

# Consulta vinculant en relació amb la consideració d'establiment permanent a efectes de la imposició directa i sobre la consideració d'empresari o professional a efectes de la imposició indirecta

|                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|--------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Número de consulta | CV0224-2021                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Data d'emissió     | 26/10/2021                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Normativa          | <ul style="list-style-type: none"><li>· Conveni entre el Principat d'Andorra i el Regne d'Espanya per evitar la doble imposició en matèria d'impostos sobre la renda i prevenir l'evasió fiscal.</li><li>· Decret legislatiu del 5-6-2019 de publicació del text refós de la Llei 11/2012, del 21 de juny, de l'impost general indirecte.</li><li>· Decret legislatiu del 29-4-2015 de publicació del text refós de la Llei 94/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals.</li></ul> |

## Consulta

*En aquest apartat es reproduïx la consulta sense les dades de la persona o l'entitat que la formula*

### ANTECEDENTS

#### I. Caràcter de la consulta

Que segons l'article 65 de la Llei 21/2014, del 16 d'octubre, de bases de l'ordenament tributari, els obligats tributaris tenen dret a formular consultes escrites a l'Administració tributària i la seva resolució té caràcter vinculant per a l'Administració tributària pel que fa a la situació jurídica tributària del consultant en el mateix període de l'entrada de la consulta.

En aquest sentit es manifesta que en el moment de presentar la present consulta vinculant no s'està tramitant cap procediment o recurs administratiu relacionat amb el plantejat i es confirma que la consulta seria aplicable per a l'exercici 2021 i següents.

#### II. Normativa aplicable

- Decret legislatiu del 07-02-2018 de publicació del text refós de la Llei 21/2014, del 16 d'octubre, de bases de l'ordenament tributari.
- Decret legislatiu del 29-04-2015 de publicació del text refós de la Llei 94/2010, del 29 de desembre de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals (d'ara endavant, "LIRNR").
- Decret legislatiu del 5-6-2019 de publicació del text refós de la Llei 11/2012, del 21 de juny, de l'impost general indirecte (d'ara endavant, "LIGI").
- Conveni entre el Principat d'Andorra i el Regne d'Espanya per evitar la doble imposició en matèria d'impostos sobre la renda i prevenir l'evasió fiscal (d'ara endavant, "CDI").

#### III. Antecedents i circumstàncies detallades del cas

El Sr. A (d'ara endavant, el "Consultant"), resident fiscal a Espanya, ha sigut nomenat Secretari General de l'entitat X del Principat d'Andorra.

L'entitat X és una institució de constitució legal amb personalitat jurídica pròpia, autonomia patrimonial i financera, i amb plena capacitat per desenvolupar les seves finalitats.

D'acord amb els Estatuts de l'entitat, les funcions del Secretari General són, entre altres, les següents:

- El secretari general és la persona encarregada de fer el seguiment dels procediments. El secretari general assisteix al Ple amb veu, però sense vot, i actua com a Secretari del Ple.
- El secretari és responsable de la tresoreria i del control i la custòdia dels recursos econòmics.
- Li correspon igualment portar al dia el Llibre de registres i custodiar la documentació de l'entitat, així com aixecar, redactar i signar les actes de les reunions del Ple.

Com a conseqüència del nomenament anterior, el Consultant i l'entitat X van signar un contracte de prestació de serveis professionals de secretaria general que reconeix el caràcter retribuït del càrrec.

Amb motiu de les seves funcions com a Secretari General, que l'obligaran a acudir a les reunions del Ple, el Consultant haurà de traslladar-se ocasionalment al Principat d'Andorra.

#### IV. Qüestió plantejada

Tot el que s'ha exposat anteriorment ha suscitat alguns dubtes en relació amb la tributació dels rendiments que el Consultant obté com a conseqüència del desenvolupament de la seva activitat. En aquest sentit, es planteja si la seva remuneració com a Secretari General hauria de ser qualificada com:

LesLleis.com

Beneficis empresarials i possible existència d'establiment permanent:

El Consultant considera que el contingut de les clàusules anteriors posa de manifest que la seva prestació de serveis deriva d'una relació exclusivament de caràcter mercantil amb la institució andorrana. Per tant, es podria concloure que el Consultant no està vinculat a l'entitat X per una relació laboral, ni exerceix la seva activitat amb les notes de dependència i alienitat que caracteritzen els serveis personals dependents regulats a l'article 14 del CDI.

