

## Consulta n.º 7040 de 24 de septiembre de 2015, de la Hacienda Foral de Bizkaia

LA LEY 3130/2015

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Deducciones por inversiones. La entidad interesada tiene derecho a la práctica de deducción por creación cinematográfica o de series audiovisuales cuando tenga la condición de productora de las obras audiovisuales al adquirir la titularidad de los derechos de propiedad sobre ellas. La cesión parcial de los derechos de explotación de la obra a un operador de televisión permite aplicar la deducción si siguen funcionando en sede del productor. Las obras producidas han de tener nacionalidad española, y el certificado que acredite el carácter cultural de las mismas. Se excluyen de la base de deducción los intereses, los impuestos indirectos y sus recargos, y el importe de las subvenciones recibidas para financiar la inversión. La reducción sobre ingresos derivados de la cesión temporal de los derechos de emisión de series y programas no incluye los ingresos de cesión del derecho de uso o explotación de obras literarias, artísticas o científicas, ni derechos personas personales susceptibles de cesión ni programas informáticos de exclusiva aplicación comercial.

### Cuestión:

*La consultante es una sociedad especializada en la producción de programas de televisión. Desde julio de 2010, mantiene un acuerdo con un operador de televisión, en virtud del cual le cede los derechos de emisión en abierto de algunos de los programas que produce, quedando el citado operador facultado para emitirlos en España y en Andorra a través de las cadenas que opera, así como para comunicarlos públicamente y para explotarlos comercialmente mediante su página web y vía telefónica, todo ello durante el tiempo de duración del contrato (suscrito, inicialmente, con una duración de tres años, renovables por períodos anuales). Según indica, la compareciente aporta la totalidad de los medios materiales y humanos necesarios para producir los programas, y asume la responsabilidad sobre sus formatos y sobre sus contenidos, sin que el contrato prevea cláusulas de resolución unilateral, ni indemnizatorias. Además, ostenta la titularidad en exclusiva de los derechos objeto de cesión (en particular, de los derechos de propiedad intelectual e industrial), de manera que, cuando concluya la vigencia del repetido contrato, la empresa de comunicación (el operador de televisión) no tendrá ningún derecho de explotación sobre las obras audiovisuales cedidas. Adicionalmente, durante la vigencia del contrato, la compareciente conserva la posibilidad de ceder los derechos de emisión de los programas que produce a operadores de televisión de otros países, distintos de España y de Andorra, y mantiene el derecho a emitir los repetidos programas a través de su propio canal de televisión por internet, así como a emitirlos o a ceder los derechos de emisión mediante cualquier otra modalidad de comunicación pública distinta de las expresamente recogidas en el acuerdo. En el contrato suscrito entre las partes se reconoce, de forma de específica, a la consultante como productora de los programas en cuestión. Con anterioridad a este contrato de julio de 2010, la compareciente suscribió otros contratos de cesión de derechos para la emisión de programas de televisión con operadores diferentes, y es razonable esperar que en el futuro firme acuerdos similares con empresas de comunicación distintas. En el escrito presentado, la consultante describe hasta un total de veinte programas de televisión (entre los que produce, y los que tiene en cartera para producir en el futuro), que, en su opinión, pueden ser considerados como "series audiovisuales documentales", y que cumplen los*

*requisitos exigidos en el artículo 5 de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre (LA LEY 13214/2007), del Cine, para tener nacionalidad española. Por último, los gastos de producción en los que incurre permiten la confección de un soporte físico de las obras audiovisuales, previo a su producción industrial seriada.*

*Desea conocer:*

- 1)** *Si tiene la condición de productora, a efectos de lo previsto en el apartado 1 de la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre (LA LEY 19950/2013), del Impuesto sobre Sociedades (relativa a la deducción por inversión en la producción de determinadas obras audiovisuales), aun cuando ceda los derechos de emisión de los programas que produce a otras empresas de comunicación (que son quienes los emiten a través de los canales de televisión que explotan).*
- 2)** *Si las distintas producciones que describe someramente en el escrito presentado cumplen, individualmente consideradas, los requisitos exigidos para poder generar derecho a la citada deducción por inversión en la producción de determinadas obras audiovisuales.*
- 3)** *Los conceptos que forman parte de la base de la repetida deducción por inversión en la producción de obras audiovisuales.*
- 4)** *Si puede aplicar la reducción por explotación de propiedad intelectual o industrial del artículo 37 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre (LA LEY 19950/2013), del Impuesto sobre Sociedades, sobre los ingresos derivados de la cesión de los derechos de emisión de los programas que produce.*

### **Solución:**

1) Con respecto a la primera de las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, relativa a si la compareciente ostenta la condición de productora de los programas por los que pregunta, de cara a la práctica de la deducción por inversión en la producción de determinadas obras audiovisuales, resulta de aplicación la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre (LA LEY 19950/2013), 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 (LA LEY 3342/2015), de modificación de diversas Normas Forales en materia tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en la que se establece 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 (LA LEY 21663/2013), recientemente introducida a través del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 140/2015, de 28 de julio (LA LEY 12736/2015), 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 (LA LEY 18714/2009), por la que se dictan normas de aplicación del Real Decreto 2062/2008, de 12 de diciembre (LA LEY 20746/2008), por el que se desarrolla la Ley 55/2007, de 28 de diciembre (LA LEY 13214/2007), 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: a) Los cortometrajes. 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 (LA LEY 4027/2005), 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 (LA LEY 12736/2015), 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 (LA LEY 19950/2013), 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 (LA LEY 6/1957). 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.

