

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA**  
**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**  
**Consultas Vinculantes**

<b>NUM-CONSULTA</b>	<b>V0172-19</b>
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos sobre el Consumo
<b>FECHA-SALIDA</b>	28/01/2019
<b>NORMATIVA</b>	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 92 a 119 bis
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	<p>La consultante, domiciliada en el territorio de aplicación del Impuesto, se dedica a la producción de películas cinematográficas. Ha producido una serie de animación en coproducción con una Agrupación de Interés Económico y unos coproductores financieros. La entidad consultante factura las ventas por la cesión de derechos de emisión a otros países a través de una distribuidora británica y, por tanto, emite factura por la operación sin repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido español. Asimismo, factura ventas por la cesión de derechos de emisión en España repercutiendo el Impuesto correspondiente.</p> <p>Con posterioridad, liquida a los coproductores dichas ventas según sus porcentajes de participación en la serie de animación, pactados por contrato.</p>
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones de liquidación de su participación a los coproductores.
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	<p>1.- De acuerdo con lo establecido en el artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), estarán sujetas al citado tributo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.</p> <p>El artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:</p> <p>"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:</p> <p>a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.</p> <p>b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario</p> <p>(...)</p> <p>Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.</p> <p>En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.</p> <p>(...).".</p>

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la sociedad mercantil consultante que tendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido dado que ordena un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o mediante la realización continuada de una actividad de producción, emisión, distribución y comercialización de contenidos audiovisuales.

2.- En lo que respecta a las operaciones en las que intervienen varias entidades en una coproducción audiovisual, este Centro directivo se ha pronunciado, entre otras, en contestación a consulta vinculante de 6 de abril de 2018, número V0886-18, en los siguientes términos:

“(…) La coproducción cinematográfica y, en general, audiovisual consiste en un acuerdo de voluntades mediante el cual dos o más productores, personas físicas o jurídicas ponen en común determinados recursos, que pueden ser financieros, materiales o inmateriales, es decir, en dinero, especies o servicios, con el objeto de llevar a cabo o producir conjuntamente una obra audiovisual, con la intención de compartir la explotación de los derechos que la citada obra genere.

De acuerdo con lo expuesto, las aportaciones dinerarias que uno de los coproductores del reportaje objeto de consulta efectúe a la entidad consultante, que se encarga materialmente de la producción del citado reportaje como parte de su aportación a la coproducción del mismo, no son la contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que no deberá repercutirse dicho Impuesto con ocasión de la percepción de dichos importes, sin perjuicio, no obstante, de la sujeción a dicho Impuesto de las operaciones de cesión de los derechos que genere el citado reportaje.”

En conclusión, las aportaciones efectuadas por el socio a favor de la entidad consultante para la coproducción de material audiovisual no constituye la contraprestación por ninguna operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que no deberá repercutirse Impuesto alguno con ocasión de dichas percepciones.

3.- Según la información aportada, la consultante realiza la producción ejecutiva de la obra a cambio de una remuneración. Para que dicha remuneración, independientemente de la denominación que las partes hayan establecido, quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido deberá constituir la contraprestación de operaciones sujetas al mismo.

A este respecto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha establecido los criterios para considerar si las operaciones se realizan con carácter oneroso o con carácter gratuito, entre otras en su de 5 de febrero de 1981, Asunto C-154/1980 y de 3 de marzo de 1994, Asunto C-16/1993, que establece que la onerosidad que da lugar a la sujeción del Impuesto precisa que entre la entrega del bien o el servicio prestado y la contraprestación recibida debe existir una relación directa, un vínculo directo, de manera que debe aparecer, entre quien realiza la prestación y su destinatario "una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas (de suerte que) la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituya el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.”

