

Consulta vinculant en relació amb la consideració, la localització i el tipus de gravamen aplicable als serveis de formació.

Número de consulta	CV0254-2022
Data d'emissió	13/06/2022
Normativa	§ 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

Consulta

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

ANTECEDENTS

Consulta:

Consulta fiscal en referència a l'Impost General Indirecte

Normativa:

Llei 11/2012, del 21 de juny, de l'Impost General Indirecte

Decret 2-07-2014 pel qual s'aprova el Reglament de l'impost general indirecte

1. MANIFESTACIONS PRÈVIES

D'acord amb els requisits establerts a l'article 65 de la Llei 21/2014 del 16 d'octubre, de Bases de l'Ordenament Tributari, desenvolupats a l'article 25 del Decret de 24 de març de 2013, pel qual s'aprova el Reglament d'Aplicació dels Tributs, manifestem expressament que en el moment en què es presenta aquest escrit, no s'està tramitant cap procediment ni recurs administratiu relacionat amb el règim, la classificació o la qualificació tributària dels fets plantejats en la consulta.

Per tant, es sol·licita el criteri vinculant d'aquesta Administració Tributària en relació als assumptes plantejats en la present consulta per als períodes 2022 i següents.

2. DESCRIPCIÓ DELS FETS:

La societat X (en endavant i indistintament, la Societat o la Consultant) és una societat andorrana constituïda l'any 2021 que es troba degudament inscrita en el registre de societats del Govern d'Andorra. El seu objecte social comprèn, entre d'altres activitats, la realització de formacions en l'àmbit econòmic financer.

A data de la present consulta la Societat posseeix la corresponent autorització del registre de Comerç i Indústria. En el marc del seu objecte social la Consultant ha procedit a confeccionar una formació, destinada a ser impartida per via telemàtica a través d'una plataforma web, en matèria financera. En aquest sentit, els destinataris principals d'aquesta formació són particulars no empresaris establerts fora de territori andorrà, si bé res impedeix que puguin ser també residents al Principat d'Andorra.

Als efectes de donar més detall respecte el funcionament de la formació que impartirà la Consultant, seguidament es presenten les principals característiques del servei prestat:

- Les matèries principals respecte les que versarà la formació prestada són les que es detallen a continuació:
 - Anàlisi dels mercats financers
 - Matemàtiques del trading
 - Planificació estratègica
 - Psicologia del trading

- La totalitat de classes s'impartiran on-line, a través de sessions en directe en les que el formador exposarà la temàtica corresponent segons un calendari prefixat en el pla d'estudis corresponent.
- Les classes en directe seran objecte de gravació, de manera que puguin tornar a ser visualitzades en diferit pels alumnes del curs. En cap cas les classes gravades podran ser visualitzades per persones no inscrites al curs ni podran ser accessibles un cop finalitzi el curs.
- Els alumnes tindran la possibilitat de concertar tutories amb el formador, als efectes de plantejar dubtes respecte de les matèries impartides.
- Amb la finalitat de garantir un nivell inicial similar dels diferents participants a les formacions, amb caràcter previ a l'inici del curs els alumnes hauran de satisfer una prova de nivell. A aquests efectes, la Societat posarà a disposició dels alumnes un material previ (consistent en una sèrie de vídeos ja gravats i sense interacció del formador) per tal que puguin assolir uns coneixements mínims, amb la finalitat que la formació compleixi amb els objectius acadèmics fixats.
- La durada del curs serà de 12 mesos, amb un calendari prèviament fixat i un pla d'estudis accessible amb caràcter previ a l'accés al curs.

Consultes plantejades

Atenent als antecedents exposats, la Societat presenta la següent consulta davant aquesta Administració, relativa al tractament, a efectes de l'IGI, de la formació on-line impartida per la mateixa:

Confirmació que l'activitat duta a terme per la Consultant es pot considerar una única activitat, revestint la resta de prestacions la consideració de serveis accessoris a la prestació de serveis principal.

Confirmació que el servei prestat per la Consultant revesteix la consideració d'activitat de formació, als efectes de l'IGI.

Confirmació que el servei prestat per la Consultant a persones físiques no empresàries establertes fora del Principat d'Andorra s'entenen localitzades, a efectes de l'IGI, a Andorra.

Confirmació que, des d'una òptica tributària, l'autorització de comerç per a impartir formacions és suficient per considerar a l'obligat tributari com entitat privada autoritzada per a l'exercici de l'activitat de formació, en el sentit del que disposa l'article 18 del Reglament de l'IGI.

Confirmació que el tipus impositiu de l'IGI aplicable a la prestació de servei duta a terme per la consultant és el 0%.

3. INTERPRETACIÓ FISCAL DE LA SITUACIÓ PLANTEJADA

Accessorietat i servei principal

Tal i com ja s'ha fet referència en els antecedents de la present consulta vinculant, en el marc de l'activitat de formació exercida per la Societat, els alumnes disposen de prestacions accessòries que podran descarregar a través de la plataforma web en la que s'impartirà la formació.

En aquest sentit, és important destacar que els alumnes únicament podran descarregar el material virtual si contracten el servei principal de formació, sense possibilitat d'accedir al mateix per cap altre via.

