

Consulta n.º 6935 de 18 de febrero de 2015, de la Hacienda Foral de Bizkaia**Cuestión:**

La consultante es una entidad mercantil que plantea la posibilidad de constituir una Agrupación de Interés Económico (AIE), cuya actividad consistirá en producir una obra cinematográfica, para lo cual se registrará como Productora en el Registro de Empresas Cinematográficas y Audiovisuales del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Visuales (ICAA), y asumirá el 99% del coste de producción y explotación del largometraje. La AIE adquirirá los derechos de la obra literaria preexistente (si es necesario), o encargará la escritura del guion. Asimismo, contratará al director, al compositor musical, al guionista y al productor ejecutivo, y asumirá la iniciativa y la responsabilidad de la producción, en los términos establecidos en el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril. La labor de producción ejecutiva será llevada a cabo por una productora cinematográfica, que ostentará la propiedad del 1% de la producción, y realizará las labores propias de ese cargo, como, por ejemplo, la contratación del personal y de los proveedores. En el contrato a suscribir entre la AIE y el productor ejecutivo, en el que se describirán las tareas a desarrollar por éste, se le podrá reconocer una participación en los resultados económicos de la película, como parte de la retribución por el desempeño de sus funciones. Por tanto, la AIE asumirá la financiación del largometraje en un porcentaje igual al de su participación, esto es, en un 99%, y se comprometerá a realizar la totalidad de los pagos comprometidos al productor ejecutivo antes del estreno comercial de la obra. Para llevar a cabo la comercialización y explotación del largometraje, la AIE podrá contratar empresas especializadas en la realización de estas tareas, incorporando, incluso, al distribuidor como coproductor de la obra cinematográfica, en determinados supuestos, cuando lo pacten las partes con objeto de facilitar las ventas. Por último, la AIE podrá obtener mínimos garantizados de las empresas distribuidoras, es decir, cantidades a cuenta de los futuros ingresos derivados de la comercialización de la película, entre otros supuestos, por la cesión de los derechos de emisión televisiva, por la exhibición en salas comerciales, por la venta o alquiler en soportes digitales, o por la comercialización de éstos u otros derechos en el extranjero.

Desea conocer:

- 1.- Si la AIE tendrá 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), teniendo en cuenta que será ella quien ostente la iniciativa y la responsabilidad de la misma (de la citada obra).
- 2.- Si, para poder acreditar el derecho a la deducción por inversión en la producción de obras audiovisuales, es imprescindible que la AIE esté incorporada a la producción del largometraje desde la fase de preproducción, o si, por el contrario, puede entrar a participar en dicha producción en cualquier momento anterior a la calificación por edades de la película.
- 3.- Qué conceptos se incluyen en la base de la deducción por inversión en la producción de obras audiovisuales.
- 4.- En el supuesto de que la AIE se incorpore a la producción una vez ya iniciada ésta, cuál sería la base de la deducción para ella.
- 5.- Si la AIE puede amortizar la obra audiovisual en el plazo de los tres años siguientes a su estreno y explotación comercial, considerando estos tres años como su vida útil, y si puede considerar que su depreciación está vinculada con los ingresos (decrecientes) que se estima generará en cada ejercicio.
- 6.- Si los miembros de la AIE pueden transmitir la condición de socios de la misma en cualquier momento, sin perjuicio de que la base de la deducción para el fomento de la cultura se impute únicamente a quien ostente la referida condición de socio a la finalización del período impositivo en el que se genere el derecho a la misma.
- 7.- Si están exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las operaciones de constitución, aportación de los socios, reducción, disolución y liquidación de la AIE, así como los contratos preparatorios y demás documentos cuya formalización sea presupuesto legalmente necesario para dicha constitución.
- 8.- Si las aportaciones que realicen la AIE y el resto de coproductores a la producción cinematográfica están o no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 9.- Si la refacturación entre coproductores de los importes correspondientes a partidas de técnicos y/o actores están o no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 10.- Si las personas físicas pueden aplicar las deducciones para el fomento de la cultura reguladas en la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Solución:

1. Con respecto a las dos primeras cuestiones planteadas, relativas a si la AIE 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 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. (...)".