De cara a delimitar qué debe entenderse por productor en este ámbito, procede acudir a lo dispuesto en el artículo 11 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (LA LEY 4027/2005) (NFGT), donde se recoge que: *"1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil (LA LEY 1/1889). 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 (LA LEY 1/1889), al que remite este precepto, determina

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 este respecto, el artículo 120.2 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril (LA LEY 1722/1996), regula 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"*.

Adicionalmente, el artículo 24.2 de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre (LA LEY 13214/2007), del Cine, prevé 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"*.

Mientras que el artículo 11.2 de la citada Ley 55/2007, de 28 de diciembre (LA LEY 13214/2007), del Cine, declara 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"*.

En igual sentido, el artículo 2.23 de la Ley 7/2010, de 31 de marzo (LA LEY 6072/2010), General de la Comunicación Audiovisual, establece la siguiente definición de productor de obras audiovisuales para televisión: *"Persona natural o jurídica que tiene la iniciativa y asume la responsabilidad de la creación de una obra audiovisual que no esté destinada a ser exhibida en salas cinematográficas, incluyendo las retransmisiones en vivo de acontecimientos que, en su origen, sean producidas con técnicas de televisión y sean susceptibles de exhibición en salas cinematográficas"*.

De donde se deduce que, en definitiva, los productores, o coproductores, de obras audiovisuales son las personas, naturales o jurídicas, que participan en su iniciativa, asumen la responsabilidad de las mismas, y adquieren, por este motivo, la titularidad de los derechos de propiedad sobre ellas (fundamentalmente, la propiedad intelectual), en la proporción que les corresponda.

La propiedad intelectual se encuentra definida en el artículo 2 del, ya citado, Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, según el cual: *"La propiedad intelectual está integrada por derechos de carácter personal y patrimonial, que atribuyen al autor la plena disposición y el derecho exclusivo a la explotación de la obra, sin más limitaciones que las establecidas en la Ley"*.

Entre los derechos de explotación de la obra están los de reproducción y comunicación pública, regulados, en lo que aquí interesa, en los artículos 18, 20, 121 y 122 del mismo Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual.

Por su parte, el artículo 88 del repetido Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual determina, con respecto a los derechos de los productores, que: *"1. Sin perjuicio de los derechos que corresponden a los autores, por el contrato de producción de la obra audiovisual se presumirán cedidos en exclusiva al productor, con las limitaciones establecidas en este Título, los derechos de reproducción, distribución y comunicación pública, así como los de doblaje o subtítulo de la obra. (...)"*.

De modo que la consultante ostentará la condición de productora de las obras audiovisuales por las que pregunta, a efectos de lo establecido en el apartado 1 de la disposición adicional decimoquinta de la NFIS, y en la disposición adicional novena del RIS, en la medida en que adquiera la titularidad de los derechos de propiedad sobre las mismas (sobre las referidas obras), como consecuencia de su participación en la iniciativa y en la responsabilidad sobre ellas.

Por lo tanto, quién ostenta la condición de productor (o coproductor) de una obra audiovisual es una cuestión de hecho, que puede ser acreditada a través de cualquier medio de prueba admitido en

derecho, 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 obra audiovisual emitido por el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, o los contratos de cesión de derechos de comunicación pública a operadores de televisión, en los que se identifique al productor, pueden constituir elementos de prueba válidos, siempre y cuando, eso sí, el productor identificado como tal cumpla la definición establecida en el artículo 120.2 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, y en el artículo 2.23 de la Ley 7/2010, de 31 de marzo (LA LEY 6072/2010), General de la Comunicación Audiovisual.

Conforme a lo señalado en el artículo 43 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, los productores pueden transmitir, o ceder, los derechos de explotación sobre las obras audiovisuales que producen, en los términos y con las condiciones acordados, en cada caso (en su condición de titulares de la propiedad sobre las mismas).

Así, el citado artículo 43 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual señala que: *"1. Los derechos de explotación de la obra pueden transmitirse por actos inter vivos, quedando limitada la cesión al derecho o derechos cedidos, a las modalidades de explotación expresamente previstas y al tiempo y ámbito territorial que se determinen. (...)"*.

Sobre este particular, el apartado 3 de la disposición adicional decimoquinta de la NFIS especifica que, de cara a la práctica de la deducción por la que se pregunta, resultan de aplicación las normas establecidas en el artículo 67 de la NFIS, con las precisiones recogidas en los últimos párrafos del apartado 1 del mismo precepto.

Concretamente, el apartado 5 de este artículo 67 de la NFIS prevé que: *"5. Los activos no corrientes o elementos patrimoniales objeto de las deducciones previstas en este Capítulo deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo contribuyente, afectos, en su caso, a los fines previstos en los artículos anteriores, durante un plazo mínimo de cinco años, o tres si se trata de bienes muebles, excepto que su vida útil fuere inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso, salvo pérdidas justificadas. La desafectación, transmisión, arrendamiento o cesión de dichos elementos, o su desafectación a las finalidades establecidas antes de la finalización del mencionado plazo determinará la obligación de ingresar las cuotas no satisfechas en su momento por las deducciones practicadas, con los correspondientes intereses de demora, que deberán sumarse a la cuota resultante de la autoliquidación del ejercicio en que tal circunstancia se produzca. No obstante lo establecido en el párrafo anterior, los activos no corrientes en que se materialice la inversión objeto de deducción podrán permanecer durante un plazo inferior al señalado en el mismo, siempre que los mismos se repongan o sean sustituidos por otros que cumplan los requisitos y condiciones que acrediten el derecho a la correspondiente deducción, en el plazo de tres meses. En cualquier caso, se entenderá que no existe desafectación cuando se arrienden o cedan a terceros para su uso los bienes en los que se materialice la inversión, siempre que el contribuyente se dedique, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos y no exista vinculación, en el sentido del artículo 42 de esta Norma Foral, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero. (...)"*.

