

Impuesto sobre Sociedades  
Deducción para el fomento de la cultura

Fecha

22.03.2016

Referencia

AIE **cinematográfica** para disfrutar la deducción para el fomento de la cultura. Diversas cuestiones.

Cuestión

La consultante es una Agrupación de Interés Económico (AIE) cuyo objeto social consiste en la producción íntegra, o en régimen de coproducción, de una película **cinematográfica**, en la promoción, reproducción, distribución y puesta a disposición de los derechos de explotación inherentes a la misma, y en la realización de todos los negocios relacionados con las actividades anteriores y con las complementarias o relacionadas con ellas. A este respecto, inicialmente cinco productoras **cinematográficas** firmaron un contrato de coproducción, para acometer el desarrollo de la película. Posteriormente, se constituyó la AIE compareciente, y, mediante una adenda al contrato de coproducción, se incorporó al mismo (como coproductora), redistribuyéndose de nuevo los porcentajes de participación de cada coproductor, y quedando ella (la AIE) con un porcentaje del 79 por 100. La producción de la película se inició con posterioridad a la incorporación de la AIE al contrato de coproducción, de modo que, según se indica, ella (la AIE) asumió la iniciativa y la responsabilidad del proyecto, como coproductor principal. En el contrato de coproducción se especifica que uno de los coproductores actúa como productor ejecutivo. Los derechos de propiedad intelectual sobre la película corresponderán a todos los coproductores, atendiendo a los porcentajes fijados en el contrato de coproducción (y en su adenda), y el riesgo económico soportado por cada parte será, igualmente, el resultante de dichos porcentajes. Las fuentes de financiación del proyecto son: 1) la venta de derechos con anterioridad a la finalización de la película a uno o varios operadores televisivos o entes autorizados a su retransmisión; 2) ayudas públicas; 3) contratos de mínimos garantizados, en virtud de los cuales se ceden los derechos de explotación comercial que no han sido objeto de preventa, a cambio de un importe fijo y de otro variable en función de los ingresos que genere la película; y 4) las aportaciones que realice la AIE.

Desea conocer:

1.- Si cabe considerar que ostenta la condición de productora de la obra, a efectos de lo previsto en el apartado 1 de la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (deducción por inversión en la producción de obras audiovisuales).

2.- Si sus socios tendrán derecho a imputarse las bases imponibles negativas que genere, en la medida en que ostenten dicha consideración al cierre del ejercicio económico en el que las mismas se pongan de manifiesto.

3.- El modo en el que se deben descontar las ayudas públicas de la base de la deducción. En concreto, si dichas ayudas han de ser minoradas de la base de la deducción en el momento inicial, o cuando sean recibidas efectivamente.

4.- En caso de que las ayudas públicas deban ser descontadas en el momento en el que sean recibidas efectivamente, cómo tienen que regularizarse las deducciones ya practicadas, y a quién se han de imputar las cantidades derivadas de dichas regularizaciones, en el supuesto de que los socios de la AIE hayan cambiado.

5.- En el caso de que la AIE se rija por la normativa de territorio común, si sus socios sujetos a la normativa foral vizcaína tendrán que adecuar las bases imponibles que les impute a lo establecido en la normativa foral del Impuesto, y si podrán aplicar la

deducción regulada en la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

6.- Cómo se aplica la deducción en los casos en los que se soportan gastos de publicidad y de copias con posterioridad a la calificación de la película y a la obtención de las certificaciones administrativas correspondientes.

7.- Si los socios de la AIE tienen que regularizar las deducciones practicadas en caso de que transmitan sus participaciones en ellas, en un período de tiempo indeterminado, pero superior a un año.