De donde se deduce que 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, 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.

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, 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 definitiva, 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, y en el Real Decreto 2062/2008, de 12 de diciembre, que la desarrolla, 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 por la que se pregunta 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 el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales es el órgano competente para calificar a una agrupación de interés económico como productor de cine, de cara a la práctica de la deducción regulada en la disposición adicional decimoquinta de la NFIS.

Por lo tanto, quién ostenta la condición de productor (o coproductor) es una cuestión de hecho que puede 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.

Este mismo criterio es igualmente aplicable a la cuestión relativa a si la AIE tiene que participar en la producción de la obra desde la fase de preproducción, o si, por el contrario, puede incorporarse a la misma (a la producción) en cualquier momento anterior a la calificación del largometraje.

De manera que, atendiendo especialmente a lo dispuesto en el artículo 27 del Real Decreto 2062/2008, de 12 de diciembre, arriba transcrito, una AIE que se incorpore como coproductora a la película en un momento indeterminado de su proceso de producción, tendrá la consideración de productora a los efectos que nos ocupan, siempre y cuando dicha incorporación se produzca con anterioridad a la finalización del referido proceso de producción, y se cumplan los restantes requisitos exigidos para ello, relativos a la participación en la iniciativa y en la responsabilidad sobre la obra, y a la adquisición de los derechos de propiedad sobre la misma por este motivo.

2. En lo que se refiere a los conceptos que conforman la base de la deducción por inversión en la producción de obras audiovisuales, tal y como se indica en el primer párrafo de la disposición adicional decimoquinta de la NFIS, antes reproducido, la misma se encuentra conformada por el coste de la producción, y por los gastos para la obtención de copias, y de publicidad y promoción que soporte el productor, con el límite para estos dos últimos conceptos (para los gastos de obtención de copias, y de publicidad y promoción) del 40 por 100 del coste de producción.

De modo que la base de la deducción objeto de consulta vendrá determinada por el coste de la producción que asuma la AIE en su condición de productora, así como por los gastos para la obtención de copias, y de publicidad y promoción que corran a su cargo, hasta el límite para estos dos últimos conceptos del 40 por 100 del coste de la producción.

Conforme a lo previsto en el artículo 40.1 de la NFIS, los elementos patrimoniales se deben valorar de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio.

Así, particularmente, el concepto de coste de producción de las obras audiovisuales se encuentra desarrollado en la norma sexta de la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, en la que se aclara que: *"3. Para los elementos de la propiedad intelectual, con carácter general, se utilizarán los mismos principios y criterios de valoración indicados para la propiedad industrial, utilizando para su contabilización una partida específica. En particular, para los elementos que a continuación se indican, se seguirán las siguientes reglas: a) Obra audiovisual. 1. Las «Obras audiovisuales» son las creaciones expresadas mediante una serie de imágenes asociadas, con o sin sonorización incorporada, que estén destinadas esencialmente a ser mostradas a través de aparatos de proyección o por cualquier otro medio de comunicación pública de la imagen y del sonido, con independencia de la naturaleza de los soportes materiales de dichas obras. 2. Una obra audiovisual se calificará como inmovilizado intangible cuando se destine a servir de forma duradera a la actividad de la empresa por ser objeto de cesión a terceros sin transferir de manera sustancial los riesgos y beneficios asociados a la misma. 3. La obra audiovisual encargada a otras empresas o instituciones se valorará por su precio de adquisición. 4. Si los proyectos se realizasen con medios propios se valorarán por su coste de producción, que comprenderá todos los costes directamente atribuibles y que sean necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo, en particular, los siguientes conceptos: a) Costes del personal afecto directamente a la producción. b) Costes de materias primas, materias consumibles y servicios, utilizados directamente en la obra audiovisual. c) Amortizaciones del inmovilizado afecto directamente a la obra audiovisual. d) La parte de costes indirectos que razonablemente afecten a la obra audiovisual, siempre que respondan a una imputación racional de los mismos. e) El coste del registro y formalización de la obra audiovisual bajo las mismas premisas que se exige para la propiedad industrial. 5. En ningún caso se imputarán a la obra audiovisual los gastos de comercialización, como son la publicidad y promoción, y los de estructura general de la empresa. (...)"*.

