

Año LXXXV. urtea

290 - 2024

Septiembre-diciembre  
Iraila-abendua



# Príncipe de Viana

SEPARATA

## Los incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra a la inversión en producciones cinematográficas

Juan Carlos Orenes Ruiz

# Sumario / Aurkibidea

## Príncipe de Viana

Año LXXXV • n.º 290 • septiembre-diciembre de 2024  
LXXXV. urtea • 290. zk. • 2024ko iraila-abendua

### EL AUDIOVISUAL EN NAVARRA / IKUS-ENTZUNEZKOAK NAFARROAN Ana Herrera Isasi (coord./koord.)

#### Presentación / Aurkezpena Ana Herrera Isasi

659

#### Productores y cambios en la industria: Morena Films y el cine español en la era del *streaming* Christopher Meir

679

### LA PRODUCCIÓN DE CONTENIDOS AUDIOVISUALES EN NAVARRA / IKUS-ENTZUNEZKO EDUKIEN EKOIZPENA NAFARROAN

#### Una historia de la producción cinematográfica en Navarra (1960-2000) Natalia Ardanaz Yunta

723

#### La producción cinematográfica en Navarra en el siglo XXI Andrés García de la Riva

755

#### Navarra, producción audiovisual y Patrimonio Cultural Inmaterial (PCI) Gaizka Aranguren Urroz

793

### LA EXHIBICIÓN. SALAS DE CINE Y TELEVISIONES / EDUKIAK EMATEA. ZINEMA-ARETOAK ETA TELEBISTAK

#### Los cines parroquiales en Navarra Alberto Cañada Zarraz

831

#### Golem: de la misión al legado José Félix Collazos

867

#### La financiación de las televisiones privadas navarras, del presente austero al futuro incierto Carlos Campo Ustároz

899

# Sumario / Aurkibidea

## FESTIVALES DE CINE EN NAVARRA / NAFARROAKO ZINEMALDIAK

### Muestra Internacional de Cine y Mujeres de Pamplona/Iruña

Elena San Julián Resano, Nerea Madariaga Rodríguez

915

### De la Muestra de Vídeo / Festival de Creación Audiovisual de Navarra al Festival Punto de Vista: un recorrido por la historia de dos festivales pioneros

Miguel Zozaya Fernández

939

### El Festival de Cine Ópera Prima Ciudad de Tudela. Una mirada histórica

Julio Mazarico Soria

969

## POLÍTICAS AUDIOVISUALES PÚBLICAS /

## IKUS-ENTZUNEZKOEN ALORREKO POLITIKA PUBLIKOAK

### Fundación pública INAAC, nacimiento de Navarra Film Commission y Filmoteca de Navarra (2009-2014)

Ion Stegmeier

985

### Los incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra a la inversión en producciones cinematográficas

Juan Carlos Orenes Ruiz

1019

### La industria audiovisual en Navarra, sector estratégico

Beatriz Blasco Felipe

1053

### Navarra Film Industry: la marca del sector audiovisual navarro

María Rodríguez Abad

1063

## TESTIMONIOS / LEKUKOTZAK

### NAPAR: quince años impulsando el audiovisual navarro

Juan San Martín

1081

### De la cultura a la economía: la consolidación industrial del audiovisual navarro

Miguel Iturralde

1085

### Curriculum

1089

### Analytic Summary

1093

### Normas para la presentación de originales / Idazlanak aurkezteko arauak /

Rules for the submission of originals

1099

# Los incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra a la inversión en producciones cinematográficas

---

Nafarroako Foru Erkidegoan ekoizpen zinematografikoetan inbertitzeko pizgarri fiskalak

---

**Tax incentives in the autonomous Community of Navarra for investment in film productions**

Juan Carlos Orenes Ruiz

Secretario General Técnico

Secretaría General Técnica del Departamento de Cultura, Deporte y Turismo

[jc.orenas.ruiz@navarra.es](mailto:jc.orenas.ruiz@navarra.es)

DOI: <https://doi.org/10.35462/pv.290.13>

Recepción del original: 25/11/2024. Aceptación provisional: 21/05/2025. Aceptación definitiva: 04/06/2025.

## RESUMEN

La inversión en la producción de obras cinematográficas se ve favorecida por la existencia de incentivos fiscales. Navarra dispone, merced a disponer de un régimen tributario propio, de unos incentivos especialmente ventajosos tanto para las entidades productoras como para las financieras. En el presente artículo se va a describir el contenido de estos incentivos, analizando su origen y desarrollo. En el texto se realizará una comparativa con los incentivos fiscales existentes en los territorios históricos del País Vasco, en cuanto se trata de una Comunidad Autónoma vecina cuyas provincias también tienen su propio régimen tributario. Finalmente, se analizará el impacto de estos incentivos todo ello en un marco de constantes y crecientes innovaciones normativas en este ámbito.

**Palabras clave:** incentivos fiscales; producción cinematográfica; Navarra; ayuda de Estado.

## LABURPENA

Obra zinematografikoak ekoizteko inbertsioari pizgarri fiskalak ematen zaizkio. Nafarroak, zerga-erregimen propioa duenez, pizgarri bereziki onuragarriak ditu, bai entitate ekoizleentzat, bai finantzatzaleentzat. Artikulu honetan pizgarri horien edukia deskribatuko da, haien jatorria eta garapena aztertuz. Testuan konparazio bat egingo da Euskal Autonomia Erkidegoko lurralte historikoetan dauden zerga-pizgarriekin; izan ere, Euskal Autonomia Erkidegoaren alboko probintziek ere beren zerga-araubidea dute. Azkenik, pizgarri horien eragina aztertuko da, esparru horretako arau-berrikuntza iraunkor eta gero eta handiagoen esparruan.

**Gako hitzak:** pizgarri fiskalak; ekoizpen zinematografikoa; Nafarroa; Estatuaren laguntza.

## ABSTRACT

Investment in the production of cinematographic works is favoured by the existence of tax incentives. Navarre has, thanks to its own tax system, particularly advantageous incentives for both production and financing entities. This article will describe the content of these incentives, analysing their origin and development. A comparison will be made with the tax incentives existing in the historic territories of the Basque Country, as it is a neighbouring Autonomous Community whose provinces also have their own tax system. Finally, the impact of these incentives will be analysed, all within a framework of constant and growing regulatory innovations in this field.

**Keywords:** tax incentives; cinematographic productions; Navarre; state aid.

1. INTRODUCCIÓN: LOS INCENTIVOS FISCALES A LA PRODUCCIÓN CINEMATOGRÁFICA. 1.1. La finalidad perseguida por los incentivos fiscales. 1.2. Algunas cifras sobre la industria audiovisual. 2. LOS INCENTIVOS FISCALES Y SU CONSIDERACIÓN COMO AYUDA DE ESTADO. 2.1. Introducción. 2.2. Su consideración como ayudas de Estado. 3. EL INCENTIVO FISCAL DEL ARTÍCULO 65.1 DE LA LFIS. 3.1. El porcentaje de deducción fiscal. 3.2. La exigencia de realización del gasto en Navarra. 3.3. Base de la deducción. 3.4. Determinación del lugar donde se realizan los gastos. 3.5. Importe máximo de la deducción. 3.6. Intensidad de la ayuda. 3.7. Requisitos para generar la deducción. 3.8. Generación de la deducción y procedimiento para su aplicación. 3.9. Obligaciones adicionales para generar la deducción. 4. EL INCENTIVO FISCAL DEL ARTÍCULO 65.2 PARA LAS PRODUCTORAS DE SERVICIOS. 5. EL INCENTIVO FISCAL DEL ARTÍCULO 65 BIS PARA EL FINANCIADOR DE OBRAS AUDIOVISUALES. 6. EL IMPACTO DE LOS INCENTIVOS FISCALES EN NAVARRA. 7. A MODO DE CONCLUSIÓN. 8. LISTA DE REFERENCIAS.

## 1. INTRODUCCIÓN: LOS INCENTIVOS FISCALES A LA PRODUCCIÓN CINEMATOGRÁFICA

### 1.1. La finalidad perseguida por los incentivos fiscales

Como cuestión preliminar conviene preguntarse el porqué de la existencia de estos incentivos: la justificación de su conveniencia. La Comisión Europea ha elaborado desde el año 2001 una serie de documentos en los que justifica la necesidad de estas ayudas. En la vigente Comunicación de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual 2013/C 332/01 (Comunicación 2013/C) se incide en algunas de estas razones<sup>1</sup>. De forma resumida, la Comisión Europea considera que las obras audiovisuales son un elemento importante en la configuración de la identidad cultural europea y de las regiones que la integran; las obras audiovisuales tienen una doble naturaleza, por un lado, cultural y, por otro, económica.

Por lo que se refiere al aspecto cultural, el papel de las ayudas es importante como garantía de que, a través de estas producciones, pueda expresarse la cultura y la capacidad creativa europea y se refleje la diversidad y la riqueza de su cultura; y todo ello porque a los productores audiovisuales no les es fácil obtener el respaldo financiero previo necesario para poner en marcha proyectos que presentan un riesgo elevado, teniendo en cuenta su alto coste y la limitada audiencia de las obras audiovisuales europeas en un mercado cada vez más globalizado. Los largometrajes cuentan con presupuestos

1 <https://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2013:332:0001:0011:ES:PDF>

muy elevados y se enfrentan a una fuerte competencia procedente de fuera de Europa además de a una limitada circulación en el propio espacio europeo debido a la fragmentación del sector audiovisual.

En este mismo sentido, es relevante que el Proyecto de Ley del Cine y de la Cultura Audiovisual (PLCCA), que actualmente se tramita en las Cortes Generales, añada a su título la referencia al término «cultura audiovisual». En su exposición de motivos alude a que ésta «constituye un motor de transformación y de desarrollo social y económico; contribuye a la manifestación artística y a la expresión crítica, libre y creativa... al tiempo que produce riqueza, crea empleo y potencia el avance tecnológico»<sup>2</sup>. Todos estos elementos confieren un carácter estratégico al sector que justifica la adopción de medidas de fomento y promoción.

Además de la importancia como producto cultural, las ayudas también persiguen una finalidad de carácter económico contribuyendo a la generación, consolidación y desarrollo de la industria audiovisual.

## 1.2. Algunas cifras sobre la industria audiovisual

Para poner en su debido contexto lo anteriormente expuesto conviene aportar algunos datos sobre la importancia de la industria cinematográfica en Europa y en España. En el año 2023, según los datos contenidos en el informe elaborado por ComScore sobre la situación del sector cinematográfico en Europa, los cinco países con mayor recaudación en Europa fueron Francia con 647.9 millones de euros, Reino Unido e Irlanda con 581.8 millones de euros, Alemania con 463.7 millones de euros, Italia con 235.8 millones de euros y España con 229.8 millones de euros. Europa representa el 34 % de la taquilla internacional<sup>3</sup>.

El Observatorio Audiovisual Europeo, en su resumen cinematográfico sobre el sector en el año 2023, señala que España es el 10º país de Europa que más incremento de taquilla experimentó con un 25 %, y una tasa de recuperación postpandemia del 75 %. Italia es el país que encabeza la lista en términos de volumen de producción en 2023, alcanzando un nuevo récord de 354 largometrajes, al que le siguen España y Francia, con 306 y 236 títulos, respectivamente<sup>4</sup>.

