

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V1298-18
ORGANO	SG de Fiscalidad Internacional
FECHA-SALIDA	17/05/2018
NORMATIVA	Convenio España - Reino Unido, art. 5
DESCRIPCION-HECHOS	<p>Entidad, residente fiscal en el Reino Unido, tiene por objeto la producción de obras cinematográficas y audiovisuales. Tiene intención de producir una obra cinematográfica y audiovisual que tendrá la consideración de producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales.</p> <p>En particular, la Consultante tiene intención de rodar en territorio peninsular español parte de la obra. Para ello, tiene previsto encargar a una sociedad residente fiscal en España la producción en exclusiva de la Obra en territorio español.</p> <p>El encargo se formaliza mediante un "Contrato de prestación de servicios de producción" que recoge las condiciones del trabajo a realizar por el Productor Ejecutivo Español. (Se describirán en el cuerpo de la consulta).</p>
CUESTION-PLANTEADA	Confirmar que, como consecuencia de la contratación de los servicios incluidos en el Contrato con el Productor Ejecutivo Español, la Consultante no operará en España mediante un establecimiento permanente.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>Plantea la consultante si la operativa desarrollada puede dar lugar a la existencia en España de un establecimiento permanente de una sociedad residente en el Reino Unido. A estos efectos, resulta aplicable el artículo 5 del Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013, (BOE de 15 de mayo de 2014) que define "establecimiento permanente" de la siguiente forma:</p> <p>"1. A los efectos del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.</p> <p>2. La expresión «establecimiento permanente» comprende, en particular:</p> <ul style="list-style-type: none">a) las sedes de dirección;b) las sucursales;c) las oficinas;d) las fábricas;e) los talleres; yf) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. <p>3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituyen establecimiento permanente cuando su duración excede de doce meses.</p> <p>4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión «establecimiento permanente» no incluye:</p> <ul style="list-style-type: none">a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa;e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), con la condición de que el conjunto de la

actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 6, actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle una sociedad residente del otro Estado contratante, o esté controlada por esta, o de que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.”

De acuerdo a los hechos descritos en el escrito de consulta, la entidad consultante tiene por objeto la producción de obras cinematográficas y audiovisuales. Tiene prevista la producción de una obra cinematográfica y audiovisual (en lo sucesivo, la Obra) que no cumplirá los requisitos exigidos por el artículo 5 de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine (Ley del Cine, en adelante) y el artículo 8 del Real Decreto 2062/2008, de 12 de diciembre, por el que se desarrolla la citada Ley del Cine, para obtener el certificado de nacionalidad española. La Obra tendrá la consideración de producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales, a los efectos de lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 36.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo LIS). Igualmente, se permitirá la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada.

En particular, la consultante tiene intención de rodar en territorio peninsular español parte de la Obra, para lo que tiene previsto encargar a una sociedad residente fiscal en España (en lo sucesivo, el Productor Ejecutivo Español, PEE) la producción en exclusiva de la Obra en territorio español. Dicha entidad española, con la que no está vinculada en los términos establecidos en el artículo 18 de la LIS, está debidamente registrada en el Registro de Empresas Cinematográficas del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, y ostenta la condición de productor independiente en los términos del artículo 4.n) de la Ley del Cine.

El encargo se formaliza mediante un "Contrato de prestación de servicios de producción", conocido comúnmente en el sector audiovisual por sus siglas "PSA" (por su denominación en inglés, Production Services Agreement), en lo sucesivo, el Contrato. El Contrato recoge las condiciones del trabajo y funciones a realizar por el Productor Ejecutivo Español. En concreto, la cláusula 1 referida a prestación de servicios, señala (en traducción libre) que "el Contratista (PEE) se compromete con el Productor (el consultante) a la realización de la filmación, incluyendo contratar a todo el equipo requerido, elenco y extras que residan en el territorio, asegurar los lugares de rodaje, celebrar acuerdos para la compra o alquiler de equipos o para la prestación de servicios por entidades o contratistas independientes según lo apruebe el Productor, coordinando y facilitando las gestiones para viajes y visados nacionales y/o internacionales del personal que trabaje o viaje al territorio, organizando todos los transportes locales (incluyendo a cualquier persona que viaje a trabajar en el Territorio), coordinando y facilitando la importación y exportación desde el territorio y el transporte en el territorio de todos los suministros y/o equipos, organizando todas las acomodaciones hoteleras locales y todas las comidas, organizando todas las pólizas de seguro requeridas y organizando sesiones de casting. (...)”.