En sentido análogo se manifestó el propio Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en su consulta número 2 del BOICAC 80, de diciembre de 2009.

Adicionalmente, procede tener en cuenta lo establecido en el apartado 3 de la disposición adicional decimoquinta de la NFIS, según el cual: *"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"*.

El mencionado artículo 67 de la NFIS regula que: *"(...) 3. Formará parte de la base de la deducción la totalidad de la contraprestación convenida, con exclusión de los intereses, impuestos indirectos y sus recargos, margen de construcción y gastos técnicos de licitación, que no se computarán en aquélla, con independencia de su consideración a efectos de la valoración de los activos o, en su caso, de los gastos. (...) La base de la deducción así calculada no podrá resultar superior al precio que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre sujetos independientes. (...) Asimismo, de la citada base se reducirá, en su caso, el importe derivado de aplicar sobre las subvenciones, tanto de capital como a la explotación, recibidas para las inversiones o el fomento de las actividades a que se refieren las deducciones de los tres capítulos anteriores, el porcentaje que resulte de la diferencia entre 100 y el tipo de gravamen aplicable a la entidad. Todas las cantidades que formen parte de la base de las deducciones reguladas en este Capítulo habrán de estar contabilizadas como inmovilizado o, en su caso, como gasto, de acuerdo con las normas del Plan General Contable"*.

De donde se deduce que quedan específicamente excluidos de la base de la deducción los intereses, los impuestos indirectos y sus recargos, y el importe derivado de aplicar sobre las subvenciones recibidas, tanto de capital como a la explotación, el porcentaje que resulte de la diferencia entre 100 y el tipo de gravamen del contribuyente. Además, la base de la deducción no puede resultar superior al precio que se hubiera acordado en condiciones normales de mercado entre sujetos independientes.

Todo ello, sin perjuicio de lo que se indica más adelante sobre el Proyecto de Norma Foral que se está tramitando actualmente en las Juntas Generales de Bizkaia.

3. En el supuesto de que la AIE se incorpore a la producción en un momento posterior al inicio de la misma, la base de la deducción vendrá determinada, igualmente, por el coste de producción que asuma, así como por los gastos de obtención de copias, publicidad y promoción a los que tenga que hacer frente, con el límite ya analizado para estos conceptos (para los gastos de obtención de copias, publicidad y promoción), del 40% del coste de la producción, y con las correcciones establecidas al efecto en el artículo 67.3 de la NFIS.

4. Con respecto a la amortización de la obra audiovisual, el artículo 15 de la NFIS preceptúa que: *"(...) 3. En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Norma Foral, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas. (...)"*.

Lo que conlleva que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se calcula a partir del resultado contable, el cual únicamente debe ser corregido en aquellos supuestos y operaciones para los que la normativa tributaria establezca un tratamiento específico. En cuyo caso, hay que estar a lo indicado en dicha normativa, ya que su contenido prima sobre el previsto a efectos contables, debiéndose practicar, si así procede, los ajustes correspondientes.

Particularmente, en lo que se refiere a las correcciones al resultado contable en materia de gastos por amortizaciones, el artículo 16 de la NFIS

prevé que: "1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. (...) 3. La depreciación del inmovilizado intangible tiene la consideración de efectiva conforme a lo previsto en el artículo 20 de esta Norma Foral. (...)".

Mientras que el mencionado artículo 20 de la NFIS estipula que: "1. Serán deducibles con el límite anual máximo de la quinta parte de su importe, las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: a) Que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso. b) Que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Si ambas entidades forman parte de un grupo, la deducción se aplicará respecto del precio de adquisición del inmovilizado satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas. No obstante, en el supuesto de que la vida útil definida del elemento del inmovilizado intangible sea inferior a cinco años, será deducible la dotación de la amortización que se corresponda con aquélla. Las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible que no cumplan los requisitos previstos en las letras a) y b) anteriores serán deducibles si se prueba que responden a una pérdida irreversible de aquél. (...)".