De donde se deduce que los elementos patrimoniales objeto de deducción deben permanecer en funcionamiento, afectos a los fines previstos en la normativa reguladora del Impuesto en cada caso, durante un plazo mínimo de cinco años, o de tres si se trata de bienes muebles, excepto que su vida útil sea inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso, salvo pérdidas justificadas. En el supuesto planteado, este requisito debe entenderse referido a la obligación del contribuyente de mantener la explotación de los derechos sobre la obra producida.

En lo que respecta al cumplimiento de este requisito, el artículo 40.1 de la NFIS exige que los elementos patrimoniales se valoren de acuerdo con los criterios fijados en el Código de Comercio.

Conforme a lo establecido en la normativa contable, tienen la consideración de bienes del inmovilizado intangible los elementos patrimoniales sin apariencia física, constituidos por derechos susceptibles de valoración económica, que estén destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, entre los que se incluyen los derechos de la propiedad intelectual.

Consecuentemente, el conjunto de los derechos inherentes a la propiedad sobre una producción audiovisual determina la existencia de un inmovilizado intangible que, como tal, debe permanecer en funcionamiento en sede del contribuyente durante el plazo legalmente exigido, para que éste pueda consolidar el derecho a la deducción.

En casos como el planteado, en el que el contribuyente cede parcialmente los derechos de explotación de la obra a un operador de televisión, resulta necesario analizar si esta cesión supone el incumplimiento del requisito establecido en el artículo 67.5 de la NFIS. Para lo cual ha de atenderse a lo indicado en 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: *"(...) La norma sexta reproduce la doctrina administrativa sobre el tratamiento contable de las obras audiovisuales señalando que una producción audiovisual será calificada como inmovilizado intangible cuando el objeto social de la empresa consista en la explotación económica de la obra sin que se produzca la transferencia sustancial de los riesgos y beneficios asociados a estos activos y estén destinados a servir de forma duradera a la actividad de la empresa. Es usual que la distribución de una obra audiovisual se instrumente mediante la formalización de diversos contratos, de tal suerte que desde una perspectiva económica y jurídica la obra es objeto de fragmentación en diversos componentes (exposición en salas cinematográficas, pases en televisión, distribución video gráfica, etcétera), a priori, todos ellos independientes en la generación de flujos de efectivo. Cuando esto suceda, parece razonable que el análisis de los acuerdos de disposición de los citados derechos se realice de forma individualizada para cada uno de los componentes, circunstancia que podría determinar, en su caso, la baja parcial del activo en proporción al valor razonable del componente que se hubiese cedido (siempre que la cesión cumpla los criterios para calificarla como financiera). Por el contrario, si la cesión de los derechos de explotación se califica como un arrendamiento operativo, de acuerdo con el apartado 2 de la norma de registro y valoración del PGC sobre arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, la productora continuará presentando y valorando la obra en arrendamiento conforme a su naturaleza, sin que proceda la baja del activo intangible".*

En particular, la citada norma sexta de esta 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, dispone que: *"3. Propiedad intelectual. 1. La «Propiedad intelectual» está integrada por derechos de carácter personal y patrimonial, que atribuyen al autor la plena disposición y el derecho exclusivo a la explotación de la obra, sin más limitaciones que las establecidas en la Ley. Son objeto de propiedad intelectual todas las creaciones originales literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o soporte, tangible o intangible, actualmente conocido o que se invente en el futuro. El título de una obra, cuando sea original, quedará protegido como parte de ella. 2. Corresponden al autor de la propiedad intelectual dos clases de derechos: el derecho moral, de carácter irrenunciable e inalienable y, el derecho de explotación de su obra, que abarca los derechos, entre otros, de reproducción y distribución. (...) 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. (...) 7. Una obra*

*audiovisual se calificará como existencias cuando se posea para ser vendida o consumida en el curso normal de la explotación, o esté en proceso de producción y esté previsto destinarla a cualquiera de dichas finalidades".*