Asimismo se indica que "El Contratista (PEE) prestará los servicios de acuerdo con un calendario y presupuesto establecidos por el Productor, tras consulta con el Contratista, y sujeto a la aprobación final por escrito del Productor y de acuerdo con el guion del Productor para la Película. El Contratista consultará al Productor a lo largo de la realización de los Servicios y obtendrá la aprobación previa por escrito del Productor de todos los elementos y decisiones artísticas, creativos, técnicos, financieros y comerciales, relacionados con la entrega de los Servicios. En caso de desacuerdo entre el Productor y Contratista en relación con los Servicios y/o la Película, el Productor tendrá la decisión final.

(...) A solicitud del productor, el Contratista (PEE), durante cada semana de duración de los servicios requeridos conforme al presente documento, proporcionará al productor un informe de progreso diario y un informe financiero semanal (cada uno en un formulario aprobado por el Productor) para el día/semana inmediatamente anterior a dicho informe.”.

Por otra parte, de acuerdo a la cláusula 2, "el Productor pagará, o hará que se pague, al Contratista (PEE) una cantidad igual a la suma del coste neto de Producción y el "fee" (suma de honorarios pactados, recogidos en otra cláusula del contrato)”.

Finalmente, de acuerdo a la cláusula 3, "el Contratista (PEE) cede al Productor, mediante la cesión de los derechos de autor presentes y futuros con garantía de titularidad plena, todos los derechos de autor, así como todos los derechos con carácter de derechos de autor y derechos conexos (...) en todo el mundo (...) en la Película y los productos resultantes de los servicios prestados, y respecto de ellos, (comprendidos, entre otros, el beneficio de todos los contratos (...) celebrados por el Contratista de

conformidad con este Contrato (...). A los efectos de la legislación de los Estados Unidos de América, todos los Productos constituirán un "work made for hire" ("trabajo hecho por encargo") (en el sentido que comúnmente se otorga a esta frase en la industria cinematográfica) encargado por el Productor. Las disposiciones de este Contrato no deben interpretarse en el sentido de que el Contratista adquiere alguno de estos derechos."

Atendiendo a lo dispuesto en el artículo 5 del Convenio, los apartados 1 y 2 de dicho artículo se refieren al concepto de establecimiento permanente, en su modalidad de lugar fijo de negocios.

En desarrollo de dicho concepto de establecimiento permanente, los Comentarios al apartado 1 del artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE en su versión 2017 (en adelante, MCOCODE) explican cómo la definición general de "establecimiento permanente", contenida en ese apartado 1, contiene las características esenciales de este concepto a los efectos del Convenio; En concreto, señala que las condiciones contenidas en esta definición son las siguientes:

- la existencia de un "lugar de negocios"; esto es, de instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo, que estén a disposición de la empresa;
- este lugar de negocios debe ser "fijo"; esto es, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia;
- la realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios. Esto significa, normalmente, que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) realizan las actividades de la empresa en el Estado en que está situado el lugar fijo.

Al respecto, el párrafo 12 de los citados Comentarios establece lo siguiente:

"12. Aunque la existencia de un derecho legítimo formal para utilizar un determinado emplazamiento no es indispensable para que este constituya un establecimiento permanente, la simple presencia de una empresa en cierto emplazamiento no implica necesariamente que este emplazamiento esté a disposición de la empresa. El hecho de que se pueda considerar que un emplazamiento está a disposición de una empresa de manera que pueda constituir un "lugar de negocios mediante el cual se desarrolla toda o parte de la actividad la empresa" dependerá tanto de que dicha empresa tenga realmente la potestad para utilizar ese emplazamiento como del grado de presencia de la empresa en el mismo y de las actividades que allí realice. (...) Así, por ejemplo, no se puede considerar que una factoría que posee y usa exclusivamente un proveedor o un fabricante por contrato está a disposición de una empresa que recibe los bienes producidos en esa factoría por el mero hecho de que esos bienes vayan a utilizarse en el marco de la actividad de esa empresa (véanse también los párrafos 65, 66 y 121 más adelante). (...)".