Sobre este particular, en el apartado 3 a) de la norma sexta de la, ya citada, Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, se señala que: "(...) 6. La obra audiovisual deberá amortizarse durante su vida útil a partir del momento en que esté en condiciones de funcionamiento, es decir, cuando sea susceptible de producir ingresos con regularidad. Salvo prueba en contrario, se presumirá que la fecha de inicio de la amortización es la de calificación administrativa por edades. Si desde una perspectiva económica racional dicho hito no fuera suficiente para considerar que el activo se encuentra en condiciones de participar normalmente en el proceso productivo al que está destinado, esto es, de forma plena y con regularidad, el inicio del período de amortización deberá posponerse hasta que concurra dicha circunstancia, en particular, hasta que se produzca su estreno comercial, sin perjuicio, claro está, de la obligación de registrar antes de esa fecha, en su caso, la correspondiente pérdida por deterioro. La vida útil de estos activos es el período en el cual se estima que contribuirán a la generación de ingresos en la empresa. Salvo prueba en contrario, este plazo no será superior a cinco años, debiéndose justificar en la memoria de las cuentas anuales, en su caso, las circunstancias que hayan llevado a considerar una vida útil superior. Del mismo modo, el método de amortización deberá prestar especial atención a la naturaleza del activo, cuyo patrón de consumo está muy vinculado a la difusión de la obra en los primeros años de explotación, sin que en ningún caso proceda aplicar una amortización creciente".

En términos similares se manifestó el ICAC en la consulta número 2 del BOICAC 80, de diciembre de 2009, ya citada.

De conformidad con lo previsto en el artículo 20 de la NFIS, son deducibles las dotaciones a la amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida, hasta un máximo anual de la quinta parte de su importe, siempre que, en resumen, dicho inmovilizado se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso, y que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades, según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio. Si no se cumplen estos dos requisitos (de adquisición a título oneroso a un tercero ajeno al grupo de la entidad adquirente), las dotaciones a la amortización del inmovilizado intangible de vida útil definida resultan deducibles si se prueba que responden a una pérdida irreversible del mismo.

No obstante, en los supuestos en los que la vida útil del elemento en cuestión es inferior a cinco años, resulta deducible la dotación a la amortización que se corresponda con aquélla (con la vida útil).

De manera que, en definitiva, las dotaciones a la amortización del inmovilizado intangible de vida útil definida son deducibles hasta un máximo del 20% anual, salvo que su vida útil sea inferior a cinco años, en cuyo caso, resulta deducible la dotación a la amortización que se corresponda con dicha vida útil.

Desde un punto de vista contable, la vida útil de las obras audiovisuales no viene determinada por el período de protección legal de las mismas, sino por el tiempo durante el cual se estima, aplicando criterios razonables, que generarán ingresos para la entidad. En principio, este plazo no puede ser superior a cinco años. Asimismo, en la medida en que se trata de un activo cuyo patrón de consumo está muy vinculado a la difusión de la obra en los primeros años, cabe aplicar una amortización decreciente del mismo, basada en los ingresos que se prevé obtener en cada ejercicio.

Estas reglas resultan igualmente aplicables en el ámbito fiscal, en la medida en que pueda acreditarse, mediante el empleo de criterios razonables, que la vida útil de la obra de que se trate es inferior a cinco años, y que su ritmo de depreciación es decreciente, atendiendo a los flujos de caja que se espera obtener en cada período mediante su explotación.

Consecuentemente, la AIE podrá amortizar la obra cinematográfica en el plazo de los tres años siguientes a su estreno y explotación comercial, de forma decreciente, en función de los flujos de caja que espera obtener en cada período, tanto a efectos contables como fiscales, en la medida en que esta amortización, así calculada, se corresponda con la depreciación efectiva del largometraje.