En sentido análogo se manifestó el mismo Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), en su consulta número 2 del BOICAC 80, de diciembre de 2009, en la que recogió que: "2ª) *Tratamiento contable de la imputación de determinados ingresos y gastos. a) Sobre la cesión de un porcentaje de participación en los derechos de explotación de la obra audiovisual (aunque no en el negativo), por tiempo limitado, a cambio de un precio. La norma de registro y valoración (NRV) 8ª del PGC recoge los criterios aplicables a los contratos de arrendamiento y otras operaciones de naturaleza similar. A tal efecto, la norma señala que se entiende por arrendamiento cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo. Por tanto, si la operación se calificase como un arrendamiento financiero, será de aplicación el criterio recogido en el apartado 1.3 de la NRV 8ª para el supuesto de que el arrendador sea el fabricante o distribuidor, en cuyo caso se considerarán operaciones de tráfico comercial y se aplicarán los criterios contenidos en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios. Según manifiesta el consultante, es usual que la distribución de una obra audiovisual se instrumente mediante la formalización de diversos contratos, de tal suerte que desde una perspectiva económica y jurídica la obra es objeto de fragmentación en diversos componentes (exposición en salas cinematográficas, pases en televisión, distribución videográfica, etcétera), a priori, todos ellos independientes en la generación de flujos de efectivo. Considerando esta particularidad, este Instituto cree razonable que el análisis de los acuerdos de disposición de los citados derechos se realice de forma individualizada para cada uno de los citados componentes, circunstancia que podría determinar, en su caso, la baja parcial de cada uno de ellos respecto al importe total contabilizado en proporción a su respectivo valor razonable. Por el contrario, si la cesión debe calificarse como operativa, de acuerdo con el apartado 2 de la NRV 8ª cabe señalar que la productora continuará presentando y valorando la obra en arrendamiento conforme a su naturaleza, sin que proceda la baja del activo intangible. Cualquier cobro que se realice al contratar un derecho de arrendamiento calificado como operativo se tratará como un cobro anticipado por el arrendamiento, que se imputará a resultados a lo largo del periodo de arrendamiento a medida que se cedan los beneficios económicos del activo arrendado, a salvo de lo que a continuación se indica respecto a los importes recibidos en concepto de "mínimo garantizado". En este sentido, si la contraprestación por la cesión se basa en un porcentaje de los ingresos del distribuidor por la exhibición o explotación de la obra, el productor reconocerá un ingreso a medida que se exhiba o explote la película, siempre que la recaudación del pago acordado esté razonablemente asegurada. (...)"*

Se trata, por tanto, de determinar en qué medida la cesión de parte de los derechos de reproducción y comunicación pública de las obras producidas a favor de un operador de televisión, supone el incumplimiento del requisito establecido en el artículo 67.5 de la NFIS.

Como ya se ha indicado más arriba, los productores están facultados para ceder los derechos que ostentan sobre las obras producidas, en su condición de titulares de los mismos, y así lo hacen normalmente, pudiendo afectar estas cesiones a una o varias modalidades de explotación de las citadas obras, a un determinado período de tiempo, y/o a un ámbito territorial concreto.

Consecuentemente, no cabrá entender incumplido el requisito previsto en el artículo 67.5 de la NFIS cuando la cesión de los derechos de explotación de las obras de que se trate no implique su salida del patrimonio del productor, conforme a todo lo anterior, sino que, atendiendo a la normal explotación de estos derechos, los mismos sean objeto de cesión parcial, pero sigan funcionando en

sede del productor. Por el contrario, si, a la vista de las condiciones pactadas entre las partes, procediera entender que la cesión conlleva la baja, total o parcial, del activo, se debería considerar incumplida, también total o parcialmente, la exigencia prevista en el citado artículo 67.5 de la NFIS.

2) Respecto a la segunda cuestión suscitada, relativa a si las distintas producciones que se describen someramente en el escrito presentado cumplen, individualmente consideradas, los requisitos exigidos para poder generar el derecho a la deducción regulada en los apartados 1 y 3 de la disposición adicional decimoquinta de la NFIS, de lo indicado en este precepto y en la disposición adicional novena del RIS, se deduce que, para ello, es necesario:

- 1)** Que la inversión se materialice en la producción de largometrajes cinematográficos, o de series audiovisuales de ficción, animación o documental.
- 2)** Que dicha inversión permita la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada.
- 3)** Que la producción obtenga el correspondiente certificado de nacionalidad, y el certificado que acredite el carácter cultural de la obra, en atención a su contenido, su vinculación con la realidad cultural española, o su contribución al enriquecimiento de la diversidad de cultural de las obras cinematográficas que se exhiben en territorio español, emitidos ambos por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (o, en su caso, por la Comunidad Autónoma que proceda), conforme al desarrollo reglamentario de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre (LA LEY 13214/2007), del Cine.
- 4)** Y que se deposite una copia nueva y en perfecto estado de la producción en la Filmoteca Española, o en la filmoteca oficialmente reconocida por la respectiva Comunidad Autónoma, en los términos establecidos en la Orden CUL/2834/2009, de 19 de octubre (LA LEY 18714/2009), por la que se dictan normas de aplicación del Real Decreto 2062/2008, de 12 de diciembre (LA LEY 20746/2008), por el que se desarrolla la Ley 55/2007, de 28 de diciembre (LA LEY 13214/2007), 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.

En lo que se refiere al primero de los requisitos mencionados, relativo a la consideración de la obra audiovisual producida como un largometraje cinematográfico, o como una serie audiovisual de ficción, animación o documental, procede atender a las definiciones recogidas en el artículo 4 de la, ya citada, la Ley 55/2007, de 28 de diciembre (LA LEY 13214/2007), del Cine, de conformidad con el cual: *"A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá por: a) Película cinematográfica: Toda obra audiovisual, fijada en cualquier medio o soporte, en cuya elaboración quede definida la labor de creación, producción, montaje y posproducción y que esté destinada, en primer término, a su explotación comercial en salas de cine. Quedan excluidas de esta definición las meras reproducciones de acontecimientos o representaciones de cualquier índole. b) Otras obras audiovisuales: 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. c) Largometraje: La película cinematográfica que tenga una duración de sesenta minutos o superior, así como la que, con una duración superior a cuarenta y cinco minutos, sea producida en soporte de formato 70 mm., con un mínimo de 8 perforaciones por imagen. d) Cortometraje: La película cinematográfica que tenga una duración inferior a sesenta minutos, excepto las de formato de 70 mm. que se contemplan en la letra anterior. e) Película para televisión: La obra audiovisual unitaria de ficción, con características creativas similares a las de las películas cinematográficas, cuya duración sea superior a 60 minutos, tenga desenlace final y con la singularidad de que su explotación comercial esté destinada a su emisión o radiodifusión por operadores de televisión y no incluya, en primer término, la exhibición en salas de cine. f) Película española: La que haya obtenido certificado de*