En este caso, de las condiciones descritas en el contrato no se deduce que la Consultante tenga a su disposición ningún lugar fijo para realizar su propia actividad en España. El contrato aportado con la consulta es un contrato estándar en el que no se determina la duración ni los lugares de rodaje. No obstante, en caso de los rodajes en exteriores, cuya organización es el objeto principal del contrato, en general no puede considerarse que den lugar a la existencia de un establecimiento permanente si tienen lugar en periodos limitados de tiempo y en diferentes y múltiples localizaciones.

De lo anterior, puede inferirse que el concepto de establecimiento permanente que prevé el artículo 5 excluye expresamente de su ámbito los casos en los cuales una entidad presta servicios a otra generando un beneficio económico en su favor, cuando la segunda entidad "se limite" a adquirir piezas producidas o servicios prestados por la primera. Así, el párrafo 118 de los Comentarios al artículo 5 del MCOCODE establece:

"Si bien pueden ponerse a disposición de una sociedad de un grupo multinacional locales pertenecientes a otra sociedad del grupo y estos pueden, sin perjuicio de las demás condiciones estipuladas en el artículo 5, constituir un establecimiento permanente de la sociedad mencionada en primer lugar si esta realiza su actividad a través de ese local, resulta importante distinguir ese caso de la situación, frecuente, en la que una sociedad integrante de un grupo multinacional presta servicios (por ejemplo, servicios de gestión) a otra sociedad del grupo como parte de su propia actividad económica ejercida en locales que no son los de la otra sociedad y usando personal propio. En este caso, el lugar donde se prestan los servicios no está a disposición de la segunda sociedad mencionada y no es su actividad empresarial la que se desarrolla en ese lugar. Por tanto, ese lugar no puede considerarse como un establecimiento permanente de la sociedad a la que se presta el servicio. De hecho, el que las actividades propias de una sociedad desarrolladas en un lugar determinado puedan proporcionar un beneficio económico a la actividad de otra sociedad no significa que esta última realice su actividad a través de tal lugar: evidentemente, una sociedad que se limite a adquirir piezas producidas o servicios prestados por otra sociedad en un país diferente no tendría un establecimiento permanente en ese país por ese exclusivo hecho, incluso si se estuviera beneficiando de la fabricación de esas piezas o de la prestación de esos servicios."

Por tanto, a pesar de que la Consultante se beneficie del resultado del trabajo realizado por PEE, es decir, de los servicios que le presta bajo sus instrucciones, no puede considerarse que dispone de un lugar fijo de negocios en España, teniendo en cuenta, además, que en este caso no se trata de empresas que formen parte del mismo grupo.

Asimismo, en una línea argumental similar, los comentarios al artículo 5 del MCOCODE excluyen del ámbito conceptual del establecimiento permanente la mera subcontratación. En concreto, el párrafo 40 señala que:

“Una empresa puede ejercer también su actividad a través de subcontratas que intervengan solas o junto con empleados de la empresa. En ese caso, no se determinará la existencia de un establecimiento permanente más que cuando se cumplan las restantes condiciones del artículo 5 (lo que, no obstante, no permite abordar otra cuestión distinta, a saber, el importe de los beneficios atribuibles a ese establecimiento permanente). En el contexto del apartado 1, la existencia de un establecimiento permanente en esas circunstancias requerirá que los subcontratados lleven a cabo el trabajo de la empresa en un lugar fijo de negocios que esté a disposición de la empresa. La determinación de si un lugar fijo de negocios en el que los subcontratados llevan a cabo el trabajo de una empresa está a disposición de la misma se realizará conforme a las orientaciones contenidas en el párrafo 12. No obstante, en ausencia de empleados de la empresa, será necesario demostrar que ese lugar está a disposición de la empresa basándose para ello en otros factores que prueben que la empresa manifiestamente tiene la capacidad efectiva de utilizar ese emplazamiento, por ejemplo porque la empresa lo posea o tenga la propiedad legal sobre él y controle el acceso al mismo y su utilización. (...)”.

