



¿Son los incentivos fiscales españoles a las producciones cinematográficas compatibles con el régimen jurídico de ayudas de Estado de la Unión Europea?

Marina Castro Bosque

*Contratada predoctoral en el área de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Pública de Navarra*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Isaac Merino Jara, don Ignacio Corral Guadaño, don Jesús López Tello, doña Saturnina Moreno González, don Enrique Ortiz Calle y don Eduardo Verdún Fraile.

Extracto

Pese a que la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben ejercer dicha competencia respetando el derecho de la Unión Europea. Esto implica que los diferentes regímenes tributarios no pueden contravenir la posición de jerarquía que ostenta el derecho europeo. Sin embargo, los incentivos fiscales españoles a las producciones cinematográficas, como consecuencia de los requisitos de territorialización del gasto exigidos, producen problemas de compatibilidad con el ordenamiento jurídico europeo.

De esta manera, el presente estudio tiene como finalidad analizar la adecuación de estos beneficios fiscales con el derecho de la Unión, en especial con el régimen de ayudas de Estado (art. 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –TFUE–). Para ello se examina la doctrina jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) así como la posición mantenida por la Comisión Europea, quien ha reconocido que estos regímenes constituyen ayudas de Estado de conformidad con lo establecido por el apartado 1 del artículo 107 del TFUE, pero los considera justificados, según lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 107 del TFUE, en la medida en que reúnan determinados requisitos en su configuración. No obstante, en los términos que se expondrán, esta postura mantenida por la Comisión Europea no deja de ser controvertida.

Palabras clave: incentivos fiscales; territorialización; producciones cinematográficas; UE.

Fecha de entrada: 03-05-2019 / Fecha de aceptación: 15-07-2019 / Fecha de revisión: 29-05-2020

Cómo citar: Castro Bosque, M. (2020). ¿Son los incentivos fiscales españoles a las producciones cinematográficas compatibles con el régimen jurídico de ayudas de Estado de la Unión Europea? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 448, 63-88.





Analysis of the Spanish tax incentives for film productions in light of the EU state aid regime

Marina Castro Bosque

Abstract

Although direct taxation falls within the competence of the Member States, this competence must be exercised consistently with European law. Accordingly, Spain cannot circumvent the hierarchical position of EU law when designing its tax system. In this context, the compatibility with EU law of the territorialisation clauses required by the Spanish tax incentives for cinematographic productions can be questioned.

Taking the State aid regime (art. 107 TFEU) as its point of departure, this paper analyzes the extent to which these tax benefits are in accordance with EU law. To this purpose, the legal doctrine developed by the ECJ over the years as well as the position adopted by the European Commission are also considered. Ultimately, this paper argues that while the controversial territorialisation clauses have been justified by the Commission through article 107.3 TFEU, this justification may deserve some criticism.

Keywords: tax incentives; territorialisation; cinematographic productions; EU.

Citation: Castro Bosque, M. (2020). ¿Son los incentivos fiscales españoles a las producciones cinematográficas compatibles con el régimen jurídico de ayudas de Estado de la Unión Europea? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 448, 63-88.



Sumario

Introducción

1. La deducción por inversiones en producciones audiovisuales en España
2. Análisis de compatibilidad de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas con la prohibición de ayudas de Estado prevista en el derecho de la UE
 - 2.1. Características de las ayudas de Estado contrarias al derecho de la UE: el requisito de selectividad
 - 2.2. Medidas compatibles
 - 2.3. Postura de la Comisión Europea
 - 2.4. Crítica a la justificación de la Comisión
3. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Introducción

Tradicionalmente, el sector cinematográfico se ha erigido como un campo de particular interés para jurisdicciones de todo el mundo. En EE. UU., meca del cine, ya en 1991 Luisiana intentó atraer rodajes a su territorio a través de la introducción de incentivos fiscales a las producciones cinematográficas y, para el año 2014, 39 de los 50 Estados americanos ofrecían algún tipo de beneficio (Benito, 2014, p. 34). De ello se han hecho eco los medios de comunicación señalando que durante las últimas décadas se han ido adoptando medidas regulatorias de carácter económico vinculadas al fomento y promoción de las actividades cinematográficas en Estados de los cinco continentes. El auge de estos incentivos se debe a que no dependen del resultado comercial de la película atrayendo así a inversores ajenos al sector (El País, 8 de junio de 2016).

Nuestro país no se ha quedado atrás aprobando en el año 2007 la denominada «Ley del Cine» (Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine) que, de acuerdo con su preámbulo, considera la actividad cinematográfica y audiovisual un sector estratégico de la cultura y de la economía. Esta ley, en consonancia con lo previsto en el párrafo segundo del artículo 2.1 de la Ley General Tributaria (LGT)¹, introdujo una serie de deducciones para potenciar un sector que cada año recauda alrededor de 600 millones de euros (Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, noviembre de 2017). En concreto, y a los efectos que nos interesan, uno de los beneficios fiscales más atractivos es la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, que ha sido establecida por el Estado tanto a nivel estatal como a nivel foral². Dicho incentivo permite la deducción de un porcentaje de los costes de una producción cinematográfica nacional o de una coproducción internacional³ siempre que, al menos, un tanto por

¹ Párrafo segundo del artículo 2.1 de la LGT:

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

² Como es bien conocido, Navarra y los territorios históricos del País Vasco cuentan con un régimen fiscal propio que les permite regular sus propios impuestos y, por ende, también sus incentivos fiscales. Esto se debe a que estas comunidades tienen como derecho histórico potestad para establecer, regular y mantener su propio régimen tributario (disp. adic. 1.ª de la Constitución española; art. 1 del título preliminar de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra; y art. 1 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco).

³ A estos efectos se entiende por coproducciones internacionales aquellas películas realizadas en coproducción con empresas extranjeras, que se rigen por los convenios internacionales aplicables o, en su defecto, por las normas generales establecidas en el Reglamento de la Ley del Cine. Cuando se cumplan

ciento de la base de la deducción se corresponda con gastos realizados en territorio español (lo que se conoce como requisito de territorialización del gasto). Además, también se configuran deducciones para las producciones extranjeras, esto es, aquellas producciones que no obtengan los certificados de nacionalidad española e interés cultural emitidos por el ICAA, aunque en este segundo supuesto los requisitos son algo diferentes.

Ahora bien, la exigencia de que una parte del presupuesto de la producción se gaste en el territorio del Estado que concede la ayuda plantea serias dudas de compatibilidad con el derecho de la Unión Europea (UE). Uno de los objetivos perseguidos por la UE ha sido la consecución de un mercado común sin fronteras u otros obstáculos a la libre circulación de bienes, servicios, capitales y personas. Para lograr esto, la Unión ha establecido un marco parcialmente armonizado en lo que se refiere a aspectos económicos con el objeto de garantizar que los Estados miembros no dieran preferencia a sus propios ciudadanos sobre los de otros Estados europeos. Pese a que en materia de fiscalidad directa el proceso armonizador ha sido lento y escaso, los Estados miembros deben ejercer esta competencia exclusiva respetando el derecho de la Unión⁴. Esto se debe a que el ordenamiento jurídico europeo se caracteriza porque sus normas tienen un efecto tanto directo como indirecto, y además ostentan una primacía respecto de las normas nacionales de los respectivos Estados miembros (Carmona Fernández, 2015, p. 892). El resultado de esta supremacía del derecho de la Unión es que los límites a la discrecionalidad de la política fiscal de los Estados miembros los imponen, en materia de imposición directa, la regulación de las ayudas de Estado (art. 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –TFUE–) (Calderón Patier y González Lorente, 2005, p. 61) y los principios y libertades fundamentales articulados en los tratados constitutivos de la UE⁵.

De esta forma, en el presente trabajo, nos proponemos analizar si la deducción a las producciones audiovisuales, en lo que a los requisitos de territorialización se refiere, supone una ayuda de Estado prohibida en virtud de lo establecido en el artículo 107 del TFUE. Para ello el estudio se ha estructurado de la siguiente manera: como punto de partida en el epígrafe primero se exponen las principales características de las diferentes deducciones por inversiones

estos requisitos dichas coproducciones son consideradas como producciones nacionales, por lo que pueden beneficiarse de la deducción por inversión en producciones cinematográficas y audiovisuales, además de poder optar a las ayudas económicas del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (ICAA) para la creación, producción y promoción.

⁴ Entre otras, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) de 11 de agosto de 1995, asunto C-80/94, *Wielockx* (NFJ066695), que en su apartado 16 señala que:

[...] hay que recordar en primer lugar que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que estos últimos deben ejercer esta respetando el Derecho comunitario y abstenerse, por tanto, de toda discriminación manifiesta o encubierta basada en la nacionalidad.