Solución

Antes de responder a las preguntas formuladas, procede señalar que, conforme a lo dispuesto en el artículo 20 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Concierto Económico), aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, y en el artículo 2 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (NFIS), para que una Agrupación de Interés Económico (en adelante, AIE) se rija por lo dispuesto en la normativa foral vizcaína del Impuesto sobre Sociedades, es necesario:

a) que la totalidad de los miembros que la integren estén sujetos a la normativa foral de cualquiera de los tres Territorios Históricos del País Vasco; y

b) que la propia Agrupación tenga su domicilio fiscal en Bizkaia o, alternativamente: b1) que, si lo tiene en territorio común, realice en Bizkaia una proporción mayor del volumen de operaciones que en cada uno de los otros Territorios Históricos; o b2) que, si lo tiene en Álava o en Gipuzkoa, no lleve a cabo en ese Territorio Histórico operaciones que deban computarse a efectos de su volumen de operaciones, y que realice en Bizkaia una proporción del volumen de operaciones mayor que en el otro Territorio Histórico.

1. Una vez aclarado lo anterior, en lo que respecta a la primera cuestión planteada, relativa a si la AIE compareciente puede ostentar la condición de productora de la obra, de cara a la práctica de la deducción por inversión en la producción de obras audiovisuales, resulta aplicable la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (NFIS), en su redacción dada, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014, por la Norma Foral 3/2015, de 2 de marzo, de modificación de diversas Normas Forales en materia tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en la que se indica que: *"1. Las inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada, darán derecho al productor a una deducción del 30 por 100. La base de la deducción estará constituida por el coste de la producción, así como por los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite para ambos del 40 por 100 del coste de producción. La deducción a la que se refiere este apartado se practicará a partir del período impositivo en el que finalice la producción de la obra. No obstante, cuando la producción tenga un plazo superior a los doce meses y afecte a más de un período impositivo de la entidad, ésta podrá optar por aplicar la deducción a medida que se efectúen los pagos y por la cuantía de éstos, con aplicación del régimen de deducción vigente a la fecha en que se inicie la misma. Una vez ejercitada la opción, el criterio regirá para toda la producción. El contribuyente que desee ejercitar dicha opción deberá, en el plazo de un mes contado desde la fecha de inicio de la producción, comunicarlo por escrito al Departamento de Hacienda y Finanzas, señalando el*

*montante de la producción y el calendario previsto de realización de la misma. En los supuestos en los que se haya optado por aplicar la deducción a medida que se efectúen los pagos de conformidad con lo previsto en los dos párrafos anteriores, si la producción no llega a finalizar, la entidad deberá ingresar las cuotas no satisfechas en su momento por las deducciones practicadas, con los correspondientes intereses de demora, que deberán sumarse a la cuota resultante de la autoliquidación del ejercicio en que se abandone la producción sin finalizarla. No obstante lo dispuesto en el apartado 3 de esta disposición adicional, la base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones que generan derecho a deducción. El importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 50 por ciento del coste de producción, excepto que 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, en cuyo caso no podrá superar el 60% del coste de producción. Lo establecido en el párrafo anterior no será de aplicación a las obras audiovisuales difíciles ni a las coproducciones en las que participen países de la lista del Comité de Ayuda al Desarrollo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. La aplicación efectiva de lo establecido en este apartado quedará condicionada a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario. (...) 3. A las deducciones previstas en la presente disposición adicional le resultarán de aplicación las normas establecidas en el artículo 67 de esta Norma Foral".*

Este precepto se encuentra desarrollado en la disposición adicional novena del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre, introducida a través del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 140/2015, de 28 de julio, según la cual: "1. Para la aplicación de la deducción establecida en el apartado 1 de la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral del impuesto, será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos: a) Que la producción obtenga el correspondiente certificado de nacionalidad y el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido, su vinculación con la realidad cultural o su contribución al enriquecimiento de la diversidad cultural de las obras **cinematográficas** que se exhiben en territorio español, emitidos por el Instituto de **Cinematografía** y de las Artes Audiovisuales. b) Que se deposite una copia nueva y en perfecto estado de la producción en la Filmoteca Española o la filmoteca oficialmente reconocida por la respectiva Comunidad Autónoma, en los términos establecidos en la Orden CUL/2834/2009, de 19 de octubre, por la que se dictan normas de aplicación del Real Decreto 2062/2008, de 12 de diciembre, por el que se desarrolla la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del **Cine**, en las materias de reconocimiento del coste de una película e inversión del productor, establecimiento de las bases reguladoras de las ayudas estatales y estructura del Registro Administrativo de Empresas **Cinematográficas** y Audiovisuales. 2. Una obra audiovisual tendrá la consideración de difícil a los efectos de la deducción establecida en el apartado 1 de la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral del impuesto cuando se encuentre en los siguientes supuestos: (...) b) Las películas que sean la primera o la segunda obra de un director. c) Las obras cuya única versión original sea en euskera. d) Las obras de bajo presupuesto, entendiéndose por tales aquéllas cuyo coste de producción no supere 500.000 euros. e) Aquellas obras que por su temática o por otras cuestiones inherentes a la producción encuentren dificultades para introducirse en el mercado. En el supuesto previsto en esta letra e), incumbirá al contribuyente demostrar las dificultades que la obra encuentra para