5. En cuanto a si los miembros de la AIE pueden transmitir su condición de socios de la misma en cualquier momento, sin que, por ello, se pierda el derecho a la práctica de la deducción regulada en la disposición adicional decimoquinta de la NFIS, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 73 de la NFIS, según el cual: "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: (...) 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. (...)".

Además, el artículo 76 de la NFIS preceptúa que: "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. (...)".

De donde se deduce que la transmisión de la condición de socio de la AIE 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 llevarse a cabo atendiendo a los criterios fijados en el artículo 76 del mismo texto legal.

6. En cuanto a la tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de las operaciones de constitución, aportación de los socios y reducción, disolución y liquidación de las AIE, así como de los contratos preparatorios y demás documentos cuya formalización sea presupuesto legalmente necesario para dicha constitución, procede atender a lo previsto en el artículo 59.3 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (NFITPAJD), de conformidad con el cual: *"Con independencia de las exenciones a que se refieren los artículos 57 y 58 de esta Norma Foral, se aplicarán en sus propios términos y con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos, los beneficios fiscales que a continuación se señalan: (...) 3. Las Agrupaciones de Interés Económico, las Agrupaciones Europeas de Interés Económico y las Uniones Temporales de Empresas gozarán en este Impuesto de los beneficios fiscales que se regulan en el artículo 3, en el apartado 3 de la Disposición Adicional segunda y en la Disposición Transitoria de la Norma Foral 2/1992, de 7 de mayo, sobre Régimen Fiscal de las Agrupaciones de Interés Económico. (...)"*.

A este respecto, el mencionado artículo 3 de la Norma Foral 2/1992, de 7 de mayo, determina que: *"1. Las operaciones de constitución, aportación de los socios y su reducción, de disolución y de liquidación de las Agrupaciones de Interés Económico, así como los contratos preparatorios y demás documentos cuya formulación constituya legalmente presupuesto necesario para dicha constitución, gozarán de exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. (...)"*.

De modo que las operaciones de constitución, aportación de los socios y su reducción, de disolución y de liquidación de las AIE, así como los contratos preparatorios y demás documentos cuya formalización constituya legalmente presupuesto necesario para dicha constitución, están exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

7. Con respecto a si están, o no, sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las aportaciones que realicen la AIE y el resto de coproductores a la producción cinematográfica, el artículo 4 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA), recoge que: *"Uno. Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen. Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional. b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto. (...)"*.

A lo que el artículo 5 de la misma NFIVA añade que: *"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Norma Foral se reputarán empresarios o profesionales: a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo. No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente. b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. (...) Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas. (...)"*.

De otro lado, el artículo 1 de la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico, prevé que: *"Las Agrupaciones de Interés Económico tendrán personalidad jurídica y carácter mercantil y se regirán por lo dispuesto en la presente Ley y, supletoriamente, por las normas de la sociedad colectiva que resulten compatibles con su naturaleza específica"*. De donde se desprende que las AIE tienen la consideración de sociedades mercantiles.

El concepto de entrega de bienes en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentra regulado en el artículo 8 de la NFIVA, según el que: *"Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes. (...) Dos. También se considerarán entregas de bienes: (...) 2. Las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos «actos jurídicos documentados» y «operaciones societarias» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. (...)"*.

Mientras que el artículo 11 de la repetida NFIVA señala, con respecto al concepto de prestación de servicios, que: *"Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Norma Foral, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. Dos. En particular se considerarán prestaciones de servicios: 1. El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio. (...) 3. Las cesiones del uso o disfrute de bienes. 4. Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial. (...)"*.

Adicionalmente, el artículo 7 de la NFIVA regula determinados supuestos de no sujeción al Impuesto, y prevé que: *"No estarán sujetas al Impuesto: 1. La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus*

propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Norma Foral. (...) A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional. (...) 12. Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago".

Como ya se ha aclarado más arriba, los productores, o coproductores, son quienes participan en la iniciativa y responsabilidad de la obra, y quienes adquieren, por este motivo, los derechos derivados de la propiedad sobre la misma, en la proporción que les corresponda. Para poder entender que una AIE actúa como productor de una obra audiovisual mediante su inversión en ella, deberá ostentar la titularidad sobre dicha obra y, además, esa titularidad deberá traer causa de su participación en la iniciativa y en la responsabilidad sobre el largometraje.