Al respecte d'aquestes prestacions accessòries, seguidament es presenten de forma detallada:

- Curs de nivell previ: la Societat posarà a disposició dels alumnes un material previ (consistent en una sèrie de vídeos ja gravats i sense interacció del formador) per tal que puguin assolir uns coneixements mínims i que la formació compleixi amb els objectius acadèmics fixats. En relació amb aquest estadi previ, no serà fins que l'alumne superi el seu contingut que podrà accedir a la formació principal.
- Les classes en directe seran objecte de gravació, de manera que puguin tornar a ser visualitzades en diferit pels alumnes del curs. En cap cas les classes gravades podran ser visualitzades per persones no inscrites al curs ni podran ser accessibles un cop finalitzi el curs.
- El alumnes tindran la possibilitat de concertar tutories directament amb el formador, als efectes de plantejar dubtes respecte de les matèries impartides.

Aquest Departament ja s'ha pronunciat, de forma genèrica, sobre el concepte de l'accessorietat, en consultes tals com la CV0153-2019, de 6 de juny, on assenyalà que "respecte a aquesta consideració, s'ha de tenir present que hi ha una prestació de servei única quan dos o més elements o actes que faci la consultant siguin necessaris per portar a terme el servei principal i aquests elements o actes estiguin tan estretament relacionats que objectivament formin una sola prestació econòmica inseparable. Quan es donin aquestes característiques, la prestació de servei efectuada per la consultant s'ha de qualificar com un únic servei [...]".

A més, el Tribunal de Justícia de la Unió Europea (en endavant, TJUE) ha establert els criteris que s'han d'analitzar per decidir si una operació que està composta per diversos elements ha de ser considerada com una prestació única o com a dues o més prestacions diferents que han de ser apreciades separadament, entre d'altres, en les sentències de 25 de febrer de 1999, C-349/96, i de 29 de març de 2007, C-111/05.

En aquest sentit, el TJUE en la sentència de 25 de febrer conclou que "se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos,

en el que ha de considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal que la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-0000, apartado 24.”

El TJUE senyalà en la sentència de 29 de març que “existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto passivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indissociable cuyo desglose resultaría artificial.”

Adicionalment, la Llei de l'IGI reconeix a la seva Exposició de Motius que l'impost tractat es basa en normativa harmonitzada entre els països del nostre entorn. Així doncs, resulta adequat tenir en compte, en cas de defecte de pronunciaments específics de les autoritats tributàries andorranes, la doctrina administrativa emesa pels òrgans administratius competents en matèria tributaria dels països veïns, tals com Espanya.

En aquest sentit, en relació al concepte d'accessorietat en les activitats de formació on-line i al seu tractament de forma homogènia a la prestació principal, la Direcció General de Tributos (en endavant, DGT) s'ha manifestat en consultes tals com la V0242-17, de 31 de gener, assenyalant que “si los cursos de formación objeto de consulta necesitan de una gran parte de asistencia por parte del profesorado que imparte directamente contenidos teóricos, realizan tutorías y resolución de dudas vía correo electrónico o por teléfono, siendo de carácter accesorio el contenido de las unidades descargadas, en su caso, por internet o el acceso a plataformas electrónicas, tendrán la consideración de servicios educativos y estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido [...]”.

Així mateix, en la resposta a la consulta vinculant V0782-12, de 12 d'abril, la DGT assenyalà que “cuando los Servicios de formación impartidos por la consultante estuvieran exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.9 de la Ley 37/1992 EDL 1992/17907, los Servicios consultados de organización y gestión de los cursos de formación tendrían el carácter de Servicios accesorios de la prestación principal, y estarían igualmente sujetos pero exentos del Impuesto al seguir el régimen de tributación que corresponde a la operación principal.”

D'acord amb els preceptes anteriorment exposats, entén la Consultant que el servei que ofereix constitueix un únic servei que inclou alguns elements accessoris al servei principal de formació.

Subjecció a l'impost

Una vegada establert que el servei prestat per la Consultant s'ha de tractar com una prestació de serveis única en la que la formació revesteix el caràcter principal, convé atendre a la seva potencial subjecció a l'IGI.

L'article 4 de la Llei de l'IGI estableix que “están subjectes a l'impost els 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 (...)”

Per la seva banda, l'article 5.1 de la Llei de l'IGI estableix, pel que fa a la consideració d'activitats econòmiques, que tenen aquesta qualificació “les que impliquen l'ordenació per compte propi de factors de producció materials i humans o d'algun d'aquests factors de producció, amb la finalitat d'intervenir en la producció o la distribució de béns o en la prestació de serveis.”

Així mateix, l'article 9 de la Llei de l'IGI defineix les prestacions de serveis com a “tota operació subjecta a l'impost que, d'acord amb aquesta Llei, no té la qualificació de lliurament o importacions de béns.”

D'acord amb els preceptes anteriorment exposats, entén la Consultant que l'activitat de formació que desenvoluparà té la consideració de prestació de serveis a efectes de l'IGI, revestint ella la consideració d'empresari. En conseqüència, la prestació de serveis que, en exercici de la seva activitat empresarial, realitzi en territori andorrà estaran subjectes a l'IGI.