*introducirse en el mercado, debiendo solicitarse a la Administración tributaria su calificación como obra difícil con anterioridad a la finalización del primer período impositivo en que el contribuyente acredite el derecho a la deducción. 3. El contribuyente deberá presentar, junto con la autoliquidación del impuesto en la que se acoja a la deducción establecida en el apartado 1 de la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral del impuesto, una relación de las demás ayudas o subvenciones públicas recibidas para determinar el cumplimiento de las intensidades máximas de deducción a que se refiere el mencionado apartado. 4. No obstante lo dispuesto en el artículo 94 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, los contribuyentes que acrediten su derecho a la aplicación de la deducción regulada en el apartado 1 de la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral del impuesto, prestan su consentimiento para la difusión de los datos correspondientes a la deducción acreditada de conformidad con lo previsto en el número 7 del apartado 52 de la Comunicación de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras **cinematográficas** y otras producciones del sector audiovisual (2013/C 332/01), tal y como ha sido modificado por medio de la Comunicación de la Comisión por la que se modifican las Comunicaciones de la Comisión sobre las Directrices de la Unión Europea para la aplicación de las normas sobre ayudas estatales al despliegue rápido de redes de banda ancha, las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2014-2020, la ayuda estatal a las obras **cinematográficas** y otras producciones del sector audiovisual, las Directrices sobre las ayudas estatales para promover las inversiones de financiación de riesgo, y las Directrices sobre ayudas estatales a aeropuertos y compañías aéreas (2014/C 198/02). A estos efectos, la Diputación Foral de Bizkaia publicará la información establecida en la mencionada Comunicación en las condiciones requeridas por la misma".*

Asimismo, en la disposición transitoria única del citado Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 140/2015, de 28 de julio, se señala que: *"Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que operen por mediación de establecimiento permanente que hubieran realizado en el año 2014 o en el período impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2014 inversiones que dan derecho a la deducción establecida en el apartado 1 de la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y cuyo plazo voluntario de presentación de autoliquidaciones hubiera concluido con anterioridad a la entrada en vigor de este Decreto Foral, podrán presentar en un plazo que concluye el 30 de octubre de 2015 una autoliquidación complementaria a los efectos de acreditar su derecho a la aplicación de la citada deducción, lo que implicará que la opción a que se refiere la letra u) del apartado 1 del artículo 128 de la mencionada Norma Foral se considere ejercitada dentro del plazo voluntario de declaración del impuesto".*

De conformidad con todo lo anterior, los productores de largometrajes **cinematográficos** y de series audiovisuales de ficción, animación o documental españoles tienen derecho a una deducción del 30 por 100 del coste de la producción, y de los gastos de publicidad y promoción y para la obtención de copias que soporten, con un límite para estos últimos conceptos (para los gastos de publicidad, promoción y para la obtención de copias) del 40 por 100 del coste de la producción, siempre y cuando la inversión que efectúen permita la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada.

La aplicación efectiva de esta deducción estaba inicialmente condicionada, de forma suspensiva, a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario. Por este motivo, la Hacienda Foral de Bizkaia notificó el incentivo objeto de consulta a la Comisión Europea, a los efectos de lo previsto en el artículo 108.3 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Finalmente, la Comisión Europea declaró la compatibilidad de este beneficio fiscal con el ordenamiento europeo, mediante Decisión relativa a la deducción fiscal para producciones **cinematográficas** y audiovisuales en la provincia de Bizkaia, de 15 de julio de 2015.