⁵ Sentencia del TJCE de 7 de septiembre de 2004, asunto C-319/02, *Manninen* (NFJ018806). En este supuesto, el Tribunal de Luxemburgo reconoce por primera vez de manera expresa que las libertades europeas se proyectan también sobre la fiscalidad directa.

en producciones audiovisuales establecidas en nuestro país. Seguidamente, en el epígrafe segundo se estudia detalladamente la compatibilidad de estas deducciones con el derecho de la UE. En concreto, el primer paso es analizar si la territorialización encaja con las características del régimen de ayudas de Estado recogidas en el artículo 107.1 del TFUE. Dado que el estudio extrae una respuesta afirmativa, acto seguido se analiza si dichas cláusulas podrían justificarse al amparo del artículo 107.3 del TFUE. Y finalmente, dedicaremos un último epígrafe a la exposición de las principales conclusiones alcanzadas tras nuestro estudio.

1. La deducción por inversiones en producciones audiovisuales en España

Como punto de partida es necesario tener en cuenta que los incentivos fiscales para películas internacionales y series de televisión en España varían en función del territorio en que se encuentre domiciliada la empresa que realice la inversión en la producción⁶. En concreto, la deducción estatal se regula en el artículo 36 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS); por su parte, Navarra la recoge en el artículo 65.1 de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto de Sociedades (LFIS), y los territorios históricos del País Vasco en la disposición adicional 15.^a de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Álava, y la disposición adicional 15.^a de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades de Gipuzkoa, respectivamente⁷. De esta manera, la deducción objeto de estudio oscila entre el 25 % y el 40 % dependiendo de si se aplica la normativa del Estado o la de los regímenes forales. Pese a ello, la estructura del beneficio fiscal es idéntica en todos los supuestos: todas las regulaciones establecen diferencias a la hora de aplicar la deducción en función de si la producción tiene carácter nacional o internacional; y en todas ellas se configuran requisitos de territorialización del gasto como una exigencia indispensable para poder aplicar el beneficio fiscal.

A modo de resumen, los requisitos de las diferentes deducciones se podrían sintetizar de la siguiente manera:

⁶ De manera muy breve, recordar que los preceptos que regulan los puntos de conexión del domicilio fiscal a efectos del impuesto sobre sociedades (IS) son los siguientes: artículo 8 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades; artículo 19 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra; y artículo 14 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

⁷ A efectos del presente estudio no se va a hacer mención a los incentivos fiscales al sector cinematográfico en Vizcaya ya que, si bien es cierto que el territorio foral también establece deducciones a las producciones audiovisuales, no las condiciona a ningún tipo de requisito de territorialización del gasto. Por su parte, Canarias cuenta, de igual manera, con incentivos fiscales a las producciones audiovisuales, sin embargo, las condiciones para acceder a los mismos son especiales por ser un territorio insular y ultraperiférico. Por ello, los beneficios aplicables a este territorio también quedan fuera del ámbito de estudio de este trabajo.

Con carácter general, las producciones españolas y las coproducciones internacionales pueden acceder a deducciones fiscales previstas en las diferentes normativas, una vez obtenidos los certificados de nacionalidad española y de interés cultural emitidos por el ICAA⁸ y tras depositar una copia en la Filmoteca Española o en cualquier otra filmoteca oficialmente reconocida por una comunidad autónoma (art. 36.1 LIS; art. 65.1 LFIS Navarra; disp. adic. 15.^a apartado tercero, d) LIS de Guipúzcoa). Una vez cumplidos los requisitos anteriores, estas inversiones dan derecho al productor a una deducción fiscal en el Estado del 30 % del primer millón de euros de la base de la deducción y del 25 % si supera esa cantidad; del 35 % en Navarra; y del 30 % (40 % si la lengua original es el euskera) en Álava y Guipúzcoa. En todos los casos, la base de la deducción la conformará el coste total de la producción, así como el de las copias, publicidad y promoción a cargo del productor con un límite del 40 % de los costes totales (50 % en el caso de Navarra). De igual manera, todos los preceptos establecen límites a la deducción bien sea como un umbral monetario máximo por producción, como un porcentaje máximo del coste de producción o mediante la aplicación de ambos límites de manera conjunta. A nuestros efectos, es de especial interés el requisito adicional de territorialización de los gastos, mediante el cual los diferentes regímenes obligan a que un porcentaje mínimo de la base de la deducción se corresponda a costes ocasionados en el territorio de que se trate (50 % en el Estado, Álava y Guipúzcoa y 40 % en Navarra).

Por su parte, la deducción por inversiones en producciones cinematográficas extranjeras⁹ presenta mayores diferencias en los distintos territorios en cuanto a los porcentajes de la base de deducción y la configuración de los requisitos de territorialización. Estas diferencias revisten de cierta importancia ya que, en los términos que se expondrán más adelante, provocan que sea más fácil acceder a la deducción en unos territorios que en otros. De esta manera, en el caso del Estado y los territorios históricos del País Vasco, si bien es cierto que también se supedita el beneficio a la realización de un determinado importe de gasto en el territorio específico, el gasto no se vincula a un porcentaje determinado, sino que el umbral viene fijado por una cantidad concreta. Así, dichas producciones tendrán derecho en el Estado a una deducción del 20 % de los gastos realizados en territorio español, siempre que los gastos en este territorio asciendan, al menos, a 1 millón de euros. Por su parte, tanto la disposición adicional 15.^a de la LFIS de Álava como la disposición adicional 15.^a de la LFIS de Guipúzcoa establecen que las producciones extranjeras tendrán derecho a una deducción del 25 % de los gastos realizados en dichos territorios, siempre que los gastos realizados en los mismos sean, al menos, de 500.000 euros y que la producción tenga un

⁸ Los requisitos necesarios para la obtención de los certificados se pueden consultar en: <<http://www.cultura-ydeporte.gob.es/cultura-mecd/areas-cultura/cine/industria-cine/certificado-nacionalidad-espanola.html>>.

⁹ De una interpretación *a contrario sensu* de los artículos 36.1 de la LIS y 65.1 de la LFIS de Navarra se deduce que una producción tendrá el carácter de extranjera cuando no obtenga los certificados de nacionalidad española y de interés cultural emitidos por el ICAA o no deposite una copia en las filmotecas a las que se refiere el precepto. En cualquier caso, este incentivo es aplicable a los productores españoles registrados en el Registro de Empresas Cinematográficas del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera.

coste mínimo de 2 millones de euros. Finalmente, la regulación navarra es algo diferente, ya que únicamente se establece que las producciones extranjeras tendrán derecho a una deducción de la cuota líquida del 35 % de los gastos realizados en la Comunidad Foral. En todos los casos, la base de la deducción estará constituida por los gastos de personal creativo (con límites) y los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores, directamente relacionados con la producción. Además, nuevamente se establecen límites cuantitativos y porcentuales máximos a la deducción.

Es importante señalar que esta diferencia de trato entre producciones extranjeras y nacionales también podría cuestionarse a la vista de las libertades fundamentales recogidas por el TFUE. No obstante, este análisis se escapa del ámbito de estudio del presente trabajo.

Una vez expuestas las diferentes deducciones a las producciones cinematográficas que existen en nuestro país y los requisitos de territorialización del gasto que exigen, tal y como se ha adelantado, se va a proceder a hacer un análisis detallado de su compatibilidad con el ordenamiento jurídico europeo. Así, en el siguiente epígrafe se analizará, en primer lugar, si el requisito de territorialización de la deducción a las producciones audiovisuales supone una ayuda de Estado prohibida en el sentido del artículo 107.1 del TFUE para, posteriormente, estudiar, en su caso, si dicha ayuda podría justificarse con base en lo dispuesto en el artículo 107.3 del TFUE, prestando especial atención al criterio mantenido por la Comisión Europea expresado en la Comunicación 2013/C 332/01 sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual de 15 de noviembre de 2013.

2. Análisis de compatibilidad de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas con la prohibición de ayudas de Estado prevista en el derecho de la UE

Las normas europeas relativas a las ayudas de Estado tienen como fin impedir que se falsee la competencia en el mercado interior a través del otorgamiento de ayudas públicas a favor de determinadas empresas en detrimento de sus competidores. Tales ventajas económicas entorpecen la libertad de acceso a los mercados de otras empresas y, además, rompen la igualdad entre operadores económicos, ya que sus beneficiarios se sitúan en una posición preeminente respecto a los demás competidores (Cayero Bilbao, 2006, pp. 66 y ss.).

El artículo 107.1 del TFUE define las ayudas de Estado como ventajas otorgadas por los Estados miembros, bajo cualquier forma, que distorsionen o amenacen con distorsionar la competencia o afecten al comercio al favorecer a ciertas empresas o producciones. Por tanto, son cuatro los elementos a analizar para determinar si la deducción prevista por las distintas normativas españolas puede constituir una ayuda de Estado prohibida: a) debe ser una ventaja; b) que suponga una intervención del Estado y mediante fondos estatales; c) de carácter selectivo, esto es, que favorezca a determinadas empresas; y, finalmente, d) que pueda afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros y falsee o amenace con falsear la competencia.