El Informe del Spain Audiovisual Hub del año 2024 sobre el sector audiovisual ofrece una interesante información sobre la evolución del sector de la industria del cine en España. Respecto al número total de largometrajes (incluidos las coproducciones), producidos por España en el periodo 2017-2023, se observa una tendencia ascendente,

2 [https://www.congreso.es/public\\_oficiales/L15/CONG/BOCG/A/BOCG-15-A-26-1.PDF](https://www.congreso.es/public_oficiales/L15/CONG/BOCG/A/BOCG-15-A-26-1.PDF)

3 Datos del estudio disponibles en <https://www.oficinamediaespana.eu/noticias/item/3896-estudio-de-comscore-sobre-la-situacion-del-sector-cinematografico-en-europa>

4 <https://spainaudiovisualhub.mineco.gob.es/es/actualidad/observatorio-audiovisual-europeo--resumen-cine-matografico-anual->

habiéndose superado el retroceso del año 2020 generado por la situación de crisis sanitaria. Desde los 241 largometrajes del año 2017 se alcanzaron en 2013 un total de 328 largometrajes (SAH, 2024, p. 54)<sup>5</sup>.

La producción de cortometrajes en España también ha experimentado un crecimiento sostenido durante el periodo comprendido entre 2017 y 2022, incrementándose en 169 producciones al concluir dicho intervalo, lo cual representa un aumento del 57,1% (SAH, 2024, p. 57).

La facturación de la industria del cine mostró, según el estudio indicado, una tendencia a la estabilidad financiera desde 2017 hasta 2019, acreditada por una facturación anual constante, tanto en términos de ingresos de taquilla como de publicidad en cine. El escenario cambió drásticamente en 2020 a raíz de la crisis sanitaria, lo que provocó una pronunciada caída. El año 2021 marcó el inicio de la recuperación sin alcanzar los niveles de antes de la pandemia. No obstante, el estudio señala que la evolución anual de la facturación de la industria cinematográfica en España, desde 2009 hasta 2023, revela una tendencia positiva que se proyecta hacia el futuro. Se estima que para el año 2026 la recaudación en taquilla alcanzará los 713 millones de euros, lo cual indica un incremento de 94 millones de euros en comparación con el año 2023 (SAH, 2024, pp. 59-60).

En cuanto al empleo, el estudio indica que el índice de ocupados dados de alta en el CNAE 59 (actividades cinematográficas, de vídeo y de programas de televisión, grabación de sonido y edición musical) ha evolucionado, en términos absolutos, pasando de alrededor de 43.200 personas en 2019 a más de 62.000 profesionales en el cuarto trimestre de 2023 (SAH, 2024, p. 69).

Por lo que respecta a las fuentes de financiación del sector, en relación a las películas de ficción, el Observatorio Audiovisual Europeo, en un informe de 2024 sobre *Fiction film financing in Europe: A sample analysis of films released in 2021*, señala que la financiación pública resulta fundamental. De las fuentes de financiación la más importante es la financiación pública directa, que en el año 2021 representó el 26% del volumen total de financiación, a este mecanismo le siguen los incentivos fiscales a la producción que representan el 21% de la financiación total (OAEb, 2024, p. 40)<sup>6</sup>.

Finalmente, y respecto al impacto económico en España que representan los incentivos fiscales a los rodajes internacionales, en el Reportaje elaborado para la Spain Film Commission por Olseng-SPI se concluye que el impacto total VAB (valor añadido bruto) de la producción audiovisual incentivada en el conjunto de la economía española ha sido en el periodo 2019-2022 de 1.796,6 millones de euros<sup>7</sup>. Dentro de este impacto

5 [https://spainaudiovisualhub.mineco.gob.es/content/dam/seteleco-hub-audiovisual/resources/pdf/informe\\_2024/2024\\_2\\_Informe\\_Spain\\_Audiovisual.pdf](https://spainaudiovisualhub.mineco.gob.es/content/dam/seteleco-hub-audiovisual/resources/pdf/informe_2024/2024_2_Informe_Spain_Audiovisual.pdf)

6 <https://rm.coe.int/fiction-film-financing-in-europe-2023-edition-m-kanzler/1680af8262>

7 <https://www.shootinginspain.info/wp-content/uploads/2024/09/Impacto-económico-de-los-incentivos-a-los-rodajes-internacionales-en-España.pdf>. El estudio considera que el valor añadido bruto (VAB) es la

total se incluye el impacto directo, que incluye la mejora económica de las empresas que participan directamente en la producción; el impacto indirecto, que incluye la mejora económica de empresas que suministran bienes y servicios a la producción y el impacto inducido, que tiene en cuenta la mejora económica creada a través del gasto salarial de quienes trabajan en la producción y en la actividad asociada de la cadena de suministro. El desglose sería el siguiente: 419,6 por impacto directo, 518,2 por impacto indirecto y 857,8 por impacto inducido. En definitiva, por cada millón de euros de VAB creado se generaron 4,28 millones de euros en la economía nacional (Olsberg-SPI, 2024, pp. 20-25).

## 2. LOS INCENTIVOS FISCALES Y SU CONSIDERACIÓN COMO AYUDA DE ESTADO

### 2.1. Introducción

España ha apostado por la implantación de un marco ventajoso de incentivos fiscales que se ve potenciado en aquellos territorios que cuentan con un régimen tributario propio o con un régimen especial derivado de su insularidad como es el caso de Canarias.

La normativa común de aplicación de incentivos fiscales viene determinada por los artículos 36 y 39 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Tras la reforma operada en el año 2022, el artículo 36.1 recoge unos incentivos fiscales por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales que, de forma resumida, suponen una deducción del 30 por ciento respecto del primer millón de base de la deducción y del 25 por ciento sobre el exceso de dicho importe. Al menos el 50 por ciento de la base de la deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio español. El importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas, no podrá superar el 50 por ciento del coste de producción, salvo en el caso de determinadas producciones consideradas difíciles. El importe de esta deducción no podrá ser superior a veinte millones de euros. En el caso de series audiovisuales, la deducción se determinará por episodio y el límite a que se refiere el párrafo anterior será de diez millones de euros por cada episodio.

El artículo 36.2 prevé que los productores registrados en el Registro Administrativo de Empresas Cinematográficas y Audiovisuales del ICAA, que se encarguen de la ejecución de producciones extranjeras que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada tengan derecho a la deducción del 30 por ciento respecto del primer millón de base de la deducción y del 25 por ciento sobre el exceso de dicho importe. La base de la deducción está constituida por determinados gastos realizados en territorio español directamente relacionados con la producción.

diferencia entre la producción bruta y el consumo intermedio de un productor, industria o sector individual en una economía determinada. Es la diferencia entre el valor de los bienes y servicios producidos y el costo de las materias primas y otros insumos utilizados durante la producción. Por lo tanto, el VAB mide la contribución a una economía determinada de un productor, industria o sector individual (Olsberg-SPI, 2024, p. 5).

En el artículo 39.7 también permite que quien participe en la financiación de producciones españolas se pueda aplicar las deducciones previstas en el artículo 36.1 cuando aporte cantidades destinadas a financiar la totalidad o parte de los costes de la producción, así como los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite del 30 % de los costes de producción.

En España son varios los territorios que cuentan con un régimen especial de incentivos fiscales a la producción audiovisual. Canarias, aun no contando con una hacienda propia, goza de un régimen específico por su condición de territorio ultraperiférico, que prevé unos incentivos fiscales que alcanzan el 54 % para el primer millón de euros y un 45 % a partir de ese primer millón, las producciones desarrolladas en el archipiélago se benefician de un régimen fiscal dual, ya que incluye una deducción general similar a la existente en el Estado y una deducción fiscal específica para las inversiones de producciones audiovisuales realizadas en Canarias. A través del Real Decreto 436/2024, de 30 de abril, por el que se modifica el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, se han introducido una serie de modificaciones en el régimen de incentivos, de este modo la deducción adicional ya no tiene la consideración de ayuda sectorial sino de ayuda regional al funcionamiento, cuya finalidad es compensar los costos adicionales que representa realizar una producción en ese ámbito geográfico. La consideración como ayuda sectorial determinaba la existencia de la considerada «bolsa» que limitaba el incentivo fiscal ya que existía un tope en su aplicación fijado en la cuantía de cincuenta millones de euros por ejercicio fiscal, una vez superado ese tope las producciones solo se beneficiaban del tipo de desgravación recogido en la LIS. Esta nueva categorización como ayuda regional al funcionamiento supone que quede eliminado el límite conjunto acumulado de cincuenta millones de euros anuales para las ayudas obtenidas lo que genera mayor seguridad jurídica a las productoras y la posibilidad de acoger más producciones y con un mayor presupuesto.

Los otros territorios que cuentan con un régimen específico de incentivos fiscales dentro del Estado son Navarra y las provincias que integran la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El objeto del presente artículo se va a centrar, precisamente, en el estudio de los incentivos fiscales existentes en la Comunidad Foral de Navarra, si bien también se hará mención a las principales similitudes y diferencias respecto de los existentes en los territorios de las Haciendas Forales Vascas, cada uno de ellos con su normativa propia. La comparativa resulta interesante tanto por la proximidad territorial entre ambas Comunidades Autónomas como por el hecho de que dispongan de un régimen tributario propio.

En Navarra, desde el año 2016, la Comunidad Foral encontró en la herramienta del régimen tributario propio el medio para atraer la inversión audiovisual mediante un incremento de la deducción por inversiones en películas y obras audiovisuales hasta el 35 % (solo superado en ese momento por el incentivo fiscal previsto en Canarias).

A partir de ese momento, sucesivas reformas han ido configurando un conjunto de normas cada más atractivas para la inversión en producciones audiovisuales.

Por Ley Foral 30/2018, de 27 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, mediante la adición del artículo 65 bis se introdujo una nueva figura: la del financiador de producciones cinematográficas.

Por Ley Foral 21/2020, de 29 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias y de modificación del Texto Refundido de la Ley Foral de Ordenación del Territorio y Urbanismo, con el objetivo de dotar de una mayor seguridad jurídica a la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales, se estableció un sistema de prevalidación y validación posterior. Además, se fijó un incentivo adicional de cinco puntos porcentuales más respecto del primer millón de base de deducción para determinadas producciones.

La Ley Foral 19/2021, de 29 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, eliminó la referencia a las obras audiovisuales difíciles que debían ser establecidas reglamentariamente y fijó las categorías de producciones a las que se les puede aplicar un límite de intensidad de la ayuda superior al 50 %.

Por lo que respecta a los territorios forales del País Vasco, un punto de inflexión lo marca en Bizkaia la Norma Foral 9/2022, de 23 de noviembre, que actualiza y amplía los incentivos fiscales para el fomento de la cultura incrementando sustancialmente los incentivos fiscales que eran aplicables, introduciendo los nuevos artículos 66 quater y 66 quinquies en la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (NFISB)<sup>8</sup>.

A continuación, son Álava y Gipuzkoa, las que aprueban sendas normas siguiendo el camino marcado por el territorio vecino. 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 y 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.

El impacto que suponen las mejoras sobre los incentivos fiscales es claramente apreciable en Bizkaia. De acuerdo con los datos facilitados por la *Bizkaia Film Commission*, el impacto económico directo generado por los proyectos audiovisuales ascendió en 2023 a 58,5 millones de euros, cifra que se ha multiplicado por cuatro respecto al dato obtenido en 2021 (13,8 millones de euros). En 2023 se rodaron 151 producciones, que sumaron 1.026 días de rodaje en Bilbao Bizkaia, un dato récord con un aumento del 74 % respecto a las jornadas del año 2022<sup>9</sup>.

A la espera de resultados, todo parece indicar que la introducción de los incentivos fiscales en las otras dos provincias vascas ha multiplicado el número de rodajes de ambas provincias.

8 Un análisis detallado de esta actualización se encuentra en (Alonso Arce, 2022).

9 <https://www.bizkaia.eus/es/web/comunicacion/noticias/-/news/detailView/25821>.