Tal y como expresamente se indica en la disposición adicional decimoquinta de la NFIS, corresponde aplicar la deducción por la que se pregunta al productor de la obra audiovisual de que se trate.

A este respecto, la interpretación del término productor ha de ser realizada atendiendo a lo indicado en el artículo 11 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (NFGT), en virtud del cual: *"1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil. 2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. (...)."*

Por su parte, el artículo 3.1 del Código Civil, al que se remite este precepto, señala que: *"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas"*.

A todos estos efectos, el artículo 120.2 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, determina que: *"2. Se entiende por productor de una grabación audiovisual, la persona natural o jurídica que tenga la iniciativa y asuma la responsabilidad de dicha grabación audiovisual"*.

De otro lado, la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del **Cine**, establece en su artículo 24.2 que: *"2. Las empresas productoras deben ser titulares de los derechos de propiedad de las obras audiovisuales producidas en la medida que sean necesarios para la explotación y comercialización de tales obras quedando a salvo lo dispuesto en la legislación de propiedad intelectual en materia de transmisión y ejercicio de los derechos de tal naturaleza"*.

A su vez, el artículo 11 de dicha Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del **Cine**, regula que: *"(...) Las empresas productoras asumirán el compromiso de mantener temporalmente en su propiedad la titularidad de los derechos de la película u otras obras audiovisuales, en los términos que reglamentariamente se determine"*.

Asimismo, aun cuando se trate de normativa tributaria de territorio común, y, por lo tanto, no resulte aplicable en este Territorio Histórico de Bizkaia, conviene citar lo indicado en el artículo 21 de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del **Cine**, en el que se señala que: *"2. Para un mejor aprovechamiento de los incentivos fiscales previstos en la*

*normativa tributaria, en particular los regulados en los artículos 34.1 y 38.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, el Instituto de la **Cinematografía** y de las Artes Audiovisuales fomentará: a) La constitución de agrupaciones de interés económico de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de diciembre, de Agrupaciones de Interés Económico, a las que resultará de aplicación el régimen fiscal establecido en los artículos 48 y 49 del citado Texto Refundido y demás normativa de desarrollo. (...)*".

Adicionalmente, el artículo 27 del Real Decreto 2062/2008, de 12 de diciembre, por el que se desarrolla la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del **Cine**, en vigor a la fecha de presentación de la consulta, recoge que: "*1. Las Agrupaciones de Interés Económico cuyo objeto social, según su inscripción en el Registro Mercantil, sea la realización de actividades de producción, distribución, exhibición **cinematográfica** o industrias técnicas conexas podrán optar a las ayudas que puedan corresponderles en función de la actividad que desarrollen en igualdad de condiciones que el resto de las empresas que lleven a cabo dicha actividad. 2. Igualmente, se considerarán productoras de una película aquellas empresas o Agrupaciones de Interés Económico que se incorporen como coproductoras a la misma, en todo caso con anterioridad a la finalización de los procesos de producción. Podrán optar a las ayudas para la amortización de largometrajes, considerándose como conste los gastos efectuados tanto por las Agrupaciones de Interés Económico como por las empresas productoras originales*".

En la actualidad, el artículo 24 del Real Decreto 1084/2015, de 4 de diciembre, por el que se desarrolla la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del **Cine**, en vigor desde el 6 de diciembre de 2015, especifica que: "*1. (...) Las Agrupaciones de Interés Económico cuyo objeto social, según su inscripción en el Registro Mercantil, sea la realización de actividades de producción, distribución, exhibición **cinematográfica** o industrias técnicas conexas podrán optar a las ayudas que puedan corresponderles en función de la actividad que desarrollen en igualdad de condiciones que el resto de las empresas que lleven a cabo dicha actividad. (...)*".

En definitiva, de conformidad con todo lo anterior, los productores, o coproductores, de obras audiovisuales son las personas, naturales o jurídicas, que participan en la iniciativa, asumen la responsabilidad de la obra, y adquieren, por este motivo, la titularidad de los derechos de propiedad sobre ella, en la proporción que les corresponda. Tal y como específicamente se recoge en la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del **Cine**, en el Real Decreto 2062/2008, de 12 de diciembre, y en el Real Decreto 1084/2015, de 4 de diciembre (que la desarrollan), esta condición puede recaer sobre Agrupaciones de Interés Económico que tengan por objeto la realización de actividades de producción **cinematográfica**.