En este sentido, las aportaciones que realizan los productores, o coproductores, tienen como finalidad la adquisición de los derechos derivados de la obra de que se trate (para lo cual también participan en la iniciativa y en la responsabilidad sobre ella).

En el escrito de consulta no queda claro exactamente sobre qué aportaciones se pregunta. Por lo que, en estas condiciones, únicamente cabe señalar que las aportaciones a la coproducción de una obra audiovisual realizadas por la AIE, o por los demás coproductores, con objeto de generar un activo de titularidad compartida, no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se trate de aportaciones dinerarias.

No obstante, aunque nada se señala en el escrito presentado sobre el particular, si estuviéramos ante aportaciones, o entregas, no dinerarias efectuadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad, a cambio del derecho a participar en la propiedad de la obra, nos encontraríamos ante operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido (salvo en el improbable supuesto de que resultara de aplicación el supuesto de no sujeción del artículo 7.1 de la NFIVA).

8. En lo que se refiere a la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la eventual refacturación entre coproductores de partidas correspondientes a técnicos y actores, además de lo señalado en los artículos 4 y 5 de la NFIVA, transcritos en el punto anterior, resulta especialmente relevante atender al artículo 11.Uno y Dos.15 del mismo texto legal, en virtud del cual: "*Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Norma Foral, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. Dos. En particular se considerarán prestaciones de servicios: (...) 15. Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios. (...)*".

En supuestos como el planteado, en el que un coproductor refactura a otro u otros, la totalidad, o parte de los gastos de personal artístico y técnico que soporta en nombre propio, nos encontraremos: 1) ante operaciones de mediación en nombre propio, en relación con las cuales debe entenderse que quien refactura los importes en cuestión recibe y presta por sí mismo los servicios de que se trate; 2) ante prestaciones de servicios de cesión de personal; o 3) ante la realización de auténticos servicios de producción ejecutiva, según el caso. Todas estas operaciones quedan sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

9. Finalmente, con respecto a la última de las cuestiones suscitadas, relativa a si las personas físicas pueden aplicar las deducciones para el fomento de la cultura reguladas en la disposición adicional decimoquinta de la NFIS, el artículo 72 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril (RIRPF), expresamente establece que: "*Los contribuyentes por este Impuesto, podrán aplicar las deducciones para incentivar las inversiones en activos fijos materiales nuevos y la realización de determinadas actividades previstas en el Capítulo III del Título V y en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, con igualdad de porcentajes y límites de deducción*".

De donde se desprende que los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas pueden aplicar las deducciones reguladas en la disposición adicional decimoquinta de la NFIS.

No obstante todo lo anterior, debe tenerse en cuenta que, actualmente, las Juntas Generales de Bizkaia están tramitando un Proyecto de Norma Foral de modificación de diversas normas tributarias del Territorio Histórico de Bizkaia, cuyo artículo 2.Tres añade cuatro párrafos nuevos al apartado 1 de la disposición adicional decimoquinta de la NFIS, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014, que son los siguientes: "*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*".

De modo que la base de la deducción objeto de consulta deberá ser minorada en el 100% de las subvenciones que se reciban para financiar la inversión.

Además, el importe de la deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 50 por 100 del coste de producción, excepto que se trate de una producción transfronteriza financiada por más de un Estado miembro de la Unión Europea, 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. Estos límites no serán 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.

Finalmente, la aplicación efectiva de la deducción por la que se pregunta quedará condicionada suspensivamente a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario. En relación con lo cual, puede afirmarse que esta Hacienda Foral de Bizkaia ha notificado ya a la Comisión Europea el incentivo por el que se pregunta, tal y como el mismo quedará configurado tras la aprobación del Proyecto de Norma Foral citado más arriba, a los

efectos de lo previsto en el artículo 108.3 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.