La escalada de sucesivas reformas puede que no haya hecho más que comenzar. Entre las más recientes nos encontramos con la Ley Foral 20/2024, de 26 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias que, como veremos, entre otras medidas ha elevado el porcentaje de deducción con carácter general del 35 al 45 por ciento, manteniendo el porcentaje de territorialización de gastos en Navarra en el 40 por ciento de la inversión. Además, ha elevado el porcentaje de deducción para las «obras difíciles».

En Bizkaia, la Norma Foral 4/2024, de 27 de diciembre, por el que se aprueban medidas Tributarias, se introducen modificaciones en la regulación de diversos impuestos entre las que destacan las referidas a la figura del financiador de producciones audiovisuales.

## 2.2. Su consideración como ayudas de Estado

Una de las cuestiones más importantes sobre los incentivos fiscales a las producciones cinematográficas es la de si tienen o no la consideración de ayuda de Estado, en los términos en los que se recoge en el artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), lo que conllevaría la necesidad de informar a la Comisión de acuerdo con lo previsto en el artículo 108.3 del mismo texto legal. El artículo 107.1 del TFUE define las ayudas estatales como «las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

En la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea 2016/C 262/01 (Comunicación 2016/C), la Comisión aclara los conceptos clave relativos al concepto de ayuda estatal con el fin de contribuir a una aplicación de este concepto más sencilla, transparente y coherente en toda la Unión<sup>10</sup>. Así, analiza cada uno de los elementos que lo integran: la existencia de una empresa y actividad económica, la imputabilidad de la medida al Estado y su financiación mediante fondos estatales, la concesión de una ventaja, la selectividad de la medida y su efecto sobre la competencia y los intercambios comerciales entre Estados miembros. Son, pues, cinco las condiciones que de forma acumulativa deben concurrir para que una ayuda adquiera el carácter de ayuda de Estado a los efectos de aplicación de la normativa comunitaria. Todas ellas están presentes en los incentivos fiscales a la actividad cinematográfica.

En relación al primero de los elementos, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea considera que una empresa es una entidad que ejerce una actividad económica, con independencia de su estatuto jurídico y de su modo de financiación. El mismo Tribunal ha dictaminado reiteradamente que cualquier actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un determinado mercado constituye una actividad económica.

10 [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016XC0719\(05\)&from=LV](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016XC0719(05)&from=LV).

La ayuda debe ser otorgada con cargo a fondos Estatales. La transferencia de fondos estatales puede revestir diversas formas, tales como subvenciones directas, préstamos, garantías, inversión directa en el capital de compañías y beneficios en especie. No es necesario que haya una transferencia directa de fondos, sino que es suficiente con que el Estado no haya percibido determinados ingresos. Renunciar a ingresos que, de lo contrario, se habrían pagado al Estado, constituye una transferencia de fondos estatales. A través de los incentivos fiscales el Estado o la Comunidad Autónoma renuncia a la obtención de determinados ingresos fiscales como consecuencia de la aplicación de las deducciones previstas; de igual modo sucede en los casos en que se aplica la transferencia de la deducción a inversores privados.

En tercer lugar, es necesaria la existencia de una ventaja, esto es, la existencia de un beneficio económico que una empresa no podría haber obtenido en condiciones normales de mercado, es decir, sin la intervención estatal. Como se indica en la Comunicación, no solo la concesión de ventajas económicas positivas es relevante para el concepto de ayuda estatal, sino que la liberación de cargas económicas también puede constituir una ventaja (párrafo 105 de la Comunicación 2016/C). Los incentivos fiscales permiten que los beneficiarios reduzcan los gastos soportados ya se trate de las productoras o de los financiadores que a través del contrato de financiación logran el trasvase de las deducciones que corresponderían a aquellas; obtienen de esta manera una ventaja que estos operadores no podrían obtener en condiciones normales de mercado.

La ventaja debe ser selectiva, lo que supone que no todas las medidas que favorecen a operadores económicos se consideran ayuda de Estado, sino solo aquellas que conceden una ventaja de manera selectiva a determinadas empresas o categorías de empresas o a determinados sectores económicos (párrafo 117 de la Comunicación 2016/C). En los incentivos fiscales al cine, los beneficiarios reciben un trato más favorable que otras empresas que, sujetas al mismo impuesto de Sociedades, no tienen acceso a las deducciones previstas.

Por último, con arreglo al artículo 107.1 TFUE el apoyo público a las empresas solo constituye ayuda estatal si «falsea o amenaza falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones» y solo «en la medida en que afecte a los intercambios comerciales entre Estados miembros». Como indica la Comunicación, se trata de dos elementos distintos y necesarios del concepto de ayuda. En la práctica, sin embargo, estos criterios suelen tratarse conjuntamente al evaluar las ayudas estatales puesto que, como norma, se consideran estrechamente vinculados (párrafos 186 a 190 de la Comunicación 2016/C). Una medida falsea o amenaza falsear la competencia cuando es probable que mejore la posición competitiva del beneficiario frente a otras empresas con las que compite e incide en los intercambios comerciales intracomunitarios cuando refuerza la posición de una empresa frente a otras que compiten con ella. En el caso de los incentivos a la industria cinematográfica, al tratarse de una serie de ayudas para la producción de obras audiovisuales destinadas a circular entre Estados miembros y que pueden implicar la participación de diversas empresas establecidas en otros Estados, el régimen de incentivos repercute en la competencia y los intercambios comerciales entre los Estados miembros de la UE.

La Comisión establece en la Comunicación 2013/C los criterios específicos que permiten la aplicación de la denominada excepción cultural, o lo que es lo mismo, los que sirven para evaluar la compatibilidad de las ayudas estatales a obras cinematográficas y otras producciones audiovisuales con arreglo a lo dispuesto en el artículo 107.3.d) TFUE que considera compatibles con el mercado interior «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 Unión en contra del interés común»<sup>11</sup>.

Estas ayudas deben ajustarse al principio de «legalidad general», es decir, no contener cláusulas contrarias a las disposiciones del TFUE en ámbitos distintos al de ayudas estatales (párrafo 48 de la Comunicación 2013/C). En segundo lugar, las ayudas deben cumplir con una serie de requisitos que permiten apreciar la compatibilidad de las ayudas destinadas a las producciones audiovisuales, en relación a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 107, apartado 3, letra d), del TFUE. De forma resumida, son los siguientes (párrafo 52 de la Comunicación 2013/C):

- La ayuda debe destinarse a un producto cultural, lo que no impide que se traten de películas de carácter comercial. Así, la Comisión indica que es a los Estados miembros a los que les corresponde vigilar que la ayuda se destine a un producto cultural, con arreglo a sus propios criterios «siguiendo un proceso efectivo de verificación, a fin de evitar un error manifiesto». De acuerdo con el principio de subsidiariedad, la tarea de la Comisión se va a limitar a «verificar si un Estado miembro cuenta con un mecanismo de verificación pertinente y eficaz»<sup>12</sup>.
- La intensidad de ayuda debe estar limitada, en principio, al 50 % del presupuesto de producción, límite que no se aplicará a las denominadas obras audiovisuales difíciles.
- Los Estados deben fijar medidas para incentivar a los productores a depositar una copia de la película subvencionada en la institución responsable del patrimonio cinematográfico, con vistas a la preservación.
- La ayuda debe concederse de forma transparente.
- Es necesario que se respeten unos límites respecto a la exigencia de territorialización de los gastos, esto es, la obligación que se impone a los beneficiarios a los que se les concede la ayuda de gastar un importe mínimo y/o realizar un nivel mínimo de actividad de producción en un territorio determinado. Este nivel no puede rebasar en ningún caso el 50 % del presupuesto de producción global. Además, el vínculo territorial no rebasará el 80 % del presupuesto total de producción (párrafo 50 de la Comunicación 2013/C).

La Comunicación 2013/C se complementa con lo dispuesto en el Reglamento (UE) 651/2014 de la Comisión de 17 de junio, por el que se declaran determinadas categorías

11 La Comisión Europea ha dado autorización expresa a la modificación de los incentivos fiscales de Bizkaia, Guipúzcoa y Álava mediante la Decisión C (2022) 4616, de 30 de junio, dictada en el asunto SA 102040; Decisión C (2023) 8103, de 24 de noviembre de 2023, dictada en el asunto SA 107200 y la Decisión C (2023) 8102, de 24 de noviembre, dictada en el asunto SA10721, respectivamente.

12 Apartado 33 de la Decisión C (2022) 4616, de 30 de junio, dictada en el asunto SA 102040.

de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado (Reglamento 651/2014).

Este Reglamento señala que, en principio, la financiación estatal que cumple los criterios del artículo 107, apartado 1, del Tratado constituye ayuda estatal y debe notificarse a la Comisión en virtud del artículo 108, apartado 3, del Tratado. No obstante, de conformidad con el artículo 109 del Tratado, el Consejo podrá determinar las categorías de ayudas que quedan exentas de esta obligación de notificación; todo ello sin perjuicio de la posibilidad de que los Estados miembros notifiquen las ayudas cuyos objetivos correspondan a objetivos en él previstos.

En el Reglamento se indica que, puesto que las ayudas de gran cuantía presentan un riesgo elevado de alterar las condiciones de los intercambios, es conveniente que sean evaluadas individual o conjuntamente por la Comisión tras su notificación. Por consiguiente, para cada categoría de ayudas incluidas en el ámbito de aplicación del Reglamento se establecen unos umbrales cuyo nivel tiene en cuenta la categoría de las ayudas y sus posibles repercusiones en las condiciones de los intercambios. Las ayudas concedidas que rebasen dichos umbrales siguen estando sujetas a la obligación de notificación prevista en el artículo 108, apartado 3, del Tratado. Así, en el caso de las ayudas a obra audiovisuales, el Reglamento no se aplicará a las ayudas que superen los siguientes umbrales: 50 millones de euros por régimen y por año.

En el artículo 54.1 se regula el régimen aplicable a las ayudas para obras audiovisuales indicando que los regímenes de ayudas concebidos para apoyar la elaboración de guiones, y el desarrollo, la producción, la distribución y la promoción de obras audiovisuales serán compatibles con el mercado interior con arreglo al artículo 107, apartado 3, del Tratado, y quedarán exentos de la obligación de notificación prevista en el artículo 108, apartado 3, del Tratado, siempre que se cumplan las condiciones previstas en el citado artículo 54<sup>13</sup> y en el capítulo I del Reglamento, entre las que se encuentra la obligación de comunicación ex post a la Comisión Europea<sup>14</sup>.

### 3. EL INCENTIVO FISCAL DEL ARTÍCULO 65.1 DE LA LFIS

El artículo 65.1 de la LFIS recoge la deducción que pueden aplicarse las productoras por las inversiones en producciones españolas de películas cinematográficas y de otras obras audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su difusión.

13 En el artículo 54 del Reglamento 651/2014 se indica que las ayudas pueden consistir en ayudas a la preproducción, producción y distribución de obras audiovisuales. Si, para optar a las ayudas, se exige que se lleve a cabo en el territorio de que se trate un nivel mínimo de la actividad de producción, ese nivel no podrá rebasar el 50 % del presupuesto de producción global. Además, el importe máximo de gasto sujeto a los requisitos de territorialización de los gastos no podrá rebasar en ningún caso el 80 % del presupuesto de producción global.

14 El artículo 11 del Reglamento 651/2014 establece una obligación de comunicación ex post a la Comisión Europea, suministrando información resumida relativa a cada medida de ayuda exenta en virtud del Reglamento en un plazo de 20 días laborables a partir de su entrada en vigor.

En la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine (LC) se encuentra la definición de películas cinematográficas y de otras obras audiovisuales, artículos 4.a y 4.b)<sup>15</sup>.