De modo que la AIE consultante ostentará la condición de productora, o coproductora, de la obra, a efectos de lo establecido en el apartado 1 de la disposición adicional decimoquinta de la NFIS, en la medida en que adquiera la titularidad de los derechos de propiedad sobre la misma (sobre la referida obra), como consecuencia de su participación en la iniciativa y en la responsabilidad sobre ella.

A este respecto, debe tenerse en cuenta que la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades no establece que la calificación de una AIE como productora de **cine**, de cara a la práctica de la deducción regulada en la disposición adicional decimoquinta

de la NFIS, deba ser otorgada por el Instituto de **Cinematografía** y de las Artes Audiovisuales.

Por lo tanto, quién ostenta la condición de productor (o coproductor) es una cuestión de hecho que podrá ser acreditada a través de cualquier medio de prueba admitido en derecho, y cuya valoración corresponde, en su caso, a los órganos de gestión y/o inspección competentes para la aplicación de los tributos. En este sentido, el certificado de nacionalidad española de una película, emitido por el Instituto de la **Cinematografía** y de las Artes Audiovisuales, en el que se identifique al productor puede constituir un elemento de prueba válido, siempre y cuando, eso sí, dicho productor cumpla la definición establecida en el artículo 120.2 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril.

2.- En lo que se refiere a la segunda pregunta formulada, relativa a si los socios de la AIE tendrán derecho a imputarse las bases imponibles negativas que les impute, en la medida en que ostenten dicha consideración al cierre del ejercicio económico en el que las mismas se pongan de manifiesto, el artículo 73 de la NFIS dispone que: *"1. A las agrupaciones de interés económico reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico, se les aplicarán las normas generales de este Impuesto con las siguientes especialidades: a) No tributarán por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español. En ningún caso procederá la devolución a que se refiere el artículo 68 de esta Norma Foral en relación con esa misma parte. b) Se imputarán a sus socios residentes en territorio español: a') Las bases imponibles, positivas o negativas, obtenidas por estas entidades. Las bases imponibles negativas que imputen a sus socios no serán compensables por la entidad que las obtuvo. b') Las deducciones en la cuota a las que tenga derecho la entidad. Las bases de las deducciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota según las normas de este Impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. c') Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la entidad. (...) 4. Este régimen fiscal no será aplicable en aquellos períodos impositivos en que se realicen actividades distintas de las adecuadas a su objeto o se posean, directa o indirectamente, participaciones en sociedades que sean socios suyos, o dirijan o controlen, directa o indirectamente, las actividades de sus socios o de terceros".*

A lo que el art. 76 de la misma NFIS añade: *"1. Las imputaciones a que se refiere este Capítulo se efectuarán a las personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio o de empresa miembro el día de la conclusión del período impositivo de la entidad sometida al presente régimen, en la proporción que resulte de la escritura de constitución de la entidad y, en su defecto, por partes iguales. 2. La imputación se efectuará: a) Cuando los socios o empresas miembros sean entidades sometidas a este régimen, en la fecha del cierre del ejercicio de la entidad sometida a este régimen. b) En los demás supuestos, en el siguiente período impositivo, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de cierre del ejercicio de la entidad sometida a este régimen. La opción se manifestará en la primera declaración del Impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años. 3. Las entidades a las que sea de aplicación lo dispuesto en este Capítulo deberán presentar, conjuntamente con su declaración del Impuesto sobre Sociedades, una relación de las personas que ostenten los derechos*

*inherentes o la cualidad de socio o empresa miembro el último día de su período impositivo, así como la proporción en la que cada una de ellas participe en los resultados de dichas entidades".*

De conformidad con lo indicado en estos preceptos, en el régimen especial de las Agrupaciones de Interés Económico, éstas deben imputar las bases imponibles, positivas o negativas, que obtengan, a las personas o entidades residentes que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio el último día del período impositivo de las mismas (de las citadas AIE), en la proporción que resulte de la escritura de constitución de la agrupación.