*nacionalidad española, expedido conforme a lo que se dispone en el artículo 12. g) Serie de televisión: La obra audiovisual formada por un conjunto de episodios de ficción, animación o documental con o sin título genérico común, destinada a ser emitida o radiodifundida por operadores de televisión de forma sucesiva y continuada, pudiendo cada episodio corresponder a una unidad narrativa o tener continuación en el episodio siguiente. (...) l) Sala de exhibición cinematográfica: Local o recinto de exhibición cinematográfica abierto al público mediante precio o contraprestación fijado por el derecho de asistencia a la proyección de películas determinadas, bien sea dicho local permanente o de temporada, y cualesquiera que sean su ubicación y titularidad. (...)"*.

De donde se deduce que, por largometraje cinematográfico, debe entenderse toda obra audiovisual, fijada en cualquier medio o soporte, en cuya elaboración quede definida la labor de creación, producción, montaje y posproducción, que esté destinada, en primer término, a su explotación comercial en salas de cine, y que tenga una duración de, al menos, 60 minutos, o de más de 45 minutos, si se trata de una producción en soporte de formato 70 mm, con un mínimo de 8 perforaciones por imagen.

En este mismo sentido se manifiesta el artículo 2.17 de la Ley 7/2010, de 31 de marzo (LA LEY 6072/2010), General de la Comunicación Audiovisual, en el que se recoge la siguiente definición de películas cinematográficas de largometraje: *"La película cinematográfica que tenga una duración de sesenta minutos o superior, así como la que, con una duración superior a cuarenta y cinco minutos, sea producida en soporte de formato 70 mm, con un mínimo de 8 perforaciones por imagen"*.

De otro lado, por serie de televisión se entiende la obra audiovisual formada por un conjunto de episodios de ficción, animación o documental, con o sin título genérico común, destinada a ser emitida o radiodifundida por operadores de televisión de forma sucesiva y continuada, pudiendo cada episodio corresponder a una unidad narrativa o tener continuación en el episodio siguiente. Esta misma definición se encuentra igualmente recogida en el artículo 2.21 de la Ley 7/2010, de 31 de marzo (LA LEY 6072/2010), General de la Comunicación Audiovisual.

El artículo 86 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual proporciona una definición genérica del término "obra audiovisual", al regular que: *"1. Las disposiciones contenidas en el presente Título serán de aplicación a las obras cinematográficas y demás obras audiovisuales, 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. Todas las obras enunciadas en el presente artículo se denominarán en lo sucesivo obras audiovisuales"*.

En el ámbito de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre (LA LEY 13214/2007), del Cine, las obras audiovisuales deben cumplir, además, los requisitos exigidos a las películas cinematográficas, excluido el relativo a la exigencia de que estén destinadas, en primer término, a su explotación comercial en salas de cine. De forma que ha de tratarse de obras en cuya elaboración quede definida la labor de creación, producción, montaje y postproducción, quedando excluidas de este concepto las meras reproducciones de acontecimientos o representaciones de cualquier índole.

En el escrito presentado se pregunta por la posibilidad de aplicar la deducción de la disposición adicional decimoquinta de la NFIS a la producción de una "TV movie" de 50 minutos sobre la vida en una escuela de fútbol, cuyas características no se describen (más allá de una breve sinopsis sobre su contenido). En consecuencia, únicamente cabe señalar que, si de lo que se trata es de una obra unitaria destinada a ser emitida por operadores de televisión, su producción no dará derecho a la práctica de la deducción que aquí se analiza, al no reunir los requisitos exigidos para poder ser considerada ni como un largometraje cinematográfico, ni como una serie audiovisual de ficción, animación o documental, y, por lo tanto, quedar fuera del ámbito de aplicación del incentivo. A este respecto, debe tenerse en cuenta que, a diferencia de lo que ocurre con las series (constituidas por

un conjunto de episodios destinados a ser emitidos de forma sucesiva y continuada), las únicas obras unitarias cuya producción da derecho a la deducción objeto de consulta son los largometrajes cinematográficos.

El resto de las producciones que se mencionan en el escrito de consulta parecen responder a las características exigidas a las series de televisión, al constituir (cada una de ellas) un conjunto de episodios, con título genérico común, destinado a ser emitido o radiodifundido por operadores de televisión de forma sucesiva y continuada, pudiendo cada episodio corresponder a una unidad narrativa, o tener continuación en el episodio siguiente. En cuanto a la exigencia de que se trate de episodios de ficción, animación o documental, la compareciente considera que estamos ante "series audiovisuales documentales".

La normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades no define qué debe entenderse por episodio de documental. De modo que, en este ámbito, ha de acudirse al sentido jurídico, técnico o usual del término, según proceda, tal y como expresamente señala el artículo 11 de la NFGT, arriba citado.

Así, aun cuando se trata de un concepto difícil de delimitar con certeza y sin ningún género de duda, que puede resultar complicado de identificar y de separar con nitidez de otros géneros televisivos, en una primera aproximación, cabe atender a la definición del mismo que ofrece el Diccionario de la Real Academia Española, en cuya segunda entrada en se señala que: *"2. Dicho de una película cinematográfica o de un programa televisivo: Que representa, con carácter informativo o didáctico, hechos, escenas, experimentos, etc., tomados de la realidad"*.