En el caso de las coproducciones los importes fijados en el artículo se determinarán para cada productor, en función de su respectivo porcentaje de participación en aquella.

El artículo 65.1 exige que las producciones deben ser españolas, sin embargo, en la normativa de Bizkaia no se establece distinción entre películas nacionales o extranjeras, por lo que se puede acceder en igualdad de condiciones sin distinciones entre ambas a la hora de tener en cuenta los gastos que pueden formar parte de la base de deducción<sup>16</sup>. El mismo criterio se ha seguido en Álava y en Gipuzkoa.

En estas tres normativas vascas se fija un requisito de permanencia de los elementos patrimoniales, de tal modo que los productores, como titulares de las inversiones y de la propiedad intelectual sobre las obras, quedan obligados a mantener la titularidad de las obras durante un plazo de, al menos, tres años, sin perjuicio de la facultad que tienen para comercializar total o parcialmente, los derechos de explotación derivados de las mismas a uno o más terceros<sup>17</sup>.

### 3.1. El porcentaje de deducción fiscal

En la normativa foral navarra se ha elevado de forma importante el porcentaje de deducción, tras la reforma operada por la Ley Foral 20/2024, de 26 de diciembre, que oscila entre el tipo general del 45 % de la base de deducción y el 50 % sobre los tres primeros millones de euros en el caso de ciertos tipos de obras.

La deducción especial está prevista para los siguientes supuestos:

- Producciones cuya única versión original sea en euskera.
- Producciones realizadas exclusivamente por directoras<sup>18</sup>.

<sup>15</sup> La película cinematográfica se define como: «Toda obra audiovisual, fijada en cualquier medio o soporte, en cuya elaboración quede definida la labor de creación, producción, montaje y posproducción y que esté destinada, en primer término, a su explotación comercial en salas de cine. Quedan excluidas de esta definición las meras reproducciones de acontecimientos o representaciones de cualquier índole». Las otras obras audiovisuales como: «Aquéllas que, cumpliendo los requisitos de la letra a), no estén destinadas a ser exhibidas en salas cinematográficas, sino que llegan al público a través de otros medios de comunicación».

<sup>16</sup> Sobre esta cuestión, vid. página 17 de la Instrucción 3/2023, de 26 de mayo, de la Dirección General de Hacienda de Bizkaia, 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 quinque de la misma Norma Foral (IDGHB, 2023).

<sup>17</sup> Artículo 66. quater. Uno. 1 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto de Sociedades (NFISB); Artículo 66 bis. Uno. 1 de la Norma Foral 2/2024, de 17 de enero, del Impuesto de Sociedades (NFISG) y artículo 66.ter. Uno. 1 de la Norma Foral 37/2023, de 13 de diciembre, del Impuesto de Sociedades (NFISA).

<sup>18</sup> Los cargos masculinizados en la industria cinematográfica, según datos que ofrece el Informe CIMA 2022, representan un 67 % de la muestra estudiada. Las mayores diferencias se encuentran en los puestos de dirección de fotografía (19 % mujeres – 81 % de hombres), composición musical (21 % mujeres – 79 % hombres) y dirección (24 % mujeres – 76 % hombres), los datos del informe del Cima se recogen en SAH (2024, pp. 76-77).

- Producciones documentales<sup>19</sup>.
- Producciones de animación. En la actual LC no aparecen definidas, sí se encuentran en el artículo 4.i) del PLCCA que las define como: «aquella con desarrollo argumental en la que, mediante cualquier técnica, ya sea tradicional o digital, se da movimiento al estatismo de una imagen fija e individual, elaborada mediante dibujos, materiales diversos, objetos u otros elementos que, al proyectarse imagen a imagen consecutivamente y a gran velocidad, construyen el movimiento que es inexistente en la realidad».
- Dirección novel, esto es, cuando la persona que dirija la obra no hay dirigido o codirigido ningún largometraje o serie audiovisual de ficción, animación o documental<sup>20</sup>.
- La reforma de la LFIS contempla ha incluido a los cortometrajes como «obra difícil» susceptible de aplicar ese 50 por ciento de deducción<sup>21</sup>.

El incremento operado en los incentivos fiscales sin duda viene, en buena medida, motivado por la existencia de unos incentivos más ventajosos en el País Vasco. Así, en Bizkaia, el porcentaje de deducción viene determinado por el lugar donde se ha producido el gasto, de acuerdo con una escala que va del 60 % al 35 % dependiendo del porcentaje de la inversión que se realice en el Territorio Histórico de Bizkaia<sup>22</sup>. En el supuesto de obras rodadas íntegramente en euskera el porcentaje de deducción que resulte aplicable se eleva en diez puntos porcentuales.

El porcentaje de deducción viene, en consecuencia, marcado por el importe de las inversiones realizadas en el territorio histórico donde el contribuyente tenga su domicilio fiscal, esto es, con carácter general en Bizkaia.

Tanto en Álava y Gipuzkoa el porcentaje de deducción oscila entre el 60 por ciento en los casos en que más del 50 % del gasto que compone la base de deducción sea realizado en cualquiera de los territorios históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y el 50 % cuando el porcentaje de gasto realizado en los territorios históricos represente entre el 35 % y el 50 % del total. En los casos en que se trate de obras cuya única versión original sea en euskera el porcentaje de deducción que resulte aplicable de los previstos en este apartado se elevará en diez puntos porcentuales<sup>23</sup>.

### 3.2. La exigencia de realización del gasto en Navarra

En Navarra, la aplicación del incentivo fiscal y la determinación de la base de deducción está vinculada a la exigencia de territorialización de parte del gasto. En principio,

19 Sobre los criterios para considerar qué se entiende por documental vid. (IDGHB, 2023, p. 16).

20 La definición no se corresponde con la que existe en la LC que, en su artículo 4.i), considera nuevo realizador a aquel que no haya dirigido o codirigido más de dos largometrajes calificados para su explotación comercial en salas de exhibición cinematográfica.

21 La LC define los cortometrajes, en su artículo 4.d), como las películas cinematográficas que tengan una duración inferior a sesenta minutos, excepto las de duración superior a cuarenta y cinco minutos que sean producidas en soporte de formato 70 mm., con un mínimo de 8 perforaciones por imagen.

22 Artículo 66. quater. Uno. 2 de la NFISB.

23 Artículo 66 bis. Uno. 2 de la NFISG y artículo 66.ter.Uno.2 de la NFISA.

el artículo 65.1.a) de la LFIS exige que los gastos en territorio navarro deberán alcanzar el 40 % de la inversión; en otro caso, si el porcentaje es menor, la base de deducción se calculará dividiendo el gasto navarro entre 0,4.

Fue con la Ley Foral 30/2018 cuando se incrementó el tanto por ciento de gastos que deben realizarse en territorio navarro al pasar del 25 al 40 por 100. La exposición de motivos de la ley señala cuál era la finalidad perseguida: «conseguir que las producciones de cine que se beneficien del incentivo fiscal, realicen un porcentaje mayor de gastos en Navarra y, en consecuencia, se genere un beneficio económico y un retorno fiscal mayor para Navarra».

En Álava y Gipuzkoa, la exigencia de territorialización mínima es del 35 % del total de las inversiones y gastos; los tipos de deducción fiscal que se aplican se relacionan con los diferentes niveles de gasto en los Territorios Históricos del País Vasco en los que el beneficiario tiene su domicilio fiscal. Estas normas se refieren a gastos realizados en el País Vasco, a diferencia de la normativa vizcaína que sólo admite los gastos realizados en el Territorio Histórico en el que el contribuyente tenga su residencia fiscal.

En Bizkaia no hay, en principio, un requisito de realización del gasto en el territorio de Bizkaia a efectos de poder acceder al incentivo previsto, de este modo es indiferente dónde se entienda incurrido el coste de la obra para tener derecho a la deducción, y para que dicho coste forme parte de la base de la deducción. Eso sí, como se ha señalado, es determinante para fijar el porcentaje de deducción: 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.

Sobre esta exigencia de territorialización del gasto, la Comunicación C/2013 ofrece una serie de interesantes reflexiones sobre la cuestión con base en un estudio externo encargado por la propia Comisión Europea, entre las que destacan las siguientes consideraciones<sup>24</sup>:

Constituye una restricción del mercado interior de producción audiovisual que, sin embargo, encuentra su justificación en la necesidad de mantener una «masa crítica de infraestructura para la producción cinematográfica en el Estado miembro». El estudio encargado por la Comisión no ofreció conclusiones concluyentes sobre si los efectos positivos superan a los negativos. Así, en los países que aplican estas exigencias los costes de producción son más elevados que en los países que no lo hacen, pudiendo ocasionar mayores dificultades para la realización de coproducciones. En todo caso, la Comisión exige que el importe de los gastos sujetos a este requisito guarde la debida proporcionalidad respecto al importe de la ayuda y no tanto respecto al presupuesto global de la producción.

Estos niveles de exigencia de realización de una parte de la producción en el territorio quedan determinados en el apartado 50 de la Comunicación 2013/C, de tal modo que

24 Vid. apartados 27 a 38 de la Comunicación 2013/C.

no pueden rebasar el 50 % del presupuesto total de producción para que los proyectos sean subvencionables y el 80 % del presupuesto total de producción en el momento de concesión de la ayuda.

García Novoa considera positiva la exigencia de territorialización de parte del gasto (2024, p. 145). Por el contrario, Castro Bosque considera que el requisito de realización de parte del gasto en el territorio plantea dudas en relación con su compatibilidad con el derecho de la UE (2020, p. 67); además, no resulta eficaz para la protección de la diversidad cultural y su finalidad es principalmente económica, resultando un «mecanismo eficaz para atraer inversión», la autora considera que existen otros mecanismos para preservar esa diversidad cultural (2020, pp. 83-85).

### 3.3. Base de la deducción

En el artículo 65.1.a) de la LFIS se indica que la base de deducción está constituida por la inversión de la productora y que ésta se determinará mediante resolución del órgano del Gobierno de Navarra competente en materia de cultura. A continuación, establece que será mediante orden foral cómo se determinen qué gastos pueden formar parte de la base de deducción, así como los criterios en virtud de los cuales los gastos se entienden realizados en territorio navarro.

El artículo 67.2. LFIS establece que la base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones o para fomentar las actividades que generan derecho a deducción.

En los territorios vascos 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 de la productora<sup>25</sup>. De igual modo la base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones y/o gastos que generen el derecho a las deducciones.

La LFIS se remite a una norma de carácter reglamentario para la determinación de cuáles son los gastos que forman parte de la base de la deducción, esta es la Orden Foral 69/2021, de 7 de mayo, de la Consejera de Economía y Hacienda, por la que se desarrollan las condiciones y requisitos para aplicar la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales regulada en el artículo 65.1 de la LFIS (OF 69/2021).

Estos vienen constituidos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1 de la citada norma por:

- a) El coste de producción hasta la consecución de la copia estándar o master digital, con determinadas especialidades y límites<sup>26</sup>.

25 Artículo 66. quater. Uno.1 de la NFISB, artículo 66 bis. Uno. 1 de la NFISG y artículo 66.ter.Uno.1 de la NFISA.

26 Se prevén estas especialidades y límites para la remuneración del productor ejecutivo, el importe de los gastos generales, los gastos correspondientes a suministros, el coste de amortización fiscalmente deducible correspondiente al tiempo de utilización de los equipos y del material técnico propiedad de la productora en la

- b) Los gastos de publicidad y promoción de la obra audiovisual, hasta el límite del 40 por 100 del importe del coste de producción. En Bizkaia estos gastos no se encuentran sometidos al límite del 40 % del coste de realización de la película (IDGHB, 2023, p. 21).
- c) Los gastos de adaptación, una vez terminada la obra audiovisual, a soportes o sistemas necesarios para su exhibición en salas o explotación cinematográfica, o, en el caso de las series, para la retransmisión en televisiones o en plataformas que ofrezcan contenidos en streaming.
- d) El gasto de realización de los soportes materiales necesarios para garantizar la preservación de la obra audiovisual. Asimismo, los gastos para la obtención de las copias u otros soportes siempre que estén destinados a la exhibición en salas o explotación cinematográfica, o, en el caso de las series, a la retransmisión en televisiones o en plataformas que ofrezcan contenidos en streaming.
- e) Los gastos del informe especial de auditoría para acreditar el coste de la obra audiovisual.