Pese a lo dispuesto, aunque la ayuda en cuestión cumpla con todos los requisitos exigidos por el artículo 107.1 del TFUE, el mismo precepto manifiesta que existe incompatibilidad salvo que «los Tratados dispongan otra cosa»¹⁰. En esta línea, el artículo recoge en sus apartados siguientes distintos supuestos de ayudas que se consideran, o pueden considerarse, compatibles con el mercado interior. De un lado, hay un grupo de ayudas que son directamente compatibles con el mercado interior (art. 107.2 TFUE). En contraste, el apartado tercero del artículo 107 enumera un catálogo de ayudas que «podrán considerarse» compatibles con el mercado interior, entre las que se encuentran las ayudas destinadas a fomentar o promover la cultura¹¹.

De esta manera, en el presente análisis, se estudiarán en primer lugar las características de las ayudas de Estado contrarias al derecho de la UE poniendo especial énfasis en el requisito de selectividad. Posteriormente se analizará cuándo una ayuda de Estado puede resultar compatible con el derecho de la UE a la vista del artículo 107.3 del TFUE, así como la postura adoptada por la Comisión Europea en este sentido.

2.1. Características de las ayudas de Estado contrarias al derecho de la UE: el requisito de selectividad

En primer lugar, siguiendo al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y a la Comisión, para que una medida sea calificada de ayuda, debe suponer para sus destinatarios una ventaja que aligere las cargas que, por lo general, gravan su presupuesto¹². En este sentido, tanto la Comisión, en los procedimientos incoados a través del artículo 108 del TFUE¹³, como

¹⁰ Establecen Campuzano Laguillo y Calderón Patier (2016, pp. 45 y ss.) que la decisión última sobre la compatibilidad de estas ayudas corresponde esencialmente a la Comisión quien puede eximir a determinadas categorías de ayudas estatales de la obligación de notificación, o bien, tras la notificación recibida por el Estado en cuestión, determinará si una medida de ayuda puede acogerse a las excepciones recogidas.

¹¹ Establecen Campuzano Laguillo y Calderón Patier (2016, p. 46) que:

[...] en este apartado se integran las normas específicas por sector o «sectoriales», en las que se define la estrategia con relación a la concesión de ayudas a sectores concretos. Así, se han ido adoptando normas especiales destinadas a un conjunto de sectores que venían sufriendo problemas económicos particularmente graves y que, por lo tanto, se han considerado «sensibles».

¹² Si bien el artículo 107.1 del TFUE no da una definición del concepto de ayuda estatal ni se refiere como una de sus modalidades a las medidas tributarias, el propio precepto hace alusión a las ayudas concedidas «bajo cualquier forma», por lo que no es necesario que la ayuda consista en una disposición directa de fondos. Es decir, carece de relevancia la forma concreta que pueda revestir la ayuda, abarcando todos los supuestos de prestaciones positivas o negativas, directas o indirectas. En este sentido véase Campuzano Laguillo y Calderón Patier (2016, p. 43).

¹³ La Comisión sostiene en la Comunicación 98/C 384/03, relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, que «Para aplicar las normas comunitarias en materia de ayudas estatales, el carácter fiscal o no de una medida es indiferente, ya que el artículo 87.1 (antiguo artículo 92) se aplica a las medidas de ayuda "bajo cualquier forma"».

el TJUE mediante una jurisprudencia consolidada¹⁴, han establecido que están incluidas en el concepto de ayudas de Estado las denominadas medidas fiscales selectivas (Soler Roch, 2006, p. 17 y Moreno González, 2013, p. 142)¹⁵. Específicamente, en el año 2013 la Comisión publicó una Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107.1 del TFUE¹⁶ en la que recoge una lista de posibles medidas fiscales que pueden suponer una ventaja a estos efectos y, entre las que se enumeran las siguientes: reducciones de la base imponible, amortizaciones aceleradas, provisiones excepcionales, deducciones de la cuota, créditos de impuesto y aplazamientos de pago. Además, la jurisprudencia del TJUE ha aumentado la tipología de las mismas, a supuestos tales como impuestos selectivos, tipos de gravámenes diferenciados y aplazamiento o diferimiento del impuesto. Con base en esto, se puede sostener que las deducciones a las producciones cinematográficas en el Estado, en cuanto aligeran la carga del IS que deberán soportar por los productores, constituyen una ventaja y, por lo tanto, que se cumple el primero de los requisitos exigidos.

La segunda exigencia que establece el artículo 107 del TFUE es que la ventaja sea otorgada por el Estado y mediante fondos estatales. La concesión de una ventaja directa o indirecta mediante fondos estatales y la imputabilidad de dicha medida al Estado son dos condiciones separadas y acumulativas necesarias para que exista ayuda estatal¹⁷. Así, de un lado, en relación con la imputabilidad, la Comisión ha afirmado que «en los casos en que una autoridad pública concede una ventaja a un beneficiario, la medida es por definición imputable al Estado, aun cuando la autoridad en cuestión goce de autonomía jurídica respecto de otras autoridades públicas»¹⁸. Por otro lado, la Comisión considera que una disminución de los in-

¹⁴ A modo de ejemplo se puede citar la Sentencia del TJCE de 2 de julio de 1974, asunto C-173/73, *Italian Textile*, donde el tribunal manifiesta que las normas en materia de ayudas estatales se aplican independientemente de la forma en la que se preste la ayuda, es decir, cualquier tipo de beneficio fiscal puede constituir ayuda estatal si se cumplen los demás criterios. Y prosigue afirmando que una medida fiscal de carácter selectivo puede ser un tipo de impuesto especial para ciertas empresas, una exención, deducciones especiales, depreciación acelerada, reservas especiales libres de impuestos, etc.

¹⁵ Estas autoras establecen que las medidas de naturaleza tributaria constituyen intervenciones indirectas que alivian las cargas que pesan sobre el presupuesto de una empresa, produciendo efectos equiparables a la concesión de una subvención y, por tanto, aptas de constituir ayudas de Estado.

¹⁶ Comunicación de la Comisión 2016/C 262/01 relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE.

¹⁷ Sentencia del TJCE de 16 de mayo de 2002, asunto C-482/99, apartado 24, *Francia/Comisión*, y Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea (TGUE) de 5 de abril de 2006, asunto T-351/02, apartado 103, *Deutsche Bahn AG/Comisión*.

¹⁸ Comunicación de la Comisión 2016/C 262/01 relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE, párrafo 39. A estos efectos resulta relevante el apartado 17 de la Sentencia del TJCE de 14 de octubre de 1987, asunto C-248/84, *Alemania/Comisión*, en el que textualmente se establece:

[...] el hecho de que este programa de ayudas haya sido adoptado por un Estado federado o por una colectividad territorial y no por el poder federal o central no impide la aplicación del apartado 1 del artículo 92 del Tratado, si se cumplen los requisitos de este artículo. En efecto,

gresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales, en consecuencia, la ventaja puede implicar una transferencia de fondos del Estado a los beneficiarios o, por el contrario, una menor transferencia de fondos por parte de los beneficiarios al Estado¹⁹. Por tanto, de acuerdo con la doctrina expuesta, en cuanto una deducción en la cuota del IS ha sido autorizada por una autoridad pública, esto es, el Parlamento estatal, de Navarra o de las diputaciones vascas, y, además, supone una menor percepción de ingresos por parte de la Administración tributaria, se puede afirmar que dicha ayuda es de origen estatal.

En tercer lugar, resulta de especial interés el requisito de que la medida sea específica o selectiva en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones. Este carácter puede ser resultado de una excepción a las disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa, o de una práctica discrecional por parte de la Administración tributaria (Barciela Pérez, 2015, p. 216). De ello se desprende que una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas un trato fiscal ventajoso que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloca a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que la de los demás contribuyentes, constituye una ayuda de Estado. En cambio, las ventajas fiscales resultantes de una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos no constituyen ayudas de Estado prohibidas²⁰. Efectivamente, el simple hecho de que la medida se aleje del sistema normal de referencia no debe suponer *per se* el carácter selectivo de la misma. Esto se debe a que a veces un Estado decide reducir la carga fiscal en relación con determinados factores de producción –ej.: investigación y desarrollo– con la intención de conseguir determinados objetivos no fiscales y, para ello, debe desviarse de su sistema general de referencia (López López, 2010, p. 94, y Schön, 1999, p. 927). Con respecto a esto, la Comisión ha establecido en su Comunicación 98/C 384/03, relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, una distinción entre lo que califica «medidas generales» y «ayudas estatales». Dentro de las primeras, incluye aquellas disposiciones fiscales abiertas a todos los agentes económicos que actúan en el territorio de un Estado sobre la base de la igualdad de acceso y sin que su alcance pueda ser restringido usando la discrecionalidad del Estado²¹.

dicha disposición, al mencionar las ayudas concedidas por «los Estados o mediante fondos estatales bajo cualquier forma», se refiere a todas las ayudas financiadas por medio de recursos públicos. De ello se deduce que las ayudas concedidas por las entidades regionales y locales de los Estados miembros, cualesquiera que sean su estatuto y denominación, deben también ser examinadas, en el sentido del artículo 92 del Tratado.