Por otra parte, los apartados 5 y 6 del artículo 5 contemplan la posibilidad de existencia de un establecimiento permanente a través de la figura de un agente dependiente del no residente. De acuerdo al apartado 5, agente dependiente es la persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 6, cuando “actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa”.

A estos efectos, el párrafo 97 de los Comentarios al artículo 5 del MCOCDE, de forma similar al párrafo 33 en la versión anterior a 2017, señala las siguientes precisiones sobre la definición de agente dependiente:

“Los contratos a los que se refiere el apartado 5 comprenden los relativos a las operaciones que constituyen la actividad propia de la empresa. Es irrelevante, por ejemplo, si la persona celebra contratos laborales para la empresa con objeto de asistirle en las actividades que efectúa para la misma o si ha concluido, en nombre de la empresa, contratos análogos relativos exclusivamente a operaciones internas. Además, el que una persona celebre o no habitualmente contratos o que desempeñe habitualmente el papel principal conducente a la celebración de contratos que la empresa concluye rutinariamente sin modificación significativa por su parte, se determinará en función de la situación comercial real. El mero hecho de que una persona haya asistido e incluso participado en negociaciones en un Estado entre una empresa y un cliente no será suficiente, por sí mismo, para concluir que esa persona ha celebrado contratos o desempeñado el papel principal conducente a la celebración de contratos que la empresa concluye rutinariamente sin modificación significativa por su parte. (...)”

En este caso, es claro que la participación de la Consultante no es meramente rutinaria, dejando en manos de su “agente” toda su actuación en España, sino que controla la actuación de un prestador de servicios contratado al que no autoriza para negociar detalles, por tanto, los actos de este último no obligan a la Consultante en España.

Por otra parte, tal como se ha indicado, el contrato aportado refleja que la entidad española (PEE) es contratada para realizar una prestación de servicios, en España, a la Consultante. Se trata de su propia actividad económica, su negocio propio, que él dirige y en cuyo marco asume riesgos, y se le remunera a precio de mercado por ello, sin adquirir, en ningún momento, derechos de propiedad intelectual sobre la obra resultante.

De acuerdo con la definición de productor de obras audiovisuales contenida en la Ley de Propiedad Intelectual, el productor de una grabación audiovisual es la persona natural o jurídica que tiene la iniciativa y asume la responsabilidad de dicha grabación audiovisual, quien además es típicamente el titular de los derechos de propiedad intelectual de la obra.

De acuerdo con el contrato, esta actividad es la realizada por el Consultante. Sin embargo, la actividad realizada por el “productor” español se limita, entre otras, a la contratación del personal y extras de la grabación, asegurar las localizaciones, comprar o alquilar el equipo necesario de acuerdo con la aprobación del productor extranjero, facilitar el transporte en territorio español, importación y exportación de equipos o suministros y concertar el alojamiento, transporte y manutención, contratar los seguros necesarios y organizar sesiones de casting. Todo ello, es cierto, lo realiza siguiendo estrictamente las instrucciones de la entidad consultante, no residente, siguiendo un control diario o semanal y sujeto a la aprobación por escrito del productor extranjero y con poco margen a la iniciativa del residente, lo que prácticamente le convierte, en una suerte de “maquilador”.

Siendo esto así parece que cabría hacer extensiva dicha interpretación no ya solo a los procesos industriales típicos sino a otros sectores, como ocurre en este caso, como el cinematográfico. La actuación por parte de la empresa no residente sirviéndose de un “productor por encargo”, tal como se le define expresamente en el contrato aportado, y por cuenta de la empresa no residente, en paralelo con la situación de un fabricante por encargo puramente industrial, no debiera desencadenar per se el nacimiento de la figura del establecimiento permanente.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.