La inclusión de este gasto como parte de la base de la deducción resulta interesante en cuanto se trata de un documento que resulta imprescindible en el procedimiento de acreditación posterior de la inversión y determinación definitiva de la base de deducción.

El artículo 1.2 de la OF 69/2021 exige que los gastos «deberán haber sido efectuados entre los veinticuatro meses anteriores al comienzo del rodaje y los veinticuatro meses posteriores a la finalización del mismo».

El artículo 1.3. no considera como importe de la inversión los gastos financieros ni los impuestos indirectos, de la misma forma que en la normativa de las provincias de la Comunidad Autónoma Vasca.

### 3.4. Determinación del lugar donde se realizan los gastos

El requisito de territorialización de parte del gasto es determinante para la obtención del incentivo fiscal en su máxima extensión, por lo que resulta imprescindible determinar cuáles son los gastos que se entienden realizados en territorio navarro.

El artículo 2 de la OF 69/2021 establece las siguientes reglas generales respecto a qué gastos se consideran realizados en territorio navarro, que incluyen<sup>27</sup>:

- a) Los servicios que se efectúen desde Navarra, cuando quien los preste tenga el domicilio fiscal en territorio navarro.

realización de la obra audiovisual y los gastos de servicios de restauración, hostelería, viajes y desplazamiento, así como los gastos de telefonía e internet, producidos durante el rodaje de la obra audiovisual.

<sup>27</sup> El artículo 2 ofrece una serie de criterios concretos aplicables a los gastos derivados del pago de salarios de trabajadores en régimen laboral, cuando los trabajos o servicios se presten en Navarra; los gastos derivados de suministros de agua, gas o electricidad; los gastos derivados del pago de seguros; los gastos relacionados con la cesión de uso o arrendamiento de bienes inmuebles, cuando dichos bienes radiquen en territorio navarro y los gastos de hostelería y restauración, cuando el servicio se preste en establecimientos situados en territorio navarro.

- b) Los gastos correspondientes a adquisiciones de bienes utilizados en territorio navarro y realizadas a personas o entidades que tengan el domicilio fiscal en Navarra.
- c) Los gastos de amortización derivados de elementos del inmovilizado material o intangible, cuando su utilización efectiva se produzca en territorio navarro y quien realice la entrega tenga su domicilio fiscal en dicho territorio. En el supuesto de que los bienes sean utilizados parcialmente en territorio navarro, se entenderá realizado en Navarra el gasto en proporción al grado de utilización en dicho territorio.

Por lo que respecta a la normativa aplicable en el País Vasco, las normas forales no recogen de forma expresa ningún criterio, la regla general a aplicar será la de considerar que cuando se traten de gastos vinculados al rodaje se entenderán realizados en el lugar en que se lleve a cabo, mientras que en el caso de 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»<sup>28</sup>.

### 3.5. Importe máximo de la deducción

La Ley Foral 30/2018 estableció un límite máximo de deducción de tres millones de euros para cada producción realizada. La finalidad era la de poner un techo preventivo suficientemente elevado, para evitar casos como una posible superproducción de cantidades desorbitadas. Actualmente, el artículo 65.1.a) de la LFIS fija el importe máximo de la deducción en cinco millones de euros; límite que se aplica, en el caso de las series audiovisuales, por temporada.

En el Estado, el límite máximo será de veinte millones de euros por producción y en el caso de series audiovisuales, la deducción se determinará por episodio y el límite a que se refiere el párrafo anterior será de diez millones de euros por cada episodio producido.

El límite varía en el caso del País Vasco, en Álava y Gipuzkoa no podrá ser superior a diez millones de euros por cada producción realizada; en el caso de series audiovisuales, la deducción se determinará por temporada, si bien el límite será de tres millones por cada episodio<sup>29</sup>. Mientras, en Bizkaia no hay límite respecto al importe de deducción máxima que puede generarse más allá del límite relativo al de la intensidad de la ayuda.

### 3.6. Intensidad de la ayuda

Una exigencia clave para estimar la compatibilidad de los incentivos fiscales con el mercado europeo es el del porcentaje de intensidad de la ayuda. En principio, de acuerdo con lo indicado en el apartado 52.2 de la Comunicación 2013/C, la intensidad de la

28 Así se indica en la IDGHB, que además recoge una serie de criterios interpretativos, p. 24 y ss.

29 Artículo 66 bis. Uno. 3 de la NFISG y artículo 66.ter.Uno.3 de la NFISA.

ayuda no puede superar el 50 % del presupuesto de la producción, si bien se permiten niveles de intensidad más elevados para determinadas producciones<sup>30</sup>.

En la normativa Navarra, se fija el límite del 50 % en el artículo 65.3 de la LFIS, la actual redacción quedó establecida por la Ley Foral 19/2021, que eliminó la referencia a las obras audiovisuales difíciles que debían ser establecidas reglamentariamente y se fijaron las categorías de producciones a las que se les puede aplicar un límite de intensidad de la ayuda superior al 50 % en términos similares a los que aparece en la normativa estatal<sup>31</sup>.

Así, el referido artículo señala que: «el importe de las deducciones reguladas en este artículo conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente por cada producción, no podrá superar el 50 por 100 de los costes subvencionables»<sup>32</sup>.

La relación de obras que tiene la consideración de obra audiovisual difícil, respecto de las cuales es posible elevar el porcentaje de intensidad de la ayuda, no es coincidente en las normativas que estamos analizando<sup>33</sup>.

El artículo 65.3 de la LFIS permite que el límite de intensidad se eleve en los siguientes casos y porcentajes:

- a) El 85 por ciento para los cortometrajes, así como para cualquier proyecto audiovisual cuyo coste de producción sea inferior a un millón de euros<sup>34</sup>.
- b) El 80 por ciento para las producciones dirigidas por una persona que no haya dirigido o codirigido más de dos largometrajes calificados para su explotación comercial en salas de exhibición cinematográfica, cuyo presupuesto de producción no supere 1.500.000 de euros.

En Álava y Gipuzkoa se hace mención a que se trate de una realización novel, entendiendo por tal las «efectuadas por personas que no hayan dirigido o codirigido más de dos largometrajes calificados para su explotación comercial en salas

30 Los límites no se aplican a las obras audiovisuales difíciles ni a las coproducciones en las que participen países de la lista del Comité de Ayuda al Desarrollo (CAD) de la OCDE. Las películas cuya única versión original sea en una lengua oficial de un Estado miembro cuyo territorio, población o región lingüística sean limitados podrán considerarse obras audiovisuales difíciles en este contexto.

31 Artículo 21.2 del Real Decreto 1084/2015, de 4 de diciembre, por el que se desarrolla la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine.

32 En Navarra se utiliza el término «costes subvencionables», como viene recogido en el artículo 54.6 del Reglamento 651/2014. Mientras en Bizkaia se utiliza el término «presupuesto de producción global», cercano al concepto de «presupuesto de producción» que recoge en apartado 52.2 de la Comunicación 2013/C.

33 Vid. artículo 66 bis. Uno. 5 de la NFISG y artículo 66.ter.Uno.1 de la NFISA. En Bizkaia la relación de obras audiovisuales consideradas difíciles es más reducida, vid. artículo 66. quater. Uno.5 de la NFISB que solo hace mención a cortometrajes, películas que sean la primera o la segunda obra de un director, las obras cuya única versión original sea en euskera, las obras de bajo presupuesto y aquellas que encuentren dificultad para introducirse en el mercado.

34 En 2023 el coste medio de producción de los largometrajes se sitúa en los 3 millones de euros, en su mayor parte se componen de los gastos de personal, seguido de los gastos de rodaje y de explotación (SAH, 2024, pp. 64-65).

de exhibición cinematográfica, o dirigido más de dos obras audiovisuales, de al menos sesenta minutos cada una, o doscientos minutos de una serie; que se hayan difundido a través de servicios de comunicación audiovisual».

- c) El 80 por ciento en el caso de las producciones rodadas íntegramente en euskera.
- d) El 80 por ciento en el caso de producciones dirigidas exclusivamente por personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento reconocido por el órgano competente.
- e) El 75 por ciento en el caso de producciones realizadas exclusivamente por directoras<sup>35</sup>.
- f) El 75 por ciento en el caso de producciones con un especial valor cultural y artístico que necesiten un apoyo excepcional de financiación según los criterios que se establezcan mediante orden foral o en las correspondientes convocatorias de ayudas. En Álava y Gipuzkoa se incluye una referencia a las obras que por su temática o por otras cuestiones inherentes a la producción encuentren dificultades para introducirse en el mercado.
- g) El 75 por ciento en el caso de los documentales.
- h) El 75 por ciento en el caso de las obras de animación cuyo presupuesto de producción no supere 2.500.000 de euros. En la normativa alavesa y guipuzcoana se incluyen tanto las obras de animación como las obras de bajo presupuesto, entendiendo por tales aquéllas cuyo coste de producción no supere 1.000.000 de euros.
- i) El 60 por ciento en el caso de producciones transfronterizas financiadas por más de un Estado miembro de la Unión Europea y en las que participen productores de más de un Estado miembro. En Álava y Gipuzkoa, cuando se trate 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, no se podrá superar el 60 por ciento del presupuesto de producción global.
- j) El 60 por ciento en el caso de coproducciones internacionales con países iberoamericanos.

El elemento más diferenciador existente entre las provincias de la Comunidad Autónoma Vasca y la Comunidad Foral Navarra, es que en aquellas no se limita porcentualmente el porcentaje de intensidad de la ayuda de las obras que son consideradas difíciles, de modo que hay supuestos en los que no se aplica ningún límite de intensidad, por lo que cabe considerar que podrá ser del 100 %. Lo mismo sucede respecto a las coproducciones en las que participen países de la lista del Comité de Ayuda al Desarrollo de la OCDE<sup>36</sup>, a las que no se hace referencia en la LFIS.

35 El Observatorio Audiovisual Europeo ha publicado un reciente informe sobre las profesionales (directoras, guionistas, productoras, directoras de fotografía y compositoras) activas en la industria cinematográfica europea. La proporción de mujeres en la producción cinematográfica europea solo aumentó un 5 %. De media, las mujeres representaron el 27 % de todos los directores de largometrajes europeos activos entre 2019 y 2023, frente al 23 % entre 2015 y 2018 (*Female professionals in European film production*, 2024, p. 19), disponible en <https://rm.coe.int/female-professionals-in-european-film-production-2024-edition-october-/1680b18400>

36 Artículo 66. quater. Uno.3 de la NFISB, artículo 66 bis. Uno. 3 de la NFISG y artículo 66.ter.Uno.3 de la NFISA.

Para el cómputo de intensidad de las ayudas hay que tener en cuenta no solo la cuantía de los incentivos sino también, como estable el artículo 65.3 de la LFIS, el resto de ayudas percibidas por el contribuyente por cada producción. De ahí que el artículo 65.4 LFIS exija que el contribuyente presente, junto con la autoliquidación del impuesto en la que se acoja a las deducciones establecidas, una relación del resto de ayudas o subvenciones públicas recibidas, al objeto de determinar el cumplimiento de las intensidades máximas de ayudas.