En los términos del escrito de consulta parece que las partes ponen en común medios para el desarrollo de un proyecto común. De acuerdo con lo expuesto, las aportaciones dinerarias que una de las partes realiza, no parece que constituyan la contraprestación de operación alguna sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos señalados, si no que constituyen su aportación a la coproducción en común, por lo que no deberá repercutirse dicho impuesto con ocasión de la percepción de dichos importes, sin perjuicio, no obstante, de la sujeción a dicho impuesto de las operaciones de cesión de los resultados de la coproducción cuando consistan en entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso realizadas por un empresario o profesional.”

3.- Por lo que se refiere a la tributación de otros aspectos derivados del contrato de coproducción audiovisual, en concreto, la cuestión objeto de consulta relativa a la tributación que se deriva de las ventas por la cesión de los derechos de emisión, debe señalarse que el contrato de coproducción audiovisual es un contrato atípico en virtud del cual las partes acuerdan la obtención de un resultado, en este caso, la concreta obra audiovisual, mediante la puesta en común de los medios para conseguirlo, ya sean estos recursos financieros u otros no monetarios,

repartiéndose las ganancias o asumiendo las pérdidas derivadas de su explotación en proporción a la participación de cada uno.

Por consiguiente, al tratarse de un contrato atípico, y, por tanto, carecer de regulación legal al respecto, habrá que estar a lo estipulado por las partes o a las normas que regulen figuras afines y, en lo no previsto, atender a las normas generales de contratación.

Según los hechos descritos en el escrito de consulta presentado, la entidad consultante factura las ventas por la cesión de derechos de emisión a otros países a través de una distribuidora británica y, por tanto, no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto, por lo que emite factura por la operación sin repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido español.

Asimismo, factura ventas por la cesión de derechos de emisión en España repercutiendo el Impuesto correspondiente.

Con posterioridad, liquida a los coproductores dichas ventas según sus porcentajes de participación en la serie de animación, pactados por contrato.

En virtud de lo anterior, parece deducirse que, las cláusulas pactadas en el contrato de coproducción audiovisual del que la entidad consultante es parte, han previsto que dicha entidad, a la hora de proceder a las ventas por la cesión de derechos de emisión, actúa en nombre propio frente a los destinatarios, como proveedor de dichos derechos, procediendo a su facturación en las condiciones de tributación que correspondan.

En este sentido, el artículo 11, apartado uno de la Ley 37/1992 preceptúa que, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con dicha Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Por su parte, el apartado dos de dicho precepto establece una lista abierta de supuestos que, a efectos del Impuesto, tienen la consideración de prestación de servicios figurando entre ellos las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial.

Asimismo, el mismo apartado dos, en su número 15º dispone que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios, "Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios."

Por lo tanto en las operaciones de cesión de derechos de emisión realizadas en las que la consultante actúa en nombre propio figurando como prestador respecto a la totalidad de los mismos, debe entenderse, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, que recibe y presta por sí misma los servicios de cesión de derechos de emisión objeto de consulta.

En este caso, la entidad consultante facturaría por los servicios de cesión de derechos de emisión a terceros destinatarios, según el régimen de tributación que proceda atendiendo a las reglas de localización de las prestaciones de servicios previstas en los artículos 69 y 70 de la Ley 37/1992, y, posteriormente, cuando proceda a liquidar con sus socios coproductores dichas ventas según sus porcentajes de participación en la coproducción audiovisual pactados por contrato, éstos, en su caso, deberán facturar a la consultante por la cesión a la misma de su parte en los derechos de emisión localizada en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de la posibilidad de que resulte aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84 de la Ley 37/1992.

En el caso de que la entidad consultante, a la hora de facturar las ventas por la cesión a terceros de los derechos de emisión, no actúe en nombre propio figurando como prestador único sino que como tal figuren, bien la comunidad de bienes formada por la cotitularidad de los coproductores sobre los derechos de emisión o, en su caso, cada uno de los titulares de dichos derechos, con posterioridad, cuando proceda a liquidar a los coproductores dichas ventas según sus porcentajes de participación pactados por contrato, no habrá operación alguna a efectos del

Impuesto sobre el Valor Añadido distinta de la propia que corresponda a la venta a terceros de los derechos de emisión.

4.- 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.