A este respecto, John Grierson, documentalista y crítico cinematográfico del New York Sun (1898-1972) afirmó que, generalmente, se agrupan bajo la denominación genérica de "documental" todas las obras que utilizan materiales de la realidad, pero propuso reservar esta denominación para las obras que incluyan una aportación artística significativa. Así, Grierson consideró que: *"El documental no es más que el tratamiento creativo de la realidad. De esta forma, el montaje de secuencias debe incluir no sólo la descripción y el ritmo, sino el comentario y el diálogo"*.

Por su parte, la "World Union of Documentary" adoptó la siguiente definición del término en 1948: *"Documental es todo método de registrar en un celuloide cualquier aspecto de la realidad interpretado bien por la filmación de hechos o por la reconstrucción veraz y justificable, para apelar a la razón o a la emoción, con el propósito de estimular el deseo y ampliar el conocimiento y la comprensión, y plantear sinceramente problemas y soluciones en el campo de la economía, la cultura y las relaciones humanas"*.

De otro lado, en lo que respecta, más específicamente, a los documentales para televisión, el artículo 202 del Reglamento de la Sociedad General de Autores y Editores (SGAE) contiene esta definición, relativa a espacios teledifundidos: *"C) 3. Documentales. Se entenderán por tales aquellas obras audiovisuales pertenecientes al repertorio administrado por la SGAE que, además de las características generales que concurren en cualquier obra audiovisual, reúnan las siguientes notas específicas y diferenciadoras: a) Su estructura narrativa se configura como un proyecto de investigación o recopilación de datos o hechos singulares que utiliza el lenguaje audiovisual como forma de exposición y desarrollo de ciertas hipótesis propuestas al espectador a modo de elementos de convicción y que, además, sirve a sus autores para alcanzar una conclusión temática o simplemente estética a través de los hechos expuestos. b) La composición de las imágenes y la factura global de la obra pretenden conjugar la creatividad y el rigor propios de la investigación con lo que puede ser entendido como una estética personal producto de la intencionalidad de sus autores. c) Se aleja deliberadamente de la ilustración audiovisual del hecho noticiable o del tono periodístico para componer formas expresivas radicalmente distintas y basadas, sobre todo, en lo novedoso del contenido o en la aportación de hechos y datos originales fruto de la investigación y del análisis. d) Es característico de la obra audiovisual llamada "documental" no incorporar, total o parcialmente, estructura dramática alguna. (...) C) 3.1. Docudramas. Se entenderán por tales aquellas obras audiovisuales del repertorio*

*administrado por la SGAE que, perteneciendo a la clase de los "documentales" más arriba definidos, incorporan, además, como característica específica adicional, una acción dramática o dramatizada para subrayar determinadas partes del contenido del documental".*

En sentido análogo, el artículo 2.1 e) del Proyecto de Real Decreto sobre la Financiación Anticipada de Obras Europeas, mediante el que se desarrolla el apartado 3 del artículo 5 de la Ley 7/2010, de 31 de marzo (LA LEY 6072/2010), General de la Comunicación Audiovisual, relativo a la obligación de los prestadores de servicios de comunicación audiovisual de contribuir anualmente a financiar anticipadamente la producción europea de películas cinematográficas, películas y series para televisión, así como documentales y películas y series de animación, preceptúa que: *"1. Las obras europeas cuya financiación computa son las siguientes: (...) e) Documentales para televisión, entendiendo por tales las obras audiovisuales de carácter eminentemente narrativo, que no sean de ficción y que por su enfoque, estructura narrativa, composición, estética, diseño o estilo, plasmado preferiblemente en la forma de guion, intentan expresar la realidad con un particular sello de originalidad y perspectiva personal, mediante la creación o filmación de escenas o situaciones de la vida cotidiana o de la historia sacadas del contexto real para presentarlas como documento, con un cierto carácter atemporal que le desvincula del evento coyuntural al que puede estar ligado originalmente y que, además, implica la realización de actos de producción que demuestran que se ha dedicado un tiempo sustantivo a la preparación y posproducción del producto. En todo caso, no tendrán la consideración de documentales los reportajes audiovisuales de carácter periodístico o informativo, ni la mera reproducción audiovisual de hechos noticiables".*

Consecuentemente, el término documental hace referencia al género que se basa en la utilización de imágenes reales, documentadas, para narrar una historia o trama. Los documentales buscan representar lo que se observa en la realidad, retratando diferentes temáticas y problemáticas del mundo que nos rodea, y, si bien, en ocasiones, la idea de documental ha estado ligada a filmaciones sobre la naturaleza, hoy en día, este género abarca cualquier ámbito o aspecto de la realidad, como, por ejemplo, las cuestiones sociales, el medio ambiente, la política, el entretenimiento, los deportes, la historia, la economía, la sociedad, la vida cotidiana, los viajes, otros lugares y culturas, etc. En todo caso, el documental es la expresión de cualquier aspecto de la realidad, mostrada en forma de narración audiovisual.