La preocupación por garantizar que no se superan los límites máximos de intensidad de ayuda aparece reflejada en el artículo 36.3 del PLCCA con la previsión de colaboración entre distintas administraciones para el suministro de información, indicando que: «La Agencia Estatal de Administración Tributaria y el ICAA intercambiarán la información necesaria a efectos del control de la intensidad máxima de las ayudas a percibir por cada producción, cuya identificación corresponderá al ICAA, sin perjuicio de la competencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la recuperación de los incentivos fiscales que se hayan podido percibir en exceso».

### 3.7. Requisitos para generar la deducción

El artículo 65.1.d) de la LFIS exige contar con dos certificados, puesto que para la aplicación de la deducción será necesario que la producción obtenga el correspondiente certificado de nacionalidad y el certificado que acredite el carácter cultural.

Respecto al certificado de nacionalidad, se expedirá por el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (ICAA), o por el órgano correspondiente de la comunidad autónoma con competencia en la materia, conforme a los requisitos que viene determinados en el artículo 5 de la LC<sup>37</sup>.

En la normativa de los Territorios Históricos del País Vasco no se exige la aportación del certificado de nacionalidad.

El segundo de los certificados exigidos, es el certificado que acredite el carácter cultural del producto audiovisual en relación con su contenido, su vinculación con la realidad cultural o su contribución al enriquecimiento de la diversidad cultural de las obras cinematográficas que se exhiben en España, emitidos por el ICAA. Este certificado permite activar la excepción cultural que como indica García Novoa «permite disipar dudas sobre el carácter de ayuda de Estado» (2024, p. 195).

En la Comunidad Foral de Navarra no existe organismo propio con competencia en la materia como sí existe en los territorios forales vascos.

<sup>37</sup> El procedimiento se encuentra regulado en el artículo 5 del Real Decreto 1084/2015, de 4 de diciembre, por el que se desarrolla la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine.

Ambos certificados deberán aportarse en el momento de la validación posterior de la inversión realizada y de la determinación de la base de deducción. Para la prevalidación es suficiente con la presentación de una declaración responsable de que el proyecto reúne las condiciones exigidas por el ICAA para su obtención.

### 3.8. Generación de la deducción y procedimiento para su aplicación

El artículo 65.1.b) de la LFIS establece que: «la deducción se entenderá generada en el período impositivo en el que finalice la producción de la obra. No obstante, cuando la producción tenga un plazo superior a los doce meses o afecte a más de un período impositivo de la entidad, esta podrá optar por aplicar la deducción a medida que se efectúen los pagos y por la cuantía de estos, con aplicación del régimen de deducción vigente a la fecha en que se inicie la misma. En este supuesto la deducción se entenderá generada en los períodos en que se efectúen los pagos».

En las normativas vascas se señala que las deducciones contempladas para el fomento de la cultura tienen un límite del 50 % de la cuota líquida (y no del 35 por 100 previsto con carácter general)<sup>38</sup>. En Navarra no está prevista expresamente esta limitación.

Un elemento característico propio de la normativa de la Comunidad Foral de Navarra es la existencia de un mecanismo de prevalidación y validación posterior. Este instrumento, que se incluyó en la normativa en la reforma operada por la Ley Foral 21/2020, aporta una mayor seguridad jurídica a los inversores beneficiarios y financieradores aminorando el riesgo inherente que conlleva este tipo de inversiones.

El mecanismo se articula en dos fases; en la primera, la fase de prevalidación, el artículo 65.1.c) de la LFIS establece que: «los contribuyentes que pretendan acogerse a esta deducción deberán presentar una memoria explicativa del proyecto ante la Dirección General del Gobierno de Navarra competente en materia de cultura, la cual emitirá un informe sobre si dicho proyecto cumple con los requisitos y condiciones de la deducción». En la segunda fase de validación posterior, el artículo 65.1e) de la LFIS establece que el contribuyente deberá presentar ante la Dirección General del Gobierno de Navarra competente en materia de cultura la justificación de la inversión de la productora, así como del cumplimiento de los restantes requisitos establecidos para acreditar la deducción. El procedimiento para la regulación de estos dos procedimientos se contiene en la OF 69 /2021.

En el artículo 3 se regula el procedimiento de prevalidación o informe previo sobre si los proyectos cumplen con los requisitos y condiciones exigidas para aplicar la deducción. Una vez solicitado el informe el contribuyente podrá consignar en su declaración-liquidación la deducción generada.

38 Artículo 67.1 de la NFISB, artículo 67.1 de la NFISG y artículo 67.1 de la NFISA.

Para la emisión de este informe previo, el contribuyente debe prestar una memoria explicativa del proyecto, un presupuesto de gastos, declaración responsable de que reúne las condiciones necesarias para obtener el certificado de nacionalidad y de carácter cultural y declaración responsable, en su caso, de que reúne las condiciones para la aplicación del incentivo fiscal especial, así como que reúne las condiciones para poder aplicar un límite de intensidad de ayuda superior al 50 %.

La Dirección General de Cultura debe emitir el informe en un plazo máximo de tres meses a contar desde la presentación de la solicitud y en él se indicará si el proyecto cumple con las condiciones para tener derecho a practicar la deducción y determinará de qué tipo de producción se trata, a los efectos de poder aplicar el 35 o el 40 por 100 de deducción, así como el porcentaje de intensidad que corresponde.

En el artículo 4 de la Orden Foral 69/2021, se regula el procedimiento para la acreditación posterior de la inversión y la determinación de la base de deducción. Para justificar la inversión el contribuyente debe presentar la declaración del coste de la obra audiovisual, el informe especial de auditoría de revisión y verificación del coste de la película o de la serie, el certificado de nacionalidad y el certificado de carácter cultural y la acreditación de cumplir con las obligaciones establecidas en el artículo 65.6 de la Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades.

El contribuyente debe presentar la justificación en el plazo de seis meses desde la solicitud del certificado de nacionalidad.

Por su parte, la Dirección General competente en materia de cultura, dispone de un plazo de seis meses desde la presentación de la documentación para dictar la resolución en que se determinará la base de la deducción, teniendo en cuenta la inversión de la productora y los gastos realizados en territorio navarro, así como las subvenciones percibidas para financiar las inversiones. Si en el momento de aportar la documentación que justifica la deducción, quedasen gastos pendientes de realizar, el plazo para dictar la resolución se podrá suspender, a solicitud del contribuyente durante el periodo que reste hasta completar el plazo de veinticuatro meses desde la finalización del rodaje.

En aquellos casos en que la base de deducción reconocida en la resolución resultase ser inferior a la base de deducción declarada, el artículo 65.1.e) de la LFIS exige que el contribuyente ingrese, junto con la cuota del periodo impositivo en que se ha notificado la resolución, la cuota íntegra correspondiente a la deducción indebidamente aplicada más los intereses de demora.

Desde su entrada en vigor, se constata que la gran mayoría de los proyectos que han solicitado el informe previo tienen la consideración de difíciles al objeto de poder aplicar el incentivo fiscal especial.

Tabla 1.

	2021	2022	2023
<b>Proyectos que han solicitado informe de validación previa</b>			
	6	17	13
<b>Tipología</b>			
Largometraje	6	8	8
Cortometraje	0	9	5
<b>Coproducción</b>			
	4	9	8
<b>Porcentaje de deducción</b>			
35%	4	0	1
40%	2	17	12
<b>Proyectos que han solicitado informe de validación previa</b>			
	6	17	13
<b>Tipología</b>			
Largometraje	6	8	8
Cortometraje	0	9	5
<b>Coproducción</b>			
	4	9	8
<b>Porcentaje de deducción</b>			
35%	4	0	1
40%	2	17	12
<b>Proyectos que han solicitado informe de validación posterior</b>			
	7	13	
<b>Tipología</b>			
Largometraje		5	8
Cortometraje		2	5
<b>Coproducción</b>			
	4	6	
<b>Porcentaje de deducción</b>			
35%		1	3
40%		6	10

Fuente: Datos obtenidos del Servicio de Acción Cultural de la Dirección General de Cultura del Departamento de Cultura, Deporte y Turismo.

### 3.9. Obligaciones adicionales para generar la deducción

Ley Foral 30/2018 introdujo una serie de obligaciones adicionales a los beneficiarios, con el objetivo de que el incentivo fiscal sirviera también para promocionar el nombre de Navarra.

El artículo 65.6 de LFIS exige que la empresa productora deberá:

- a) Proporcionar o permitir el acceso al material gráfico y audiovisual del rodaje y localizaciones de Navarra, para su uso no comercial y exclusivo para la promoción de Navarra (Teaser, tráiler, making of, EPK escenas rodaje Navarra, fotografías).
- b) Incluir en los títulos de crédito finales que la producción se ha acogido al esquema de incentivos fiscales previsto en la Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades de la Comunidad Foral de Navarra, así como el logotipo del Gobierno de Navarra<sup>39</sup>.
- c) Solo en el caso de producciones o coproducciones nacionales, la productora deberá hacer entrega de una copia de la producción a la Filmoteca de Navarra, en el plazo de tres meses desde la finalización de la obra (en la LIS se exige que la copia se encuentre en perfecto estado).

#### 4. EL INCENTIVO FISCAL DEL ARTÍCULO 65.2 PARA LAS PRODUCTORAS DE SERVICIOS

Tras la reciente reforma operada por la Ley Foral 20/2024, de 26 de diciembre, el artículo 65.2 de la LFIS contempla la posibilidad de que las productoras registradas en el Registro Administrativo de Empresas Cinematográficas del ICAA, que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera de películas cinematográficas o de otras obras audiovisuales, y que dispongan del certificado que acredite el carácter cultural a que se refiere el apartado 1.d), tengan derecho a una deducción de la cuota líquida del 35 por 100 de los gastos realizados en territorio navarro. La indicada reforma limita la posibilidad de aplicar la deducción a la ejecución de producciones extranjeras.

Es necesario, por tanto, que las productoras se encuentren registradas en el Registro Administrativo de Empresas Cinematográficas del ICAA y que dispongan del certificado que acredite el carácter cultural a que se refiere el apartado 1.d).

La norma exige, además, como requisito para la aplicación de la deducción, que la producción disponga de un mínimo de una semana de rodaje en interiores o exteriores de Navarra, salvo que por circunstancias debidamente justificadas el plazo fuera menor por no poderse realizar en el ámbito de la Comunidad Foral. La actual normativa no establece quién debe ser quien aprecie esta imposibilidad ni el procedimiento para solicitar su aplicación.

El porcentaje de deducción alcanza el 35 % de los gastos realizados en territorio navarro.

<sup>39</sup> Derogadas por la Ley Foral 19/2021 se suprimieron las siguientes obligaciones: la de incluir «Que la producción ha contado con el apoyo de *Navarra Film Commission*»/«*Navarra Film Commission-en babesarekin*»/«*With the support of Navarra Film Commission*» y la de incluir el logotipo de *Navarra Film Commission*.

En la normativa vasca se alude a la figura de la «productora ejecutiva», permitiendo que se puede aplicar la deducción prevista para la productora en aquellos casos en los que ésta sea no residente en territorio español y no opere en dicho territorio a través de establecimiento permanente<sup>40</sup>. La productora ejecutiva es aquella persona física o jurídica contratada por la productora que se responsabiliza de la ejecución de todo, o de parte, de una producción audiovisual ajena, por encargo del titular de esta, sin ostentar ningún derecho de propiedad intelectual sobre ella. La simple prestación de determinados servicios a la productora no es suficiente para adquirir tal condición. La productora ejecutiva se va a poder aplicar la deducción prevista para la entidad productora, si bien se limita la base de la deducción exclusivamente al coste de la producción soportada por aquella y no será de aplicación el requisito de permanencia de elementos patrimoniales<sup>41</sup>.