¹⁹ Esto es, la no percepción de ingresos públicos en los supuestos en que estos deberían haber sido percibidos en circunstancias normales produce una menor captación de recursos públicos por parte del Estado. En este sentido véanse Calderón Patier y González Lorente (2005, p. 63); Calvo Salinero, Moreno González, Pastoriza Vázquez y Sánchez López (2010, p. 695); y Lyons (2014, pp. 113-119).

²⁰ Sentencia del TJUE de 13 de marzo de 2013, asunto C-399/10, *Bouygues y Bouygues Télécom/Comisión y otros*.

²¹ Establecen Calderón Patier y González Lorente (2005, pp. 63 y ss.) que se consideran «medidas generales», por una parte, las medidas de pura técnica fiscal tales como la fijación de los tipos impositivos, las normas

Pese a lo expuesto, la distinción entre una medida general y una ayuda estatal no es siempre pacífica, especialmente cuando los Estados no adoptan medidas *ad hoc* positivas que benefician a una o varias empresas definidas, sino que articulan medidas más amplias, aplicables a todas las empresas que reúnen determinados criterios y que alivian las cargas que normalmente tendrían que soportar esos operadores, como es el caso ante el que nos encontramos. En estos últimos supuestos, la Comisión ha establecido que la selectividad debe determinarse mediante un análisis en tres fases²²: a) identificación del sistema de referencia; b) determinación de si tal medida constituye una excepción de dicho sistema al establecer diferencias entre operadores económicos que, considerándose los objetivos intrínsecos al sistema, se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable; y, finalmente, c) si la excepción encuentra justificación en la naturaleza o la economía general del sistema de referencia. Además, es necesario tener en cuenta que para constatar la existencia de este requisito de selectividad no es relevante que otros Estados miembros de la UE ofrezcan beneficios similares²³.

Dado que en este caso nos encontramos ante una deducción fiscal que afecta genéricamente a determinadas producciones, es necesario llevar a cabo el análisis descrito para determinar si la medida es o no selectiva.

Como punto de partida, a la hora de comprobar si una medida es una ventaja, es necesario fijar un punto de referencia con el que compararla (Bacon, 2009, p. 30), esto es lo que se conoce como sistema de referencia. Este sistema está compuesto por la totalidad de normas que se aplican a todas las empresas que entran en su ámbito de aplicación definido. En relación con los impuestos, el sistema de referencia se asienta en elementos como la base imponible, el sujeto pasivo, el hecho imponible y los tipos impositivos. Así, al margen de supuestos muy especiales, el sistema de referencia es, en principio, el propio impuesto determinado por cada Estado miembro. De esta manera, se puede identificar un sistema de referencia para el IS, el IVA o el IRPF²⁴. Por tanto, el sistema de referencia según la deducción estatal por inversión en producciones cinematográficas será el propio IS. En cuanto a los territorios forales, es importante traer a colación la doctrina jurisprudencial recaída en el asunto Azores, donde se toma como marco de referencia el territorio del ente territorial para apreciar la existencia de selectividad, siempre que este goce de autonomía suficiente en los términos expresados en el apartado 67 de la sentencia²⁵. En consecuencia, dado que

de depreciación y amortización, las normas en materia de aplazamiento de pérdidas y las disposiciones destinadas a evitar la doble imposición o la evasión fiscal legal; y, por otra, las provisiones que tengan un objetivo de política económica general a través de la minoración de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción como, investigación y desarrollo, medio ambiente, formación y empleo.

²² Comunicación de la Comisión 2016/C 262/01 relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE, párrafo 128; y Carmona Fernández (2015, p. 984).

²³ Sentencia del TJCE de 15 de marzo de 1994, asunto C-387/92, *Banco Exterior de España* (NFJ070239).

²⁴ Comunicación de la Comisión 2016/C 262/01 relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE, párrafos 132 y ss.

²⁵ Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, asunto C-88/03, *Azores* (NFJ023663), apartado 67:

Navarra y País Vasco cuentan con la autonomía exigida por el TJUE, el sistema de referencia, en este caso, será el IS navarro y el de las provincias del País Vasco, respectivamente.

Una vez determinado el sistema de referencia, es preciso examinar si la medida en cuestión establece distinciones entre empresas a través de la introducción de excepciones. Para ello, en palabras de la Comisión, «es necesario determinar si la medida probablemente favorezca a determinadas empresas o producciones en comparación con otras empresas que están en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo intrínseco del sistema de referencia»²⁶.

Pues bien, en nuestro caso se establece una selectividad de derecho a través de la concesión de la deducción a las inversiones cinematográficas, pero es que la propia configuración de dicho beneficio fiscal produce una selectividad de hecho, ya que los requisitos de territorialización del gasto hacen que sociedades cuyo objeto social es la producción audiovisual queden fuera del ámbito de aplicación de la deducción únicamente por el hecho de que el porcentaje de gasto realizado en España es menor que el estipulado por las distintas leyes del IS. Por tanto, dado que la medida favorece a determinadas empresas o producciones que se encuentran en una situación comparable, se puede afirmar que la medida es, *a priori*, selectiva.

En la propia Comunicación de la Comisión a la que nos venimos refiriendo se establece que una medida *a priori* selectiva puede justificarse por la naturaleza o la economía general de ese sistema²⁷. De la práctica de la Comisión y de la doctrina jurisprudencial del Tribunal de Luxemburgo se observa que el objetivo de tal justificación es permitir a los diferen-

[...] para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

De especial interés para España es la Sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008, asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06, *Unión General de Trabajadores* (NFJ029238), pues en ellos el TJUE se ha pronunciado sobre si los Territorios Históricos del País Vasco reúnen los requisitos de autonomía enunciados en la Sentencia Azores con el objetivo de determinar la existencia de selectividad de las medidas fiscales adoptadas por las diputaciones forales consistentes en reducir el tipo impositivo del IS y conceder otros beneficios fiscales. A través del análisis de los requisitos de la doctrina Azores, el tribunal llega a una conclusión afirmativa.

²⁶ Comunicación de la Comisión 2016/C 262/01 relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE, párrafo 135. Este parámetro fue introducido por primera vez de manera explícita en la Sentencia del TJCE de 8 de noviembre de 2001, asunto C-143/99, *Adria-Wien* (NFJ070240).

²⁷ Comunicación de la Comisión 2016/C 262/01 relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE, párrafo 138.

tes Estados que desarrollen sus sistemas fiscales de manera efectiva, adecuándolos a los principios rectores del ordenamiento jurídico europeo –neutralidad, capacidad económica o medidas para combatir el fraude fiscal–. En otras palabras, son medidas que tratan de atender a la realidad económica de los sujetos pasivos e impedir discriminaciones (Aldes-tam, 2005, p. 202, y López López, 2010, p. 99). Con base en esto, a la hora de razonar esta diferencia de trato, no se pueden invocar fines de política externa, tales como objetivos de política regional, industrial o de empresas, sino que únicamente se podrán alegar principios rectores intrínsecos del sistema de referencia o aspectos inherentes necesarios para el funcionamiento y efectividad del mismo²⁸. La Comisión, en el párrafo 139 de la ya mencionada Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal, cita algunos supuestos en los que una medida selectiva puede estar justificada tales como:

[...] la necesidad de luchar contra el fraude o la evasión fiscal, la necesidad de tener en cuenta requisitos contables específicos, la gestionabilidad administrativa [sic], el principio de neutralidad fiscal, la naturaleza progresiva del impuesto sobre la renta y su finalidad redistributiva, la necesidad de evitar la doble imposición, o el objetivo de optimizar la recuperación de la deuda tributaria.

Corresponde al Estado miembro que introduzca la diferenciación justificar la misma, así como su proporcionalidad, ya que la medida en cuestión debe ser la vía menos gravosa para alcanzar el objetivo legítimo perseguido²⁹. En el supuesto que nos atañe, en el preámbulo de la Ley del cine se pone de manifiesto el impacto que las producciones audiovisuales tienen en la cultura y la economía de nuestro país y, en consecuencia, se establece que las medidas fiscales introducidas pretenden proteger y fomentar ambos sectores³⁰. No obstante, si bien

²⁸ Sentencia del TJUE de 8 de septiembre de 2011, asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos y otros* (NFJ043850), en cuyos apartados 69 y 70 se dice que:

Asimismo, debe recordarse que una medida que establece una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede verse justificada si dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de dicho sistema fiscal. A este respecto, debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de estos objetivos. Por consiguiente, las exenciones fiscales resultantes de un objetivo ajeno al sistema de imposición en el que se inscriben no podrán eludir las exigencias derivadas del artículo 87 CE, apartado 1.

²⁹ Comunicación de la Comisión 2016/C 262/01 relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE, párrafo 141.