En conseqüència, aquesta part considera que resultaria aplicable l'article 7 del CDI, amb el següent tenor literal:

“Els beneficis d'una empresa d'un Estat contractant estan sotmesos a imposició exclusivament en aquest Estat, llevat que l'empresa exerceixi la seva activitat en l'altre Estat contractant mitjançant un establiment permanent que hi estigui situat. Si l'empresa exerceix la seva activitat de tal manera, els beneficis de l'empresa poden ser imposables a l'altre Estat però només en la mesura que siguin imputables a aquest establiment permanent”.

D'aquesta manera, si la interpretació del Consultant és correcta, les rendes derivades de l'activitat professional realitzada tributaran únicament a Espanya, llevat que disposi d'un establiment permanent a Andorra i que les rendes que obtingui siguin imputables a aquest establiment permanent.

En relació amb l'existència d'un establiment permanent a Andorra, l'article 5 del CDI estableix que “en el marc d'aquest Conveni, l'expressió “establiment permanent” designa una instal·lació fixa de negocis a través de la qual una empresa exerceix la totalitat o part de la seva activitat”.

Tanmateix, l'article 11 de la LIRNR considera que “s'entén que una persona física o una entitat no-resident fiscal opera mitjançant establiment permanent en el territori andorrà quan, per qualsevol títol, disposi en aquest territori, de manera continuada o habitual, d'un lloc fix de negocis de qualsevol índole, mitjançant el qual l'entitat duu a terme tota o part de la seva activitat”.

Amb la finalitat d'interpretar la definició continguda en l'article 5 del CDI, aquesta part ha recorregut als Comentaris dels articles del Model de Conveni de la OCDE (d'ara endavant, “Comentaris”), com a una guia àmpliament acceptada per la interpretació i aplicació de les disposicions dels convenis bilaterals subscrits entre el diferents països.

El paràgraf 2 dels Comentaris a l'article 5 desenvolupa les condicions contingudes en la definició d'establiment permanent:

1. L'existència d'un lloc de negocis, és a dir, d'instal·lacions com, per exemple, un local o, en determinats casos, maquinària o equip;
2. Aquest lloc de negocis ha de ser fix; és a dir, ha d'estar establert en un lloc determinat i amb un cert grau de permanència;
3. La realització de les activitats de l'empresa mitjançant aquest lloc fix de negocis. Això vol dir, normalment, que les persones que d'una manera o altra depenen de l'empresa (el personal) realitzen les activitats d'aquest en l'Estat en que està situat el lloc fix.

D'altra banda, el paràgraf 4 dels Comentaris a l'article 5 estableix el concepte de lloc de negocis, conclouent que comprèn “qualsevol local, instal·lacions o mitjans materials utilitzats per a la realització de les seves activitats de l'empresa, serveixin o no exclusivament a aquest fi. Un lloc de negocis pot existir fins i tot quan no es disposi ni es necessiti de cap local per a la realització de les activitats de l'empresa, i aquesta simplement disposi de cert espai. (...) El lloc de negocis també pot trobar-se en les instal·lacions d'una altra empresa. Aquest seria el cas, per exemple, d'una empresa estrangera que tingués permanentment a la seva disposició determinats locals, o part d'ells, pertanyents a una altra empresa”.

Així, si l'entitat X posa a disposició del Consultant un espai amb la finalitat de que desenvolupi la seva activitat com a Secretari General, existeix la possibilitat de que es consideri que disposa d'un lloc de negocis des del qual realitza la seva activitat professional.

Respecte al requisit de permanència, el paràgraf 6.1 del Comentaris a l'article 5 “determina que quan un determinat lloc de negocis s'utilitza durant períodes curts de temps, però aquesta utilització es repeteix regularment al llarg d'un període prolongat de temps, no cal considerar que el lloc de negocis sigui de naturalesa merament temporal”.

Per tant, tenint en compte que el Consultant es traslladarà ocasionalment a Andorra per tal d'assistir a les reunions del Ple, però que efectuarà la resta de les obligacions inherents al seu càrrec des de la seva residència en Espanya, el Consultant es planteja si l'activitat que duu a terme a Andorra podria ser constitutiva d'un establiment permanent d'acord amb tot el mencionat anteriorment.

LesLleis.com

Condicció d'empresari o professional a efectes d'IGI:

L'article 4 de la LIGI estableix la subjecció a l'impost dels "lliuraments de béns i les prestacions de serveis realitzats en el territori andorrà per empresaris o professionals a títol oneros, amb caràcter habitual o ocasional, en el desenvolupament de la seva activitat econòmica, amb independència de la finalitat o dels resultats perseguits en l'activitat econòmica o en cada operació en particular".

D'altra banda, l'article 9.2 de la LIGI concreta que es consideraran prestacions de serveis, entre altres, "l'exercici independent d'una professió, un art o un ofici".