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

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

Atendiendo a todo lo anterior, y a los datos facilitados por la consultante, esta Dirección General considera que las siguientes producciones podrían, en su caso, quedar englobadas dentro del género

documental: 1) programa que sigue los viajes por África de dos aventureros españoles, a bordo de sus motos, documentando cada lugar que conocen y cada persona que encuentran a su paso; 2) programa que visita los hoteles más destacados de la geografía española, haciendo una completa radiografía de los mismos, con acento especial en los aspectos que los diferencien de los demás; 3) programa que muestra el trabajo de algunos de los más importantes decoradores españoles, que trabajan con diferentes estilos y en distintos lugares de España; 4) programa centrado en mostrar la defensa de los animales que realiza un grupo de personas, como veterinarios y biólogos, junto a voluntarios individuales o de asociaciones; 5) programa que muestra todo el proceso de preparación y celebración de la boda de una pareja real, de la mano de los profesionales especializados en la organización de estos eventos, conocidos como "wedding planners"; y 6) programa que en el que se ofrece un recorrido por grandes edificios de la historia de España, que, por falta de un uso concreto, o por una mala conservación, se encuentran actualmente en un estado muy deteriorado.

Por el contrario, las siguientes producciones de carácter divulgativo o didáctico no parece que reúnan las características propias de los documentales: 1) programa que recoge la realidad gastronómica española, desde sus métodos y preparaciones más tradicionales, hasta las nuevas técnicas e ingredientes, en el que un cocinero representa, paso a paso, recetas diferentes, propuestas y enviadas por personas de toda España; 2) programa que refleja las diferentes posibilidades gastronómicas que existen con los productos españoles, centrándose de manera especial en aquéllos que estén en temporada, en el que un cocinero muestra, de forma didáctica, la elaboración detallada de recetas de cocina; 3) producción en la que se ofrece una muestra de los productos y remedios naturales que pueden ayudar a mejorar determinados problemas de salud, tomados del conocimiento popular y la tradición; 4) programa que presenta una selección de remedios naturales, elaborados de forma tradicional con plantas, frutos, raíces, etc., con objeto de resolver los problemas estéticos o de salud que plantean distintas personas; 5) programa que se centra en mostrar de manera clara todos los trabajos de mejora que se realizan en cualquier vivienda; 6) programa que sigue los casos de personas que desean cambiar la decoración de una estancia en su vivienda, y acuden al mismo para pedir ayuda y asesoramiento; 7) producción en la que se presentan casos de personas que llevan a cabo un completo cambio de imagen, mostrando diferentes estéticas; 8) programa en el que se muestran las diferentes técnicas de maquillaje y cuidados naturales que existen en España, exponiéndolas en primera persona y con una explicación sencilla de cómo repetirlas; 9) programa que se centra en mostrar las historias humanas y reales que les ocurren a personas corrientes, que quieren sorprender a familiares o amigos dándoles una noticia por medio de una comida o cena sorpresa en sus casas, para lo cual el protagonista cuenta con la ayuda de un cocinero profesional que le guía en directo; y 10) programa que se realiza desde las casas de personas que quieren preparar a sus familiares o amigos una comida, demostrando que están a la altura en la cocina, para sorprenderles con las habilidades culinarias que adquieren.

Con respecto a la historia de cinco jóvenes, procedentes de la experimentación genética, que fueron concebidos a partir de ADN recuperado de cinco grandes personajes históricos, y que, por tanto, son clones de éstos, y a la historia de una familia de cuatro miembros que, debido a la crisis, pierde su piso en la ciudad y se ve obligada a comenzar una nueva vida en su antigua casa en el pueblo, en el escrito presentado, no se especifica el tipo de programa al que responden (el género al que pueden corresponder). De forma que sólo cabe señalar que estas producciones darán derecho a la práctica de la deducción objeto de consulta, en la medida en se trate de largometrajes cinematográficos, o de series audiovisuales de ficción, animación o documental, tal y como ambos términos han sido ya definidos más arriba.

La serie diaria sobre la vida de un grupo de jóvenes aficionados al mundo del "skate", parece cumplir las características propias de las series de ficción, por lo que, en ese caso, entraría dentro del ámbito objetivo de la deducción.

Adicionalmente a todo lo anterior, para poder aplicar la deducción por la que se pregunta es necesario que las obras audiovisuales producidas tengan nacionalidad española, en el sentido de lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre (LA LEY 13214/2007), y que obtengan el correspondiente certificado de nacionalidad, y el certificado que acredite el carácter cultural de las mismas, en atención a su contenido, su vinculación con la realidad cultural española, o su contribución al enriquecimiento de la diversidad de cultural de las obras cinematográficas que se exhiben en territorio español, emitidos ambos por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (o, en su caso, por la Comunidad Autónoma que proceda), conforme al desarrollo reglamentario de la citada Ley 55/2007, de 28 de diciembre (LA LEY 13214/2007), del Cine.

Asimismo, también se exige que se deposite una copia nueva y en perfecto estado de la producción en la Filmoteca Española, o en la filmoteca oficialmente reconocida por la respectiva Comunidad Autónoma, en los términos establecidos en la Orden CUL/2834/2009, de 19 de octubre (LA LEY 18714/2009), por la que se dictan normas de aplicación del Real Decreto 2062/2008, de 12 de diciembre (LA LEY 20746/2008), por el que se desarrolla la Ley 55/2007, de 28 de diciembre (LA LEY 13214/2007), 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.

Por último, la inversión ha de permitir la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada.

3) En lo que afecta a la segunda cuestión planteada, relativa a los conceptos que forman parte de la base de la deducción, tal y como se indica en el primer párrafo de la disposición adicional decimoquinta, 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 vendrá determinada por el coste de la producción que asuma el contribuyente en su condición de productor, 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.