³⁰ Preámbulo de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine:

La actividad cinematográfica y audiovisual conforma un sector estratégico de nuestra cultura y de nuestra economía. Como manifestación artística y expresión creativa, es un elemento básico de la entidad cultural de un país. Su contribución al avance tecnológico, al desarrollo económico y a la creación de empleo, junto a su aportación al mantenimiento de la diversidad cultural, son elementos suficientes para que el Estado establezca las medidas necesarias para su fomento y promoción, y determine los sistemas más convenientes para la conservación del patrimonio ci-

es cierto que la promoción de la cultura supone una razón imperiosa de interés general, no lo es menos que dicha promoción no puede justificar una medida nacional que impida que se beneficie de un incentivo fiscal en materia de cultura cualquier otra actividad cultural que no haya sido realizada en el territorio del Estado miembro de que se trate. Efectivamente, la implantación de un incentivo fiscal vinculado a la realización de la inversión en un Estado miembro concreto se opone de manera frontal al objetivo de la política comunitaria en el ámbito de la cultura recogido en los artículos 3.3 del TUE y 6 del TFUE. Esta misma opinión sostiene el TJUE al manifestar que un beneficio fiscal de tal índole contravendría lo dispuesto por el artículo 130F de la CEE, cuyo apartado 2 es inequívoco, al señalar que la Unión establecerá como objetivo primordial el conseguir «la plena utilización de las potencialidades del mercado interior» mediante «la supresión de los obstáculos jurídicos y fiscales que se opongan a dicha cooperación»³¹. Es decir, pese a que la cultura es un fin digno de protección, una medida que resulte discriminatoria en función del lugar desde el cual se potencie o conserve la cultura no parece proporcionada en relación con el fin que se desea alcanzar. Por otro lado, tampoco se puede invocar la necesidad de impulsar la economía española, ya que esto no deja de ser un objetivo económico de política regional, justificación que, tal y como ha mantenido la Comisión, no es admisible.

Por tanto, se puede concluir que la deducción a producciones audiovisuales en España tiene carácter selectivo, en la medida en que tal selectividad no está justificada por los fines que persigue.

Finalmente, tal medida tiene que suponer un impacto en la competencia y en los intercambios entre los Estados miembros. Por tanto, dos son los elementos a analizar en relación con la ayuda: de un lado, si «falsea o amenaza falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones» y, de otro, «que afecte a los intercambios comerciales entre Estados miembros». No obstante, en la práctica estos criterios suelen valorarse

nematográfico y su difusión dentro y fuera de nuestras fronteras. [...] Debe tenerse muy presente, junto a su dimensión cultural, el carácter industrial de la actividad cinematográfica y audiovisual y del conjunto de la acción de sus agentes de producción, distribución y exhibición, a fin de que la política de protección y fomento pueda ser considerada dentro del marco jurídico y de los mecanismos y herramientas que posibilitan la mejora de competitividad de nuestras empresas, incluidas las ayudas e incentivos fiscales o la inserción en las políticas específicas de investigación y desarrollo. Por lo tanto, con el objetivo de mejorar el tejido industrial de las empresas que operan en el sector, posibilitando su fortalecimiento y facilitando el desarrollo de su actividad en un mercado abierto y competitivo, se establecen en la Ley nuevas medidas de fomento y de protección y se refuerzan las existentes. Dichas medidas tienen como finalidad la consolidación y robustecimiento de la estructura empresarial, la financiación y amortización de los costes de las inversiones necesarias para el afianzamiento de un nivel continuado de producción de obras de contenidos diversos y con una calidad suficiente para garantizar su rentabilidad y sus posibilidades de acceso al público.

³¹ Sentencia del TJUE de 10 de marzo de 2005, asunto C-39/04, *Laboratoires Fournier SA* (NFJ062357); y Checa González (2008, p. 92).

conjuntamente, ya que se consideran estrechamente vinculados³². En cuanto al falseamiento de la competencia, establece la Comisión³³ que se entiende que «una medida concedida por el Estado falsea o amenaza falsear la competencia cuando es probable que mejore la posición competitiva del beneficiario frente a otras empresas con las que compite»³⁴. Por otro lado, es necesario que la ayuda produzca efectos sobre los intercambios comerciales³⁵. Si la ayuda consolida la posición de la empresa en cuestión frente a otras compañías competidoras en los intercambios intraeuropeos, se puede afirmar que existe una repercusión sobre estos últimos, siendo indiferente la cuantía de la ayuda, el volumen del beneficiario, su cuota en el mercado interior, o incluso que la empresa exporte casi toda su producción fuera de la UE (Calderón Patier y González Lorente, 2005, p. 63). En este caso, se puede afirmar de manera bastante clara que el controvertido requisito de territorialización del gasto favorece a determinadas producciones, ya que disuade al productor regional de establecerse en otros territorios fuera del Estado español a la par que atrae a productores extranjeros a España con preferencia a otras áreas. Esto hace que se consolide la posición de ciertas sociedades en el territorio español. En conclusión, se puede manifestar que dicha deducción produce efectos en los intercambios y la competencia y, por tanto, constituye una ayuda de Estado tal y como el artículo 107 del TFUE lo entiende y exige.

2.2. Medidas compatibles

Tal y como se ha avanzado, el artículo 107.3 del TFUE enumera un catálogo de ayudas que «podrán considerarse» compatibles con el mercado interior pese a cumplir con los re-

³² Sentencia del TGUE de 15 de junio de 2000, asuntos acumulados T-298/97, T-312/97, *Alzetta*. En esta resolución, el tribunal textualmente señala que «en materia de ayudas de Estado los requisitos relativos, respectivamente, a la incidencia sobre los intercambios comerciales entre los Estados miembros y a la distorsión de la competencia están, por regla general, indisociablemente unidos» (apartado 81).

³³ Comunicación de la Comisión 2016/C 262/01 relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE, párrafo 187.

³⁴ En la práctica, normalmente se considera que existe un falseamiento de la competencia, tal y como lo exige el artículo 107 del TFUE, cuando el Estado concede una ventaja financiera a una empresa en un sector liberalizado en el que hay, o podría haber, competencia. Para ello, obviamente se exige que el beneficiario de la medida ejerza una actividad económica, al margen de su estatuto jurídico o de su medio de financiación –público o privado–. En este sentido, establecen Campuzano Laguillo y Calderón Patier (2016, p. 43) que es necesario ponderar el efecto restrictivo que la ayuda proyectaría sobre la competencia, en cuanto podría impedir o restringir la libertad de acceso al mercado, la libertad de establecimiento, la libertad de elección de los usuarios o de actuación de las empresas, o en cuanto alteraría el funcionamiento normal del mercado interior.

³⁵ En este sentido, establecen Broche, Chatterjee, Orsich y Tosics (2007, p. 48) que:

[...] the clauses obliging producers to spend a considerable amount of the film budget in the territory offering the aid are likely to constitute a barrier to the free circulation of workers, goods and services across the European Union. They may also strengthen the fragmentation of the European film sector and some film producers have called for territorial conditions to be removed.

quisitos de ayudas de Estado prohibidas establecidos en el apartado primero del mismo precepto³⁶. A los efectos que nos interesan, es necesario hacer referencia al apartado d) que recoge el supuesto de aquellas ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común. En relación con la consideración de la compatibilidad de estas ayudas, la Comisión dispone de una amplia capacidad de apreciación y pondera cuestiones de orden económico y social en el contexto europeo.

Llegados a este punto, es necesario hacer referencia a la Comunicación 2013/C 332/01 de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual de 15 de noviembre de 2013³⁷, donde expresamente se pronuncia sobre los controvertidos requisitos de territorialización del gasto, objeto de estudio del presente trabajo. Pues bien, en dicha Comunicación la Comisión confirma que la territorialización exigida por las deducciones a inversiones en producciones audiovisuales supone una ayuda de carácter selectivo en el sentido del artículo 107.1 del TFUE. No obstante, a través de la vía ofrecida por el artículo 107.3 del TFUE, justifica tales ayudas por razones de índole cultural. Ahora bien, esta justificación debe proyectarse, de un lado, sobre la deducción en general y, de otro, sobre la configuración concreta del requisito de territorialización que, tal y como se ha demostrado, introduce una selectividad de hecho entre producciones. Respecto del primer supuesto, con carácter general, una ayuda de carácter selectivo en forma de deducción podría justificarse con base en el fomento de la cultura, ahora bien, si dicha deducción introduce además un requisito de territorialización, tal justificación según el requisito específico no deja de ser cuestionable a la vista de que el impacto que tiene la territorialización se proyecta de manera mucho más acentuada a nivel económico que cultural. De esta manera, el problema de compatibilidad no viene dado por la deducción por inversiones en producciones cinematográficas en sí, sino que son sus requisitos de territorialización los que no parecen encontrar justificación al amparo del apartado tercero del artículo 107 del TFUE.

Dado el evidente interés que presenta la argumentación realizada por la Comisión en la Comunicación del 2013 a la hora de justificar el carácter cultural de la territorialización a efectos de su encuadre en el artículo 107.3 del TFUE, dicha Comunicación se va a desarrollar con más detalle en el siguiente epígrafe.