Tal i com s'ha mencionat abans, el vincle entre el Consultant i l'entitat X "serà exclusivament mercantil, no podent-se determinar en cap cas l'existència d'un vincle laboral entre el Secretari General i l'entitat X". A més, aquesta estipulació precisa que "el Secretari General disposa de plena llibertat en el desenvolupament de la prestació dels seus serveis".

Per tot l'anterior, aquesta part considera que la tasca del Consultant com a Secretari General suposarà una prestació de serveis que estarà subjecta a l'IGI si la realitza un empresari o professional al territori d'aplicació del impost.

Pel que fa a la condició d'empresari o professional, l'article 5.2 de la LIGI estipula que "es consideren empresaris o professionals les persones físiques o entitats que realitzin activitats econòmiques". Així mateix, l'article 5.4 de la LIGI especifica que "no tenen la consideració d'empresaris o professionals als efectes d'aquest impost quan l'import dels lliuraments de béns i les prestacions de serveis efectuats no superi la xifra anual de 40.000 euros, excepte que de forma expressa optin per ser considerats com a tals".

En conseqüència, aquesta part considera que si la xifra anual derivada de les prestacions de serveis efectuades pel Consultant no superés els 40.000 euros, aquesta persona no tindria la consideració d'empresari als efectes de l'IGI per la seva activitat econòmica que efectua, tret que sol·liciti al Ministeri encarregat de les finances que sigui considerat com a tal.

Establiment permanent a efectes d'IGI:

En el supòsit de que el Consultant tingués la consideració d'empresari o professional a efectes d'IGI, aquesta part es planteja si li correspondrà la condició de subjecte passiu de l'IGI i quines seran les obligacions formals derivades de l'anterior.

En aquest sentit, l'article 52 de la LIGI determina que són obligats tributaris de l'impost:

- "a) Amb caràcter general, els empresaris o els professionals que realitzen els lliuraments de béns o presten els serveis subjectes a l'impost.
- b) No obstant això, són obligats tributaris els empresaris o professionals per qui es realitzen les operacions subjectes a gravamen:
  - Quan els empresaris o els professionals que realitzen els lliuraments de béns o presten els serveis subjectes a l'impost no estan establerts en l'àmbit territorial de l'impost i els destinataris de les operacions realitzades són empresaris o professionals establerts en territori andorrà (...)"

D'aquesta manera, resulta necessari determinar si el Consultant està establert en l'àmbit territorial de l'impost de cara a concloure si cal considerar-lo subjecte passiu de l'impost.

En aquest sentit, l'article 43 de la LIGI defineix l'establiment permanent com un "lloc fix de negocis de qualsevol índole, mitjançant el qual una persona física o una entitat no resident duu a terme tota o part de la seva activitat econòmica".

Seguint els criteris establerts pel Departament de Tributs i Fronteres a la CV0117-2018, de 4 de juny de 2018, l'establiment permanent es caracteritza "per un grau suficient de permanència i una estructura adequada en termes de mitjans humans i tècnics que li permetin de manera autònoma dur a terme lliurament de béns o prestacions de serveis".

En conseqüència, aquesta part es planteja si, a efectes de l'IGI, la tasca del Consultant com a Secretari General, que requereix trasllats ocasionals a Andorra per tal d'efectuar alguns dels serveis objecte del seu contracte, pot ocasionar que disposi d'un establiment permanent en territori andorrà.

En aquest últim cas, quan el Consultant presti serveis a l'entitat X, l'obligat tributari de l'impost seria el propi Consultant i, per tant, caldria repercutir l'IGI al receptor dels serveis.

Pel que fa a les obligacions formals, l'article 76.1.c de la LIGI expressa el següent: "Els obligats tributaris han de complir els requisits, els terminis i les condicions que es determinen reglamentàriament per: c) Expedir i lliurar factures de totes les seves operacions, d'acord amb el que es determina reglamentàriament".

Així doncs, en la mesura en que el Consultant tingui la consideració d'empresari o de professional i es consideri que disposa d'un establiment permanent a efectes d'IGI, el Consultant entén que caldria emetre una factura pels serveis prestats a l'entitat X repercutint l'IGI al tipus general.

#### QÜESTIÓ PLANTEJADA

Sobre la base del que disposa la legislació aplicable i, tenint en compte els antecedents i circumstàncies del cas anteriorment explicades:

1.- Confirmar si les rendes obtingudes pel Consultant són considerades beneficis empresarials d'acord amb la definició de l'article 7 del CDI entre el Principat d'Andorra i el Regne d'Espanya. Així mateix, esclarir si l'activitat que desenvolupa el Consultant com a Secretari pot portar a considerar que disposa d'un establiment permanent a Andorra.

Registreu-vos a LesLleis.com per  
accedir al contingut complert d'aquesta pàgina.