Por lo que respecta a la Comunidad Foral de Navarra, la base de la deducción estará constituida por los siguientes gastos realizados en territorio navarro directamente relacionados con la producción:

1.º Los gastos de personal creativo, siempre que tenga la residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo, con el límite de 50.000 euros por persona.

2.º Los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores, transportes, alojamiento y manutención necesarios para la producción.

En la reforma prevista se aclara que para determinar los gastos realizados en territorio navarro por parte de esas productoras *service* se aplicarán los mismos criterios que en la deducción del productor regulada en el artículo 65.1, es decir, se aplicará lo dispuesto en el artículo 2 de la Orden Foral 69/2021.

El importe de esta deducción no podrá ser superior a cinco millones de euros y la base de la deducción no podrá superar el 80 por 100 del coste total de la producción. La deducción no será aplicable cuando el productor receptor de los servicios aplique la deducción establecida en el artículo 65.1.

También será preciso el cumplimiento de las obligaciones adicionales previstas en el artículo 65.6 LFIS.

Las dificultades interpretativas que puede generar su aplicación, la exigencia de un mínimo de rodaje en Navarra y el porcentaje de incentivo en comparación con el existente en territorios vascos lo convierten en una figura de limitado atractivo y de escasa aplicación.

40 Artículo 66. quater. Uno.1 de la NFISB, artículo 66 bis. Uno. 1 de la NFISG y artículo 66.ter.Uno.1 de la NFISA.

41 La IDGHB aclara que, en el caso de los productores ejecutivos, no se incluirían dentro de la base de la deducción los gastos de obtención de copias, los de publicidad y promoción en cuando se trata de gastos que corresponden a la fase de distribución y promoción y no a los de la fase de producción (2023, pp. 19 y 20).

## 5. EL INCENTIVO FISCAL DEL ARTÍCULO 65 BIS PARA EL FINANCIADOR DE OBRAS AUDIOVISUALES

Mediante la Ley Foral 30/2018 se introdujo en la LFIS, el artículo 65 bis denominado «Participación en producciones cinematográficas y series audiovisuales». A través de este artículo se recoge en la normativa la novedosa figura del «financiador» de producciones cinematográficas, que puede beneficiarse del incentivo fiscal establecido en el artículo 65.1, y cuyo antecedente ya se encontraba en el artículo 62 para proyectos de I+D+I.

Mediante esta figura se permite transferir todo o parte de la deducción fiscal de la que puede beneficiarse el productor, prevista en el artículo 65.1, a los inversores privados que participen en la financiación de obras audiovisuales.

El artículo 65 bis señala que: «Los contribuyentes de este Impuesto o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen con mediación de establecimiento permanente, que participen en la financiación de producciones españolas de películas cinematográficas o de otras obras audiovisuales de ficción, animación o documental que permitan la confección de un soporte físico previo a su difusión, realizadas por otros contribuyentes que cumplan los requisitos para generar el derecho a la deducción establecida en el artículo 65.1, tendrán derecho a practicar una deducción de la cuota líquida en las condiciones y con los requisitos establecidos en este artículo».

Según la exposición de motivos de la ley que introdujo esta modalidad de incentivo, su finalidad radica en conseguir que el financiador se encuentre en unas condiciones similares a las del socio de las Agrupaciones de Interés Económico (AIE), que era el que financiaba en numerosas ocasiones las mencionadas actividades; de hecho, la ley modifica el artículo 87.1 con el fin de excluir expresamente la posibilidad de utilización de las AIE para beneficiarse de las deducciones de las producciones cinematográficas.

La figura del financiador responde al propósito de determinadas personas de actuar exclusivamente como financiadoras de un proyecto audiovisual sin adquirir, a cambio, derechos de propiedad intelectual o de otra naturaleza sobre la obra; todo ello a cambio de obtener un beneficio fiscal que pueda reducir su carga tributaria. Así, el financiador se aleja de la figura del coproductor financiero que puede ser considerado como un verdadero coproductor ya que asume el riesgo de la producción, se trataría de sociedades mercantiles o incluso personas físicas cuya actividad no se encuentra ligada a la producción de obras audiovisuales (García Novoa, 2024, p. 246).

La ley incide en el carácter de inversor privado ajeno a las funciones de producción cuando determina, en el artículo 65.4, que éstos no podrán adquirir derechos de propiedad intelectual o de otra índole respecto de los resultados del mismo, cuya propiedad deberá ser en todo caso de la productora.

La Comunidad Foral de Navarra apostó por la figura del financiador como mecanismo para atraer la participación de inversores privados en la financiación de obras

audiovisuales. A partir de su aparición en la LFIS, esta figura ha sido acogida tanto en la normativa del Estado, en el artículo 39.7 de la LIS, como, en términos muy similares, por la normativa foral de las provincias vascas: en el año 2002 en Bizkaia y en el 2024 en las otras dos provincias, eso sí, extendiendo la posibilidad de financiación a espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales<sup>42</sup>. Como indica la exposición de motivos de la NFISG, este mecanismo facilita la colaboración público-privada en el sector audiovisual pues permite que la «productora obtenga financiación justo cuando la necesita, con carácter previo al momento en que ha de sufragar el gasto o la inversión».

El artículo 65.2 de la LFIS considera que un contribuyente participa en la financiación de una producción realizada por otro contribuyente cuando aporte cantidades, en concepto de préstamo, para sufragar la totalidad o parte de los costes de la producción<sup>43</sup>.

El reintegro de las cantidades aportadas se realizará mediante las deducciones, que de acuerdo con el contrato y lo establecido en el artículo 65.1, correspondan al contribuyente que participa en la financiación. En definitiva, se trata de conseguir el retorno de las cantidades aportadas a la financiación de la obra audiovisual a través de la cesión de las deducciones que inicialmente corresponden al productor y que éste no va a aplicar, el traspaso se articula a través del denominado contrato de financiación a suscribir entre el productor y el financiador.

Para el financiador la inversión resulta especialmente ventajosa en cuanto el importe de la deducción que se podrá aplicar alcanzará, como máximo, el resultante de multiplicar por 1,20 el importe de las cantidades que haya desembolsado en concepto de inversión, esto es, el 120 % de las cantidades que haya aportado al productor.

Respecto a quien puede actuar como financiador, el artículo 65.1 LFIS permite que tanto los contribuyentes del Impuesto de Sociedades como los del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen con mediación de establecimiento permanente. La ley establece la limitación de que no podrán actuar como tales cuando quien actúa como financiador esté vinculado, en el sentido del artículo 28.1, con el contribuyente que actúe como productor la realice.

La participación del financiador puede realizarse sobre producciones españolas de películas cinematográficas o de otras obras audiovisuales de ficción, animación o documental que permitan la confección de un soporte físico previo a su difusión. Estas obras, lógicamente, deben estar realizadas por los contribuyentes que cumplan los requisitos para generar el derecho a la deducción establecida en el artículo 65.1, que es la deducción que es objeto de cesión.

42 Artículo 66 quinque de la NFISB, artículo 66 de la NFISG y artículo 66 quater de la NFISA. En Navarra estas deducciones se regulan en el 65.ter de la LFIS.

43 En las normas vascas no se alude al concepto de préstamo, sino que se entiende que existe la participación en la financiación cuando se «aporte cantidades a fondo perdido para sufragar la totalidad o parte de las inversiones y los gastos que comporten la base de las deducciones».

En la normativa vasca no se exige que se trate de producciones españolas pues no se establece distinción en función de si se trata de producciones nacionales o extranjeras.

El elemento clave en la articulación de este mecanismo de financiación es la necesidad de firmar un contrato de financiación entre la productora y el financiador, este contrato se caracteriza por las siguientes notas: es un contrato de carácter privado que va a generar unos costes más reducidos que los que suponían la constitución de una AIE, se trata de un mecanismo sencillo y con unos requisitos formales mínimos (García Novoa, 2024, pp. 257-259).

En todo caso, el contrato debe contar con un contenido mínimo que viene determinado en el artículo 65.bis.3, en el cual deberá constar:

- a) Identidad de los contribuyentes que participan en la producción.
  - b) Descripción de la producción.
  - c) Presupuesto de la producción, con descripción detallada de los gastos y, en particular, de los que se vayan a realizar en territorio navarro, así como la imputación temporal de los mismos.
  - d) Forma de financiación de la producción, especificando separadamente las cantidades que aporte el contribuyente que realiza la producción, 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.
- El contrato recoge un compromiso firme por parte del financiador de aportar las cantidades que figuran en el contrato, aunque nada impide que se puedan formalizar uno o varios contratos de estas características, ya sea con los mismos financiadores o con otros distintos (IDGHB, 2023, p. 57).
- e) Las demás cuestiones que reglamentariamente se establezcan.

El artículo 65.bis.8 establece que los contribuyentes deben presentar el contrato de financiación, con anterioridad a la finalización del período impositivo en que se genere la deducción, en los términos que reglamentariamente se establezcan<sup>44</sup>. Esta disposición no ha sido todavía objeto de desarrollo reglamentario. La inclusión de otras cláusulas resulta admisible ya que no existe un modelo oficial de contrato aunque sí hay disponible un modelo orientativo<sup>45</sup>.

Respecto a la posible modificación del contrato de financiación, la LFIS no admite la subrogación en la posición del contribuyente que participa en la financiación de la producción, excepto en los supuestos de sucesión universal.

El artículo 65.bis.5 fija la lógica incompatibilidad entre la aplicación del incentivo fiscal del financiador y el del productor, así cuando el financiador se practique la de-

<sup>44</sup> En Álava y Guipuzkoa el plazo es un poco más largo, prevé que la presentación se pueda realizar «a más tardar el mes siguiente a la finalización del período impositivo en que se genere la deducción».

<sup>45</sup> Disponible en <https://www.navarra.es/es/tramites/on-/line/deduction-en-el-impuesto-de-sociedades-por-inversiones-en-producciones-cinematograficas-y-series-audiovisuales?pageBackId=7575166&back=true>

ducción la productora no tendrá derecho a la aplicación del importe total o parcial correspondiente a las deducciones previstas en el artículo 65.1.

En todo caso, como se ha indicado, el financiador no podrá aplicar una deducción superior al importe correspondiente, en términos de cuota, resultante de multiplicar por 1,20 el importe de las cantidades por él desembolsadas para la financiación de aquella. El exceso podrá ser aplicado por la productora.

Respecto al momento de aplicarse la deducción, el financiador de la producción podrá aplicar anualmente la deducción establecida en el artículo 65 bis, en función de las aportaciones desembolsadas en cada periodo impositivo, así como de la deducción del artículo 65 que en cada periodo impositivo acredite la productora.

No obstante, si el financiador aporta en un periodo impositivo cantidades que hubieran permitido una deducción superior a la acreditada por la productora, el exceso podrá aplicarse en los periodos impositivos siguientes.

El artículo 65.bis.7 LFIS permite, que en los casos en que las deducciones aplicadas superen las cantidades invertidas por parte del contribuyente en la financiación de producciones cinematográficas o series audiovisuales, se integrará en su base imponible la diferencia positiva entre las deducciones aplicadas y las cantidades desembolsadas para la financiación de las mencionadas producciones.

Sin duda, desde su entrada en vigor, este mecanismo se muestra como una alternativa ágil y eficaz frente al recurso de estructurar las producciones a través de una AIE.