³⁶ Establecen Campuzano Laguillo y Calderón Patier (2016, p. 46) que:

[...] en este apartado se integran las normas específicas por sector o «sectoriales», en las que se define la estrategia con relación a la concesión de ayudas a sectores concretos. Así, se han ido adoptando normas especiales destinadas a un conjunto de sectores que venían sufriendo problemas económicos particularmente graves y que, por lo tanto, se han considerado «sensibles».

³⁷ Esta Comunicación fue actualizada a través de la Decisión del Órgano de Vigilancia de la AELC n.º 134/14/COL, de 26 de marzo de 2014, por la que se modifican por nonagésimo quinta vez las normas sustantivas y de procedimiento en materia de ayudas estatales mediante la introducción de nuevas Directrices sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual. No obstante, el contenido actualizado no afecta a los párrafos objetos de interés en este estudio.

2.3. Postura de la Comisión Europea

En el año 2013 la Comisión adoptó la Comunicación sobre el tratamiento a las ayudas estatales en materia de obras cinematográficas y otras producciones a raíz de los cambios producidos en el sector, manifestados tanto en las prácticas de los Estados miembros como en la reciente jurisprudencia del TJUE. Un año después, sobre la base de esta Comunicación, se aprobó el Reglamento (UE) núm. 651/2014, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del tratado, que plasma el contenido de la Comunicación del 2013 en lo que a requisitos de territorialización del gasto se refiere –en concreto, en el art. 54 donde regula los regímenes de ayudas para obras audiovisuales³⁸, pero sin hacer una elaboración detallada de su justificación. Por ello, el análisis se va a realizar sobre los argumentos dados por la Comisión en la Comunicación del 2013 ya que, más allá del contenido sustantivo, a nuestros efectos son de especial relevancia los motivos que justifican la adopción de tales medidas.

Pues bien, en el apartado primero de su Comunicación, la Comisión considera que:

[...] las obras audiovisuales, especialmente las películas, desempeñan un papel importante en la configuración de las identidades europeas, ya que reflejan la diversidad cultural de las distintas tradiciones e historias de los Estados miembros y regiones de la UE. Las obras audiovisuales son tanto bienes económicos, que ofrecen importantes oportunidades para la creación de riqueza y empleo, como bienes culturales que reflejan y configuran nuestras sociedades.

Por ello, entiende que el fomento de la producción audiovisual por parte de la Unión y de los Estados miembros es trascendental. El argumento dado para justificar esta financiación pública se encuentra en la necesidad de defender la cultura e identidad nacional o regional, el potencial creativo y las empresas productoras. Ahora bien, la Comisión admite en el punto sexto que la industria del cine no solo es una actividad cultural, sino que, también, supone una importante actividad económica y, en consecuencia, la concesión de ayudas puede afectar al comercio intraeuropeo. A causa de esto la Comisión, con base en los artículos 107 y siguientes del TFUE, debe ponderar si las ayudas estatales dirigidas al sector audiovisual son compatibles con el mercado interior y, a tal objeto, establece en la Comunicación una serie de directrices³⁹.

³⁸ La consecuencia jurídica inmediata de esto es que, a diferencia de las Comunicaciones cuyo carácter no es vinculante, los reglamentos son un acto de general aplicación a todos los Estados miembros del cual todos sus elementos son obligatorios sin necesidad de transposición al ordenamiento jurídico nacional, por lo que todos los Estados europeos están vinculados a su contenido. Así se desprende del artículo 288 del TFUE, párrafo segundo: «El reglamento tendrá un alcance general. Será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro».

³⁹ Comunicación 2013/C 332/01 de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual de 15 de noviembre de 2013, punto 12.

En el apartado 33 se describen los mecanismos utilizados por los Estados miembros para conceder las ayudas: de un lado, las subvenciones directas –ej.: otorgar un porcentaje del presupuesto de producción–; y, de otro lado, la concesión de ayudas definidas en proporción de los gastos de producción en el Estado miembro que las concede –habitualmente a través de incentivos fiscales–, supuesto, este último, en el que nos encontramos. Para evaluar la legalidad de estas ayudas al sector audiovisual, la Comisión realiza un examen a través de dos fases. En una primera fase, tal y como establece en el apartado 48, examina que se respete el principio de «legalidad general», esto es, que la ayuda en cuestión no contenga cláusulas contrarias a las disposiciones del TFUE en ámbitos distintos al de las ayudas estatales. Posteriormente, determina en una segunda fase si se cumplen los criterios específicos para que la ayuda sea compatible de acuerdo con el apartado d) del artículo 107.3 del TFUE, anteriormente mencionado. Concretamente, se exige que la ayuda se destine a promover la cultura⁴⁰, verificando una serie de aspectos (apartados 51 y ss.).

A los efectos que nos interesan, la Comisión también hace referencia al requisito de territorialización de gastos en los puntos 27 y siguientes. En ellos se argumenta que si bien es cierto que dichos requisitos constituyen una restricción del mercado interior y que pueden crear obstáculos a las coproducciones y hacerlas menos rentables, esta restricción puede justificarse si concurren razones imperiosas de interés general adecuadas y proporcionales. Y prosigue en el apartado 30 manifestando que:

[...] las características específicas de la industria cinematográfica, en particular la extrema movilidad de las producciones y la promoción de la diversidad cultural y de las lenguas y culturas nacionales, puede constituir una razón imperiosa de interés general capaz de justificar una restricción del ejercicio de las libertades fundamentales. Por consiguiente, la Comisión reconoce que, en cierta medida, estas condiciones pueden ser necesarias a fin de mantener una masa crítica de infraestructura para la producción cinematográfica en el Estado miembro o la región que conceda las ayudas.

Ahora bien, el importe sujeto a la territorialización debe ser proporcionado respecto al compromiso financiero que asuma el Estado miembro que concede la ayuda (punto 32). Así, la Comisión entiende que los límites dentro de los cuales se puede aceptar que un Estado miembro aplique los requisitos de territorialización de los gastos que aún podrían considerarse necesarios y proporcionados son los siguientes (apartado 34 en relación con el 50):

1. A efectos del acceso a las ayudas, se puede exigir que una parte mínima de la actividad se realice en el territorio, como criterio de admisibilidad, pero este nivel mínimo no puede rebasar el 50 % del presupuesto de producción.

⁴⁰ En este sentido, el apartado 25 de la Comunicación 2013/C 332/01 de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual de 15 de noviembre de 2013 establece que corresponde a cada Estado definir las actividades culturales, mientras que la Comisión solo debe comprobar si el Estado tiene un mecanismo de verificación que no cometa errores manifiestos.

2. Como máximo se puede exigir que el 160 % del importe de la ayuda concedida se gaste en el territorio del Estado que la concede.
3. A efectos del importe de la ayuda, este se puede calcular como porcentaje de los gastos de producción realizados en el Estado miembro que la concede, pero el vínculo territorial no puede superar el 80 % del presupuesto.

Si atendemos a estas directrices impuestas por la Comisión en la Comunicación de 2013, los requisitos de territorialización del gasto a las producciones audiovisuales nacionales en España (50 % en el Estado, Álava y Guipúzcoa y 40 % en Navarra) estarían justificados, en tanto no superan los porcentajes articulados por el órgano europeo (50 %). Situación diferente es la de las producciones extranjeras. En este caso, se supedita el beneficio a la realización de un importe de gasto concreto en el territorio específico. Esto es, las producciones extranjeras deberán gastar, para poder aplicarse la deducción, al menos 1 millón de euros en el territorio concreto en el caso del Estado o 500.000 euros en el caso de Álava y Guipúzcoa. En el caso de estos dos territorios, se exige que la producción tenga un coste mínimo de 2 millones de euros y, por tanto, la territorialización de partida siempre va a ser como mínimo del 25 %. Por el contrario, en el supuesto del régimen estatal puede darse el caso de que el porcentaje de territorialización sobrepase los umbrales admitidos por la Comisión Europea. Piénsese por ejemplo en el caso de una sociedad con domicilio fiscal en Madrid que realice una producción extranjera cuyo coste ascienda a 1 millón de euros, en este caso se exigiría como criterio de acceso a la deducción que el 100 % del coste de la producción estuviera territorializado en España y, por tanto, no se estaría atendiendo a los umbrales marcados por la UE. También podría darse la situación contraria, si la misma sociedad realizara una producción cuyo coste fuera de 700.000 euros y gastara todo este presupuesto en nuestro territorio, quedaría fuera del ámbito de aplicación de la deducción pese a haber territorializado el 100 % del coste de su producción. Finalmente, matizar que Navarra sí que atiende a las directrices de la Comisión ya que únicamente establece que las producciones extranjeras tendrán derecho a una deducción de la cuota líquida del 35 % de los gastos realizados en la Comunidad Foral, es decir, no sobrepasa el vínculo territorial del 80 % pautado para este tipo de ayudas.

De esta manera, se puede diferenciar entre el caso de las deducciones para producciones estatales que cumplen con los umbrales de territorialización admitidos, pero cuya justificación cultural es más que cuestionable y las deducciones para producciones extranjeras que se ajustan parcialmente a los límites de territorialización establecidos por la Comisión y que, por tanto, vulneran de manera directa el ordenamiento jurídico europeo.