Como ya se ha indicado más arriba, 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.

Consecuentemente, procede atender a lo previsto en la norma sexta de la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, en la que se señala, con respecto al coste de producción de las obras audiovisuales, que: *"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 igual sentido se manifestó el ICAC a través de su consulta número 2 del BOICAC 80, de diciembre de 2009, ya mencionada más arriba.

Asimismo, hay que tener en cuenta lo establecido en los últimos párrafos del apartado 1 y en el apartado 3 de la disposición adicional decimoquinta de la NFIS. De modo que, en este ámbito, resultan de aplicación las normas establecidas en el artículo 67 de la NFIS, si bien, en contra de lo que se indica en este precepto con carácter general, en el supuesto que nos ocupa, la base de la deducción se minora en el importe íntegro de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones que generan el derecho a la misma.

Concretamente, 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 norma. (...) 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 manera que quedan específicamente excluidos de la base de la deducción los intereses, los impuestos indirectos y sus recargos, y el importe íntegro de las subvenciones recibidas para financiar la inversión.

Además, la cuantía de la deducción, conjuntamente con el resto de las ayudas percibidas por el contribuyente, no puede superar el 50% 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 la producción. Estos límites no resultan 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. El concepto de obras audiovisuales difíciles se encuentra desarrollado en la disposición adicional novena del RIS.

4) Por último, en lo que hace referencia a la cuarta pregunta formulada, relativa a si cabe aplicar la reducción del artículo 37 de la NFIS sobre los ingresos derivados de la cesión temporal de los derechos de emisión de programas y series de televisión, en la citada disposición se recoge que: "*1. No se integrará en la base imponible el 30 por 100 de los ingresos correspondientes a la explotación mediante la cesión a terceros del derecho de uso o explotación de la propiedad intelectual o industrial de la entidad, siempre que tal cesión se realice con carácter temporal y no implique la enajenación de los elementos patrimoniales correspondientes. El porcentaje de no integración en la base imponible*

*será del 60 por 100 cuando la propiedad intelectual o industrial haya sido desarrollada por la propia entidad. En ningún caso darán derecho a la reducción los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen ni de programas informáticos de exclusiva aplicación comercial. A estos efectos, se entiende que un programa informático no se encuentra en el supuesto descrito en el párrafo anterior cuando se trate, efectivamente, de un programa no estándar, específicamente desarrollado y mejorado por el contribuyente y que presente funcionalidades específicas personalizadas para el cesionario en relación con su proceso productivo, del que constituya un elemento relevante. 2. Para la aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior deberán cumplirse los siguientes requisitos: a) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario. b) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales. (...) 4. Asimismo, el contribuyente reducirá su base imponible en un importe equivalente al 5 por 100 del precio de adquisición o coste de producción de su propiedad intelectual o industrial, en tanto que la misma se aplique en el desarrollo de una actividad económica, siempre que disponga de la plena propiedad de la misma y con las mismas exclusiones que las establecidas en el apartado 1 anterior, sin que esta reducción pueda superar el 0,5 por 100 del volumen de ingresos de la actividad económica en cuyo desarrollo se aplique. Si la reducción no ha alcanzado dicho límite, el contribuyente podrá reducir la diferencia en concepto de compensación por la utilización de las marcas registradas por la entidad que hayan sido generadas por la misma y que se apliquen en el desarrollo de su actividad económica. La reducción establecida en este apartado será compatible con la deducción de la amortización o de las pérdidas por deterioro de valor que correspondan a los activos intangibles respecto de los que se calcula la misma".*

El precepto transcrito regula que no se integra en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades el 30 por 100 de los ingresos derivados de la cesión a terceros del derecho de uso o explotación de determinados activos de la propiedad intelectual o industrial del contribuyente, siempre que tal cesión se realice con carácter temporal y no implique la enajenación de los referidos activos. Este porcentaje de no integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se eleva al 60 por 100 cuando la propiedad intelectual o industrial objeto de explotación haya sido desarrollada por la entidad cedente.

En resumen, se trata de una reducción que se aplica sobre los ingresos procedentes de la cesión a terceros del derecho de uso o explotación de la propiedad industrial, o de ciertos elementos de la propiedad intelectual con marcado carácter productivo, como los programas informáticos no estándar, específicamente desarrollados y mejorados por el contribuyente que presenten funcionalidades específicas para el cesionario en relación con su proceso productivo, del cual constituyan un elemento relevante.

Quedan específicamente excluidos del ámbito objetivo de esta reducción, los ingresos procedentes: 1) de la cesión del derecho de uso o de explotación de obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas; 2) de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen; y 3) de programas informáticos de exclusiva aplicación comercial.

Esta Dirección General entiende que la mención recogida en el artículo 37 de la NFIS a las películas cinematográficas, con objeto de excluirlas expresamente del ámbito de aplicación de la medida por la que se pregunta, tiene carácter meramente enunciativo o aclaratorio. De modo que no pretende ser

exhaustiva, ni se agota en ella misma. Dicho precepto deja fuera del ámbito del incentivo a los ingresos derivados de las obras literarias, artísticas o científicas, entre las que se encuentran las películas cinematográficas, pero también las demás obras audiovisuales a las que se refieren el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual y la Ley 55/2007, de 28 de diciembre (LA LEY 13214/2007), del Cine. Se trata, por lo tanto, de obras audiovisuales de carácter cultural, que son las que, en su caso, dan derecho a la deducción de la disposición adicional decimoquinta de la NFIS.