3.- Con respecto a la tercera y a la cuarta pregunta, relativas a la minoración de la base de la deducción en el importe de las ayudas públicas que se puedan recibir, en la disposición adicional decimoquinta de la NFIS se recoge que: *"1. (...) No obstante lo dispuesto en el apartado 3 de esta disposición adicional, la base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones que generan derecho a deducción (...)"*.

De donde se deduce que la base de la deducción objeto de consulta se reduce en el 100 por 100 de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones que generan el derecho al beneficio fiscal por el que se pregunta.

En el supuesto de que estas subvenciones sean otorgadas o reconocidas en un período impositivo posterior al de la práctica de la deducción, deberá atenderse a lo dispuesto en el artículo 119.2 de la ya citada NFGT, de conformidad con el cual: *"2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 118 de esta Norma Foral. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior y salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir, en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento, la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal afectado por el mismo junto con los intereses de demora"*.

En este mismo sentido, el artículo 127.2 de la NFIS preceptúa que: *"3. El derecho a disfrutar de exenciones, deducciones o cualquier incentivo fiscal en la base imponible o en la cuota estará condicionado al cumplimiento de los requisitos exigidos en la normativa aplicable. Salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de la exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a disfrutar de la misma, el sujeto pasivo deberá ingresar, junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones, la cuota o cantidad deducida correspondiente a la exención, deducción o incentivo aplicado en períodos anteriores, además de los intereses de demora"*.

Si se recibe una subvención en un período impositivo posterior al de aplicación de la deducción conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la NFIS, se deja de cumplir uno de los requisitos que afectan a la determinación de la base de la misma (de la deducción). Por lo que debe regularizarse el exceso de deducción declarado y practicado, junto con sus intereses de demora, en la autoliquidación del ejercicio en el que se obtiene la subvención (pero sin que resulten exigibles otros recargos por este motivo).

En el caso planteado, la AIE deberá regularizar el exceso de la base de deducción inicialmente declarada e imputada a sus socios. La base de esta regularización deberá ser imputada a quienes ostente la condición de socios de la AIE al cierre del período impositivo en el que se reciba la subvención (aun cuando sean distintos de quienes aplicaron, en su momento, el beneficio fiscal por el que se pregunta).

5.- En lo que respecta a la quinta de las cuestiones suscitadas, como ya se ha apuntado más arriba, las AIE integradas, al menos en parte, por entidades sujetas a la normativa del Impuesto sobre Sociedades de territorio común, tributan conforme a lo dispuesto en la legislación de dicho territorio (común). Concretamente, conforme a lo indicado en el Capítulo II del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

Todo ello, atendiendo a lo previsto en el artículo 20.Uno del Concierto Económico, según el cual: *"Uno. El régimen tributario de las agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas, corresponderá al País Vasco cuando la totalidad de las entidades que las integren estén sujetas a normativa foral. Estas entidades imputarán a sus socios la parte correspondiente del importe de las operaciones realizadas en uno y otro territorio, que será tenida en cuenta por éstos para determinar la proporción de sus operaciones"*.

A este respecto, ha de tenerse en cuenta que el régimen especial de las AIE recogido en la normativa de territorio común es muy similar al establecido en la NFIS. Concretamente, en ambos casos, dicho régimen consiste esencialmente en la imputación de las magnitudes correspondientes a las AIE (bases imponibles, bases de las deducciones de la cuota, retenciones, etc.) a sus socios residentes, en proporción al porcentaje de participación que ostenten en ellas. De modo que son dichos socios quienes tributan efectivamente en lugar de las AIE, en la proporción que les corresponda.

Para el cálculo de las bases imponibles y de los demás conceptos a imputar por las AIE, debe atenderse a la normativa, foral o común, que les resulte de aplicación a ellas, a las AIE, quienes, aun cuando no tributan efectivamente por las magnitudes que imputan a sus socios residentes, tienen la consideración de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. En concreto, para el cálculo de las citadas bases imponibles y demás conceptos a imputar, debe atenderse a las normas del régimen general del Impuesto sobre Sociedades, regulado bien en LIS, o bien en la NFIS (según el caso).