En Bizkaia, la reforma del artículo 66 quinquies de la Norma Foral 11/2013, operada por la Norma Foral 4/2024, de 27 de diciembre, por el que se aprueban medidas tributarias, tiene, por una de sus finalidades, la de promover y fomentar la utilización de la figura del financiador para lo cual se pretende igualar el tratamiento fiscal al de la inversión vía AIE. Dentro de la reforma destaca la ampliación expresa de las deducciones por financiación a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realizan actividades económicas. Se establece, además, la flexibilización de los plazos para la formalización del contrato de financiación y para efectuar las aportaciones para acompañar los tiempos en los que se deben formalizar los contratos de financiación, así como los desembolsos, con la realidad del desarrollo y ejecución de los proyectos financiados. Resulta también muy interesante la referencia a la intermediación de terceros en la formalización del contrato de financiación; en este sentido se establecen ciertas cautelas en aras de delimitar el papel que se entiende debe corresponderles en estas estructuras.

## 6. EL IMPACTO DE LOS INCENTIVO FISCALES EN NAVARRA

Resulta indudable que la competitividad de los incentivos fiscales de Navarra en el contexto nacional supone un elemento esencial en la captación de proyectos cinematográficos, el número de días de rodaje y número de proyectos ofrece una evolución

ascendente hasta alcanzar el máximo en el año 2021 coincidiendo con el incremento del porcentaje del incentivo. A partir de ahí se aprecia un acusado descenso que, en parte, puede venir motivado por la competencia que supone las normas forales de los Territorios Históricos del País Vasco, especialmente, con la entrada en vigor de la reforma operada en Bizkaia por la Norma Foral.

Tabla 2.

Año	Número de proyectos audiovisuales	Número de días de rodaje
2018	86	718
2019	100	788
2020	99	875
2021	106	1795
2022	77	997
2023	58	681

Fuente: Datos obtenidos del Servicio de Acción Cultural de la Dirección General de Cultura del Departamento de Cultura, Deporte y Turismo.

La evolución de los datos sobre el importe de las deducciones aplicadas experimenta un paulatino descenso desde el año 2018, si bien ha experimentado un ligero repunte en el ejercicio fiscal 2022.

Tabla 3.

Año	Deducción
2018	6.381.171,99
2019	4.557.963,05
2020	4.741.069,17
2021	2.145.460,48
2022	3.045.890,69
<b>Total</b>	<b>20.871.555,38</b>

Fuente: Datos obtenidos del Servicio de Acción Cultural de la Dirección General de Cultura del Departamento de Cultura, Deporte y Turismo.

Un estudio sobre el impacto de la actividad de rodajes en Navarra 2018-2023, encargado por la Dirección General de Cultura-Institución Príncipe de Viana, analiza los siguientes efectos positivos:

Desde un punto de vista puramente económico el impacto económico anual en el PIB por la actividad de los rodajes en Navarra en el periodo 2018-2023 se han situado entre los seis y diez millones<sup>46</sup>. Por cada euro invertido (incluidos incentivos fiscales y ayudas

<sup>46</sup> El año 2023 supuso una excepción con un impacto de 23,7 millones de euros derivado del rodaje de la serie *Vampire Academy*.

directas) se han generado 2,5 euros de PIB y la recaudación impositiva ha supuesto unos 12,4 millones de euros.

Los beneficios van más allá del impacto económico directo y el estudio se refiere a otros efectos, como los siguientes:

El desarrollo y profesionalización del sector audiovisual en Navarra, que en 2022 aglutinaban 144 empresas frente a las 114 existentes en el año 2019, generando un ecosistema de apoyo al sector en donde existe un elevado grado de asociacionismo.

La retención y desarrollo del talento, sobre un personal que precisa de una alta cualificación, reforzándose la oferta formativa a través de la colaboración público-privada. Durante el periodo 2018-2022 se han generado un empleo medio anual de 174 empleos equivalentes a jornada completa.

La proyección exterior en Navarra, que está muy relacionada con la promoción de la Comunidad Foral como destino turístico<sup>47</sup>.

Por último, el efecto tractor que produce sobre otros sectores económicos como son los de la información y comunicaciones; el sector de actividades artísticas, recreativas y de entretenimiento; la industria manufacturera o la hostelería.

El panorama de los incentivos fiscales se ve complementado con otros instrumentos de ayuda entre los que destaca las ayudas directas al sector a través de las convocatorias de ayudas. El artículo 30 del Decreto Foral 256/2023, de 15 de noviembre, por el que se establece la estructura orgánica del Departamento de Cultura, Deporte y Turismo, atribuye a la Sección de Proyectos Audiovisuales y Digitales, el «diseño y gestión de programas de convocatorias y ayudas que fomenten y posibiliten la creación, el desarrollo de proyectos artísticos innovadores y ayuden a la mejora de un sector creativo y cultural estable, innovador y competitivo». En la actualidad las convocatorias de ayudas «Generazinema» se estructuran en cinco líneas: desarrollo, producción, promoción, festivales e incubadoras<sup>48</sup>.

Tabla 4.

Año	Ayudas Generazinema
2018	427.365,47
2019	293.920,52
2020	200.806,90
2021	692.665,24
2022	249.175,25
<b>Total</b>	<b>1.863.933,38</b>

Fuente: Datos obtenidos del Servicio de Acción Cultural de la Dirección General de Cultura del Departamento de Cultura, Deporte y Turismo.

<sup>47</sup> Los espectadores que ven en las producciones cinematográficas y audiovisuales contenidos de otros países tienen más probabilidades de viajar a esos países (Olsberg-SPI, 2024, pp. 41-42).

<sup>48</sup> Una descripción más completa en <https://www.cultur.navarra.es/es/ayudas-generazinema>.

Un mecanismo adicional de financiación vendría constituido por los incentivos fiscales al mecenazgo cultural regulados en el Decreto Foral Legislativo 2/2023 sobre incentivos fiscales al mecenazgo establece el modelo de colaboración público-privada para la realización de proyectos o actividades culturales. En los artículos 24 y siguientes se regula el mecenazgo cultural. Este se entiende que viene constituido por la participación privada en la financiación de proyectos o actividades culturales declarados de interés social. Entre estos proyectos se encuentran los relacionados con la cinematografía, las artes audiovisuales y las artes multimedia. Estos pueden ser realizados no solo por entidades sin ánimo de lucro, como es habitual en las regulaciones sobre mecenazgo, sino también por personas físicas, jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, con domicilio fiscal en Navarra que de forma habitual desarrollen actividades artísticas y cuyo importe neto de la cifra de negocios no haya superado los 200.000 euros en el periodo impositivo inmediatamente anterior.

En cualquier caso, como señala Javier Lacunza, constituye un error sustentar el crecimiento de la inversión en el sector cinematográfico exclusivamente en la existencia de incentivos fiscales por ventajosos que pudieran ser. La clave se encuentra en la generación de un ecosistema de agentes que trabajen en paralelo de forma coordinada y acompañada (2018, p.77). Sin embargo, conviene no minusvalorar el peso que los incentivos fiscales representan a la hora de decidir cuál es el lugar para realizar una inversión en este ámbito, como señala el informe de Olsberg-SPI, los productores internacionales que participaron señalaron que el incentivo fiscal había tenido un «papel relevante» en el momento de tomar la decisión de rodar en España, hasta el punto de que un 70 % del gasto no se habría producido de no haber existido el incentivo fiscal (2024, pp. 42-43).

## 7. A MODO DE CONCLUSIÓN

La Comunidad Foral mantiene una política de apoyo decidido a la producción audiovisual, que no es ajena a la política del Estado Español en esta materia. La existencia de un régimen tributario propio le ha permitido a Navarra fijar unos incentivos fiscales que por momentos llegaron a ser de los más ventajosos del Estado. Además, ha resultado pionera en la introducción de determinados instrumentos, como el del financiador de producciones audiovisuales, que ha sido posteriormente incluido en otras normativas.

Estos incentivos fiscales han permitido un incremento de la inversión en producciones cinematográficas en la Comunidad Foral. El incentivo fiscal especial previsto para las obras audiovisuales consideradas difíciles se ha mostrado con un mecanismo muy efectivo para promocionar la inversión en este tipo de obras. El aumento de la inversión en el sector ha provocado una serie de efectos económicos positivos que se reflejan no solo en su efecto sobre el PIB sino también en el empleo, el turismo y en otros sectores económicos no directamente relacionados con la producción.

No obstante, el marco jurídico existente está sometido a una alta volatilidad derivado de la creciente competitividad entre territorios a la hora de incentivar fiscalmente la inversión y financiación de producciones cinematográficas. La vecindad con los Te-

rritorios Históricos de las Provincias Vascas, dotados, asimismo cada una de ellos, de su propio régimen tributario determina que las mejoras introducidas en sus normativas tengan una significativa incidencia en la Comunidad Foral.

Todo ello determina que se resienta la necesaria seguridad jurídica de los operadores en un marco regulatorio sometido a constantes innovaciones y mejoras donde termina primando el aspecto económico más que el cultural sobre el que se sustenta la compatibilidad de estas ayudas.

En todo caso, a pesar de su indudable importancia, la cuantía de los incentivos fiscales no son el único elemento que determina la realización de inversiones en proyectos audiovisuales, la implicación de las distintas Administraciones y de los diferentes agentes del sector, así como la existencia de mecanismos que doten de una mayor seguridad jurídica a los inversores como el instrumento de prevalidación y validación posterior son elementos que coadyuvan a la captación de los inversores.

## 8. LISTA DE REFERENCIAS

- Alonso Arce, I. (2022). La actualización de los incentivos para el fomento de la cultura: nuevos horizontes con plena seguridad jurídica. *Forum Fiscal*, 289, 1-15
- Castro Bosque, M. (2020). ¿Son los incentivos fiscales españoles a las producciones cinematográficas compatibles con el régimen jurídico de ayudas de Estado de la Unión Europea? *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF 448, 63-68.
- ComScore (2023). Estudio sobre la situación del sector cinematográfico en Europa. Recuperado de <https://www.oficinamediaespana.eu/noticias/item/3896-estudio-de-comscore-sobre-la-situacion-del-sector-cinematografico-en-europa>.
- García Novoa, C. (2024). *Fiscalidad de la Producción de Películas y Series*. Aranzadi.
- Lacunza, J. (2018). La producción audiovisual y su modelo de incentivación indirecta en Navarra. *Príncipe de Viana*, 270, 73-82.
- Observatorio Audiovisual Europeo (2023). Resumen cinematográfico anual. Recuperado de <https://spainaudiovisualhub.mineco.gob.es/es/actualidad/observatorio-audiovisual-europeo--resumen-cinematografico-anual>
- Observatorio Audiovisual Europeo (2024). *Fiction film financing in Europe: A sample analysis of films released in 2021*. Recuperado de <https://rm.coe.int/fiction-film-financing-in-europe-2023-edition-m-kanzler/1680af8262>.
- Observatorio Audiovisual Europeo (2024b). *Female professionals in European film production*. Recuperado de <https://rm.coe.int/female-professionals-in-european-film-production-2024-edition-october-/1680b18400>
- Olsberg-SPI (2024). impacto económico que representan los incentivos fiscales a los rodajes internacionales en España. Recuperado de <https://www.shootinginspain.info/wp-content/uploads/2024/09/Impacto-económico-de-los-incentivos-a-los-rodajes-internacionales-en-España.pdf>.
- Spain Audiovisual Hub (2024). Informe 2024 anual del sector audiovisual. Recuperado de [https://spainaudiovisualhub.mineco.gob.es/content/dam/seteleco-hub-audiovisual/resources/pdf/informe\\_2024/2024\\_2\\_Informe\\_Spain\\_Audiovisual.pdf](https://spainaudiovisualhub.mineco.gob.es/content/dam/seteleco-hub-audiovisual/resources/pdf/informe_2024/2024_2_Informe_Spain_Audiovisual.pdf)