Una vez analizados los argumentos de la Comisión para justificar los requisitos de territorialización, el siguiente apartado está dedicado a analizar de manera crítica dicha argumentación ya que, tal y como se expondrá, no parece evidente que tales requisitos fomenten y protejan la cultura, sino que, por el contrario, es a nivel económico donde producen un mayor impacto.

2.4. Crítica a la justificación de la Comisión

El apartado primero del artículo 54 del Reglamento número 651/2014 establece, como ya se ha adelantado, que los regímenes de ayudas concebidos para apoyar la elaboración de guiones, y el desarrollo, la producción, la distribución y la promoción de obras audiovisuales serán compatibles con el mercado interior con arreglo al artículo 107.3 del TFUE, y quedarán exentos de la obligación de notificación prevista en el artículo 108.3 del mismo tratado⁴¹. No obstante, a lo largo del presente estudio se han ido poniendo de manifiesto los problemas que plantean los requisitos de territorialización de los gastos exigidos por las deducciones españolas a inversiones cinematográficas. La propia Comisión encargó un estudio sobre dichas cláusulas que culminó en el año 2008 (Cambridge Econometrics, 2008)⁴² exponiendo una serie de conclusiones estructuradas en cuatro bloques: situación jurídica, estructura económica, coproducciones e implicaciones culturales. De manera muy breve, el resultado de dicho estudio fue el siguiente:

En cuanto a la situación jurídica, el estudio manifiesta que el 68 % de los regímenes de financiación a producciones audiovisuales analizados en el ámbito europeo contienen requisitos de territorialización. Este número tan elevado y la complejidad de dichos requisitos de territorialización causan conflictos de normas e inseguridad jurídica. En consecuencia, es una situación difícil de gestionar, tanto para los productores de películas cuando solicitan ayuda estatal, como para los responsables políticos y legislativos cuando se trata de lograr una coherencia entre la diversidad cultural y las preocupaciones relacionadas con el derecho de la competencia y las normas pertinentes que rigen el mercado interior.

El análisis económico, por su parte, puso en evidencia que cuanto mayor es el grado de territorialización en un Estado miembro, mayor es el volumen de negocios de la industria audiovisual de ese Estado. Sin embargo, también señaló que no es posible determinar si la territorialización provoca un mayor volumen de negocios o si el volumen de negocios genera presión para una mayor territorialización. Los datos también sugieren que los costes de los servicios para la producción cinematográfica son mayores en los países que aplican requisitos de territorialización que en los que no lo hacen. En relación con las coproducciones, según el estudio, los requisitos de territorialización pueden causar algunas dificultades para las coproducciones y hacer que la coproducción sea menos eficiente.

⁴¹ En concreto, en el apartado 30 de la Comunicación 2013/C 332/01 de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual, de 15 de noviembre de 2013, se establece que se permiten dichos requisitos en aras a proteger «la promoción de la diversidad cultural y de las lenguas y culturas nacionales».

⁴² El estudio fue realizado bajo mandato de la propia Comisión Europea con el objetivo específico de proporcionar datos claros y fiables sobre las consecuencias de los requisitos de territorialización impuestos por determinados regímenes de ayudas estatales de apoyo al sector cinematográfico. El contenido del trabajo se centraba exclusivamente en las evaluaciones jurídicas, económicas y culturales, estando fuera del alcance del mismo cualquier cuestión política. El periodo de referencia abarcado por el estudio fue 2001-2005 y en el mismo se estudiaron los regímenes de ayudas de los 25 Estados que eran miembros durante el mismo.

Finalmente, el análisis cultural extrajo cinco conclusiones (Cambridge Econometrics, 2008, pp. 151 a 162):

1. Las características culturales del cine que deben protegerse son la lengua, la identidad nacionalidad, los nuevos talentos y los festivales.
2. Si bien es cierto que la territorialización, explícita e implícita, puede estimular la diversidad cultural, también presenta desventajas evidentes: de un lado, las normas actuales favorecen la producción nacional sobre la coproducción; de otro, estas normas conducen a un «sobresuministro» de pequeñas películas nacionales que no pueden circular. Además, esta mayor oferta de financiación a nivel nacional, en lugar de europeo, está frenando la producción de películas más grandes con una visión europea.
3. La territorialización, explícita e implícita, también protege a la industria local, y esta industria local es necesaria para promover la diversidad cultural.
4. Ahora bien, hay poca evidencia cualitativa que sugiera que la eliminación de las cláusulas de territorialización reduciría la diversidad cultural.
5. Existe cierta preocupación de que la supresión de la territorialización explícita desemboque en una territorialización más implícita. Esto podría resultar en un mayor enfoque en las producciones nacionales y hacer la circulación de películas más problemática, lo que podría tener un impacto negativo en la diversidad cultural.

De esta manera, se puede observar como el mayor impacto que producen los requisitos de territorialización es a nivel económico, no quedando acreditado que sea un mecanismo eficiente para proteger la diversidad cultural de un determinado territorio. A título de ejemplo, entre las producciones realizadas en Navarra desde la aprobación de dicho incentivo fiscal se encuentran: *Backseatfighter* (Mario Pagano, 2015), *El contenido del silencio* (Helena Taberna, 2015), *Zipi y Zape 2* (Oskar Santos, 2015), *Rumbos* (Manuela Moreno, 2015), la serie *Juego de Tronos* (HBO, 2016), *El Hombre que mató a Don Quijote* (Terry Gilliam, 2017) o *El Guardián Invisible* (Fernando González Molina, 2017), además de proyectos de menor difusión al gran público (Audiovisual 451, 3 de febrero de 2016). Si bien es cierto que dichas producciones cuentan con paisajes navarros como escenario, poco hacen por favorecer la diversidad cultural y lingüística de la región (a excepción de *El Guardián Invisible*). Lo que es más, desde la aprobación del incentivo, hay producciones que directamente se han decantado por rodar en Navarra a causa del beneficio fiscal, como es el caso de *Rumbos* (Audiovisual 53). En el resto del territorio español la situación es parecida, tal y como demuestran los rodajes internacionales que se han realizado en España en los últimos años: *Fast & Furious 6* (Justin Lin, 2013), *Jason Bourne* (Paul Greengrass, 2015), *Assassins Creed* (Justin Kurzel, 2015), *Heidi* (Bahvna Talvar, 2016), *Life Itself* (Dan Fogelman, 2017), *Han Solo: Star Wars* (Phil Lord y Christopher Miller, 2017), *Terminator 6: destino oscuro* (Tim Miller, 2019) y *The Rhythm Section* (Reed Morano, 2020).

La Comisión justifica la territorialización en razones tales como la inquietud de que la eliminación de la territorialización explícita confluya en una territorialización más implícita o alegando que dicha territorialización estimula la producción cultural en una determinada área geográfica. No obstante, obvia el hecho de que la cultura de un territorio concreto puede protegerse e impulsarse desde fuera del mismo a través de otras vías. Así, es perfectamente plausible que una producción audiovisual se efectúe en otro Estado europeo, la misma se realice en una de las lenguas oficiales del Estado español y, además, refleje la realidad cultural y social de nuestro país. En este caso también se estaría favoreciendo la cultura española y, sin embargo, dicha producción no sería susceptible de acceder al beneficio fiscal al no haber realizado el porcentaje de gasto mínimo en nuestro territorio. De esta manera, lo que hace la Comisión es establecer una evidente desigualdad de trato entre dos operadores jurídicos que se encuentran en idéntica situación con base en el territorio en el que operan. La misma Comisión parece ser consciente de ello al establecer límites porcentuales a la territorialización.

Existen muchos otros instrumentos susceptibles de preservar la cultura, tales como leyes y normas que protejan el patrimonio, el *copyright*, los apoyos en forma de becas y premios, el mecenazgo y la filantropía (Palma Martos y Aguado Quintero, 2011, p. 196), lo que evidencia que no es requisito imprescindible que exista una cláusula de territorialización para que la diversidad cultural y lingüística de una determinada zona se vea protegida o estimulada. Parece, pues, que el único motivo por el que dichos requisitos se prevén es el impulso de la economía nacional o regional, ya que es un mecanismo a todas luces eficaz para atraer inversiones⁴³. Es decir, la producción cinematográfica es una actividad altamente móvil y los Estados luchan por atraer a sus respectivos territorios producciones extranjeras de gran presupuesto por medio de estímulos fiscales (Moreno González, 2010, II, p. 54). De esta manera, nos encontramos ante un fenómeno de competencia fiscal entre Estados motivado, en esencia, no por razones culturales, sino económicas.

Por tanto, se puede concluir que el argumento dado por la Comisión a la hora de justificar este tipo de ayudas estatales es débil, y que los requisitos de territorialización del gasto vulneran el régimen de las ayudas de Estado de la UE por cumplir con las características de las ayudas selectivas del artículo 107.1 del TFUE y no encontrar justificación al amparo del artículo 107.3 del TFUE.