De modo que, en lo que se refiere a las bases imponibles, esto supone que las mismas han de ser imputadas a los socios vizcaínos (sujetos a la normativa foral vizcaína del Impuesto sobre Sociedades), sin ningún tipo de ajuste, aun cuando la regulación del

Impuesto a la que estén sometidos difiera de la vigente en territorio común (por la que se rija la AIE). Posteriormente, cada socio aplicará sobre estas bases imponibles, así imputadas, las reglas correspondientes a su imposición personal.

Adicionalmente, en lo que afecta a las deducciones, en el régimen especial de las AIE, éstas imputan a sus socios residentes en territorio español las bases de las deducciones a las que tengan derecho, y no el importe de las deducciones que puedan aplicar ellas efectivamente, ni el de las que puedan practicar directamente los referidos socios en sus autoliquidaciones. Posteriormente, cada socio ha de aplicar sobre estas bases la normativa correspondiente a su imposición personal (al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en este caso, foral), de cara a obtener la cuantía de la deducción que puede minorar su cuota.

De modo que, en Bizkaia, resultará de aplicación lo establecido en la disposición adicional decimoquinta de la NFIS y, en su caso, en el artículo 88 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre la base de la deducción por inversión en producciones españolas de largometrajes **cinematográficos** que impute la AIE de territorio común a sus socios vizcaínos.

6.- En lo que se refiere a la sexta cuestión suscitada, relativa al modo en el que se ha de aplicar la deducción, en los casos en los que se soportan gastos de publicidad y de copias con posterioridad a la calificación de la película y a la obtención de las certificaciones administrativas correspondientes, procede reiterar, en primer término, que los citados gastos (de publicidad, promoción y de obtención de copias), dan derecho a la práctica de la deducción hasta un máximo conjunto igual al 40 por 100 del coste de la producción.

La disposición adicional decimoquinta de la NFIS concreta que la deducción objeto de consulta debe ser practicada a partir del período impositivo en el que finalice la producción de la obra. No obstante, cuando la producción tiene un plazo superior a los doce meses y afecta a más de un período impositivo de la entidad, ésta puede optar por aplicar la deducción a medida que efectúe los pagos correspondientes, y por la cuantía de éstos.

En cualquier caso, para poder practicar deducción sobre los gastos de publicidad, promoción y obtención de copias, es necesario que los mismos hayan sido soportados por el contribuyente.

De modo que la deducción correspondiente a los gastos de publicidad, promoción y obtención de copias devengados con posterioridad al momento en el que finalice la producción de la obra se imputan al ejercicio en el que los mismos sean soportados por el contribuyente (a medida que se vayan devengando), incluso aun cuando no se haya optado por practicar la deducción a medida que se efectúan los pagos correspondientes a la inversión. Concretamente, a este respecto, debe tenerse en cuenta que, según el criterio general de imputación, la deducción se acredita "a partir" del período impositivo en el que finaliza la producción (no necesariamente "en" el período impositivo en el que concluye la producción).

7.- Finalmente, en lo que se refiere a si los socios de la AIE tendrán que regularizar las deducciones practicadas en el supuesto de que transmitan sus participaciones en ella, en un período de tiempo indeterminado, pero superior a un año, de lo indicado en los artículos 73 y 76 de la NFIS, arriba transcritos, se deduce que la transmisión por los socios de la AIE de su participación en ella no supone el incumplimiento de ninguno de los requisitos exigidos para la práctica de la deducción objeto de consulta, puesto que quien acredita el derecho a la misma es la propia AIE, y no sus socios.

Todo ello, sin perjuicio de que la base de la deducción se deba imputar a quien ostente la condición de socio a la conclusión del período impositivo en el que se genere el derecho a la misma, conforme a lo previsto en el apartado 1 de la disposición adicional decimoquinta de la NFIS. Esta imputación ha de ser efectuada atendiendo a los criterios fijados en el artículo 76 del mismo texto legal.

#### Normativa

Arts. 15, 54, 73, 76, 127.2 y disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Disposición adicional novena del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre.

Artículo 119.2 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo.

Artículo 20 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo.