de las obras audiovisuales producidas en la proporción que les correspondan. .../... Por el contrario, el coproductor financiero no asume directamente la responsabilidad en la elaboración de la producción cinematográfica, cuyo resultado es la obtención del derecho de propiedad intelectual de la obra producida. Su intervención se limita a aportar recursos financieros con la intención de obtener un rendimiento, vía ingresos derivados de la explotación posterior que el productor lleve a cabo».

### 3.5.2. El ámbito temporal

El financiador aplicará anualmente la deducción en función de las aportaciones desembolsadas en cada período impositivo, así como de la deducción que en cada ejercicio se acredite por la producción de la obra audiovisual o del espectáculo en vivo. No obstante, si el financiador aporta en el período impositivo cantidades que hubieran permitido una deducción superior a la acreditada, el exceso podrá aplicarse en los períodos impositivos siguientes, de acuerdo con las limitaciones previstas en el apartado anterior.

### 3.5.3. Los límites de esta deducción

Por último, debemos señalar que, a diferencia de lo señalado en relación con las deducciones por la producción de obras audiovisuales o espectáculos en vivo, la deducción del financiador sí estará limitada por la tributación mínima, prevista en el apartado 3 del artículo 59 NFIS, 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 NFIS.

Además, en Álava y Gipuzkoa se añade otro límite, pues la deducción aplicada por el financiador, junto con la que aplique el productor de la obra audiovisual, no podrá superar el límite de 10 millones de euros por cada producción realizada, o de 3 millones de euros por cada episodio, en el caso de producción de series audiovisuales. No obstante, dicho límite no se aplica a la suma de la deducción del financiador y del productor del espectáculo en vivo.

## 4. Conclusiones

---

Debemos valorar positivamente el contenido de la reforma analizada. Por un lado, el aumento sustancial de los porcentajes deducibles puede incentivar de forma decisiva el desarrollo en el País Vasco de las actividades culturales que son objeto de estas deducciones. Además, con la nueva deducción a la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales se ha dado un paso importante en la protección de actividades que, si bien tienen una importancia menor que el cine y las obras audiovisuales desde el punto de vista económico, son también un instrumento esencial para la expresión, difusión y desarrollo de nuestra cultura. Por último, también resulta muy positiva la introducción de la nueva regulación de la figura del financiador, que va a permitir que muchas empresas, cuya actividad no tiene relación directa con el sector cultural, puedan participar en él, aportando fondos imprescindibles para el desarrollo de producciones que de otra forma no podrían llevarse adelante.

## 5. Bibliografía

---

Calvo Vérguez, J. (2008), «En torno a la pretendida calificación por la Comisión Europea del Fondo de Comercio Financiero de entidades no residentes regulado en el art. 12.5 del TRLIS como ayuda de Estado», *Quincena Fiscal*, núm. 8, pág. 11-31.

Carrión Morillo, D.; Sanz Blanco, J. (2018), «Los incentivos fiscales al sector audiovisual: confrontación del sistema español con el de los Estados de nuestro entorno», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 8, pág. 85-112.

Pérez-Bustamante Yábar, D. (2009), «La fiscalidad de las Inversiones Cinematográficas en la nueva Ley del Cine», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 25, págs. 171-177.

González, I. (2012), «Reflexiones en torno a una posible modificación de los incentivos fiscales al cine», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 853, pág. 5.

Lampreave Márquez, P. (2018), «¿La competencia fiscal desleal vs. las ayudas de Estado fiscales, dos caras de la misma moneda?», *Quincena Fiscal*, núm. 8, págs. 45-59.

García de Pablos, J. (2021), «Las ayudas al cine en el Impuesto sobre Sociedades», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 18, págs. 17-42.

Martínez Bárbara, G. (2009), «El Tonnage Tax: un régimen fiscal de ayuda de estado auspiciado por la Comisión Europea», *Revista Aranzadi Unión Europa*, núm. 12, págs. 5-16.

Moreno González, S. (2006), «Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 132, págs. 825- 893.

Moreno González, S. (2010), «La deducción por inversiones en producciones cinematográficas: reflexiones a la luz del derecho comparado y de la Unión Europea (I)», *Quincena Fiscal*, núm. 13, págs. 31-54.

Moreno González, S. (2010), «La deducción por inversiones en producciones cinematográficas: reflexiones a la luz del derecho comparado y de la Unión Europea (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 14, págs. 37-60.

Moreno González, S. (2017), «Ayudas de estado y tax rulings: ¿Un instrumento adecuado para dar respuesta a los problemas BEPS?», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 175, págs. 41-113.

Pérez Bernabeu, B. (2008), *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*, Tirant lo Blanch.