⁴³ Oxford Economics (2007) señalan en su Informe las ventajas económicas que implican atraer producciones de gran presupuesto y el papel que en ese sentido juegan los incentivos fiscales:

[...] the support provided through tax incentives to encourage investment in films in the UK, first established in 1992, has facilitated the development of a substantial UK film industry making a large net contribution both to the UK economy and to the cultural life of the country.

En el mismo sentido reconoce:

[...] competition to attract film producers to shoot their film in a particular country is fierce. This competition partly focuses on the physical attributes of a country; the costs for labour and the renting of locations and sets; and the relative skills of the film production workforce. But a key element is tax competition.

3. Conclusiones

De todo lo anteriormente expuesto se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- 1.º Pese a que en la actualidad la fiscalidad directa sigue siendo competencia de los Estados miembros, el TJUE ha manifestado en reiteradas ocasiones que estos deben ejercer dicha competencia respetando el derecho de la Unión. Con base en ello, los límites a la discrecionalidad de la política fiscal de los Estados miembros los imponen, en materia de imposición directa, los principios y libertades articulados en los Tratados de la UE y la regulación sobre las ayudas de Estado.
- 2.º Las diferentes leyes españolas del IS prevén incentivos al sector cinematográfico materializados a través de deducciones. Para poder aplicar estos beneficios fiscales las normativas establecen varios requisitos entre los que se encuentra una cláusula de territorialización del gasto. De esta manera, solo tienen acceso a la deducción aquellos productores que realicen una cantidad mínima del gasto de la producción en el territorio de que se trate. Sin embargo, la configuración de esta exigencia plantea problemas de compatibilidad con el derecho de la UE, en especial, con el régimen de ayudas de Estado.
- 3.º De la definición dada por el artículo 107.1 del TFUE en relación con las ayudas de Estado se pueden extraer cuatro elementos: a) debe ser una ventaja; b) que suponga una intervención del Estado y mediante fondos estatales; c) sea de carácter selectivo; y d) que pueda afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros y falsee o amenace con falsear la competencia. En cuanto la territorialización exigida por los beneficios fiscales al sector cinematográfico en España cumplen con todos estos requisitos, se puede concluir que constituyen una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107.1 del FUE.
- 4.º Pese a lo dispuesto en el punto anterior, el propio artículo 107 en su apartado tercero enumera una serie de ayudas que «podrán considerarse» compatibles con el mercado interior, entre las que se encuentran aquellas ayudas destinadas a promover la cultura. La Comisión Europea se ha pronunciado expresamente sobre los requisitos de territorialización del gasto reconociendo que dichos requisitos constituyen una ayuda de Estado en virtud del artículo 107.1 del TFUE y producen una restricción del mercado interior. Sin embargo, a través de la vía del artículo 107.3 del TFUE, justifica tales restricciones, siempre que cumplan con ciertos límites porcentuales, en razones de interés general como son la promoción de la diversidad cultural y de las lenguas y culturas nacionales. Ahora bien, hay que diferenciar entre el caso de las deducciones para producciones extranjeras que vulneran de manera directa el ordenamiento jurídico europeo por no ajustarse a los límites de territorialización establecidos por la Comisión y las deducciones para producciones estatales que sí que cumplen con los umbrales de territorialización admitidos pero cuya justificación cultural es más que cuestionable.

- 5.º Así, en relación con las deducciones para producciones estatales, la justificación cultural argumentada por la Comisión no parece aceptable, ya que ha quedado acreditado que los requisitos de territorialización del gasto no son un mecanismo eficiente para proteger la cultura de un determinado territorio y, lo que es más, la diversidad cultural y lingüística de nuestro país puede protegerse e impulsarse desde fuera del mismo a través de otras vías. Por tanto, se está estableciendo una desigualdad de trato no justificada, siendo evidente, que el único motivo por el que dichas cláusulas del gasto se permiten es porque impulsan la economía nacional o regional a través de la atracción de inversiones.
- 6.º Por todo ello, a nuestro entender y pese a la postura de la Comisión, cabe concluir que los requisitos de territorialización del gasto exigidos por la deducción a las producciones cinematográficas en España no encuentran ningún tipo de justificación más allá de la económica y, en consecuencia, deberían ser suprimidos, puesto que resultan contrarios al régimen de las ayudas de Estado recogido en los artículos 107 y siguientes del TFUE.

Referencias bibliográficas

- Aldestam, M. (2005). *EC State Aid Rules Applied to Taxes: An Analysis of the Selectivity Criterion*. Uppsala: Iustus Förlag.
- Audiovisual 451. (3 de febrero de 2016). *Incentivos fiscales a la producción, una medida imprescindible*, [en línea], [consulta: 4 de abril de 2019]. Recuperado de: <<https://www.audiovisual451.com/incentivos-fiscales-a-la-produccion-una-medida-imprescindible/>>.
- Bacon, K. (2009). The definition of State Aid. *European Union Law of State Aid*. UK: Oxford University Press.
- Barciela Pérez, J. A. (2015). Ayudas de Estado y exención tributaria. El asunto Navantia. *Revista Aranzadi Doctrinal*, 10, 213-227.
- Benito, P. (2014). Incentivo fiscal: Sustento para la industria cinematográfica mundial. *Academia, Revista del Cine Español*, 210, 34.
- Broche, J.; Chatterjee, O.; Orsich, I. y Tosics, N. (2007). State aid for films - a policy in motion? *Competition Policy Newsletter*, 1, 44-48.
- Calderón Patier, C. y González Lorente, A. (2005). Las ayudas de Estado en la legislación europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros. *Crónica Tributaria*, 115, 59-69.
- Calvo Salinero, R.; Moreno González, S.; Pastoriza Vázquez, J. S. y Sánchez López, M. E. (2010). *Fiscalidad internacional, Convenios de doble imposición, Impuesto sobre la renta de no Residentes y Ayudas de Estado*. Navarra: Thomson Reuters.
- Cambridge Econometrics. (2008). Study on the Economic and Cultural Impact, notably on Co-productions, of Territorialisation Clauses of state aid Schemes for Films and Audiovisual Productions. Recuperado de:

- http://ec.europa.eu/archives/information_society/avpolicy/docs/library/studies/territ/final_rep.pdf.
- Campuzano Laguillo, A. B. y Calderón Patier, C. (2016). Las ayudas de Estado y la competencia fiscal. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 1, 39-72.
- Carmona Fernández, N. (2015). *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. Madrid: Wolters Kluwer.
- Cayero Bilbao, J. A. (2006). Derecho de la competencia en la Unión Europea: ayudas de carácter fiscal. *Gaceta tributaria del País Vasco*, 2, 63-103.
- Checa González, C. (2008). IS y deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. *Quincena fiscal*, 8, 79-94.
- El País (8 de junio de 2016). *¿Por qué invertir en cine si solo unas pocas películas ganan dinero?*, [en línea], [consulta: 3 de abril de 2019]. Recuperado de: http://cincodias.elpais.com/cincodias/2016/05/30/empresas/1464609069_104238.html.
- Fernández Rozas, J. C. (2001). *Sistema del Comercio Internacional*. Madrid: Civitas.
- López López, H. (2010). El régimen jurídico de las ayudas de Estado y su incidencia en el sistema tributario español: la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones en entidades extranjeras. *Quincena Fiscal*, 15, 85-114.
- Lyons, T. (2014). The modernization of EU state aid law and taxation. *British Tax Review*, 2, 113-119.
- Moreno González, S. (2010). La deducción por inversiones en producciones cinematográficas: reflexiones a la luz del derecho comparado y de la Unión Europea (I). *Quincena Fiscal*, 13, 31-54.
- Moreno González, S. (2010). La deducción por inversiones en producciones cinematográficas: reflexiones a la luz del derecho comparado y de la Unión Europea (II). *Quincena Fiscal*, 14, 37-60.
- Moreno González, S. (2013). Los impuestos propios de carácter medioambiental desde la perspectiva comunitaria. *Quincena Fiscal*, 22, 117-162.
- Ministerio de Educación, Cultura y Deporte (noviembre de 2017). *Anuario de Estadísticas Culturales 2017*, [en línea], [consulta: 3 de abril de 2019]. Recuperado de: http://www.culturaydeporte.gob.es/dam/jcr:5da7f49a-99d9-4821-805b-fb3ab20d2f0d/Anuario_de_Estadisticas_Culturales_2017_Nota_resumen.pdf.
- Oxford Economics. (2007). *The economic contribution of the UK film industry*. Recuperado de: <http://www.bfi.org.uk/sites/bfi.org.uk/files/downloads/economic-impact-of-the-uk-film-industry-2007.pdf>.
- Palma Martos, L. A. y Aguado Quintero, L. F. (2011). ¿Debe el Estado financiar las artes y la cultura? *Economía e Sociedad*, 20(1), 195-228.
- Schön, W. (1999). Taxation and State Aid Law in the European Union. *Common Market Law Review*, 36(5), 911-936.
- Soler Roch, M. T. (2006). Medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado. *Quincena Fiscal*, 14, 13-23.