Naturalesa de la prestació de serveis

Tal i com ja s'ha fet referència anteriorment, la Consultant presta els serveis de formació en matèria financera per via electrònica mitjançant classes en directe i tutories personalitzades, resolent consultes i donant suport a la formació, amb la intervenció de personal docent en tot moment. A més, els alumnes tindran accés a material digital que podran descarregar a través de la plataforma digital, sent aquests accessoris a l'activitat principal formativa.

En aquest sentit, atenent a que l'activitat formativa que exercirà la Consultant es durà a terme mitjançant un suport digital, resulta rellevant establir la naturalesa de la prestació de serveis efectuada.

En aquest sentit, l'apartat 3.d) de l'article 43 de la Llei de l'IGI disposa que s'entenen serveis prestats per via electrònica “aquells serveis que consisteixen en la transmissió enviada i rebuda íntegrament per mitjà d'equips de processament, inclosa la compressió numèrica i l'arxivament de dades, i íntegrament tramesa, transportada i rebuda per cable, radi, sistema òptic o altres mitjans electrònics i, entre

d'altres, els següents: (...) - El subministrament d'ensenyament a distància.

A aquests efectes, quan el prestador d'un servei i el seu destinatari es comuniquen per correu electrònic, el servei per si mateix no té la consideració de servei prestat per via electrònica.”

La distinció entre el servei de formació impartit per via electrònica i un servei prestat per via electrònica ja ha estat analitzada per aquest Departament de Tributs i Fronteres, en consultes tals com la número CV0219-2021, de 10 de setembre i CV0205-2021, de 10 de juny. En aquest sentit, aquest Departament s'ha pronunciat manifestant que “per a la correcta aplicació de les normes de localització dels serveis, és important diferenciar si la prestació efectuada per la consultant es pot considerar com un servei de formació o si es tracta d'un servei prestat per via electrònica. En els casos en què la intervenció del formador és accessòria i poc recurrent, l'accés a vídeos i materials de forma telemàtica tindrà la consideració de serveis prestats per via electrònica. Quan sigui necessària la intervenció del formador amb una determinada recurrència, el servei es qualificarà com a formació.”

LesLleis.com

En virtut de la normativa analitzada així com dels pronunciaments anteriors d'aquest Departament de Tributs i de Fronteres, entén la Consultant que la prestació de serveis per ella efectuada (les característiques de la qual han estat exposades en la descripció dels fets) tindrà la consideració de serveis de formació, a efectes de l'IGI.

Localització de la prestació de serveis

En relació amb les regles generals de localització de les prestacions de serveis, l'article 43 de la Llei de l'IGI, preveu que “les prestacions de serveis s'entenen realitzades al territori andorrà en els casos que, exposats a continuació i sense perjudici del que disposa l'apartat 2 d'aquest article i l'article 44 d'aquesta Llei:

- a) Quan el destinatari és un empresari o professional que actua com a tal i té la seu de la seva activitat econòmica o un establiment permanent o, en el seu defecte, té el seu domicili o residència habitual a Andorra, sempre que es tracti de serveis que tenen per destinataris l'esmentada seu, l'establiment permanent, el domicili o la residència habitual.
- b) Quan el destinatari no és un empresari o professional actuant com a tal, els serveis prestats per un empresari o professional que té la seu de la seva activitat econòmica o l'establiment permanent des del qual els presta o, en el seu defecte, el lloc del seu domicili o residència habitual, es troba a Andorra.

2. No s'entenen realitzats en territori andorrà, els serveis que s'enumeren a continuació quan el seu destinatari no és un empresari o professional actuant com a tal i està establert o té el seu domicili o residència habitual fora del Principat d'Andorra, excepte que la utilització o explotació efectives dels serveis es produeixin en territori andorrà: (...) l) Els serveis prestats per via electrònica.”

En relació amb les regles especials de localització de les prestacions de serveis, l'article 44 de la Llei de l'IGI preveu, en els seus apartats 3 i 7, “s'entenen prestats al territori andorrà els serveis següents: (...) 3. L'accés a manifestacions culturals, artístiques, esportives, científiques, educatives, recreatives o similars, com fires o exposicions, i els serveis accessoris al mateix, sempre que el destinatari sigui un empresari o professional actuant com a tal i dites manifestacions tinguin lloc efectivament en el territori andorrà. (...) 7. Els que s'enuncien a continuació, quan es presten materialment en territori andorrà i el seu destinatari no és un empresari o professional actuant com a tal: c) Els serveis relacionats amb manifestacions culturals, artístiques, esportives, científiques, educatives, recreatives, jocs d'atzar o similars, com fires o exposicions, incloent els serveis d'organització i altres serveis accessoris.”

Atenent a l'anterior, entén la consultant que els serveis de formació impartits es localitzaran en territori andorrà a efectes de l'IGI, amb independència de la condició del destinatari i del lloc on aquest estigui, estant per tant la prestació de serveis efectuada subjecta a l'impost, tal i com ja ha manifestat aquest Departament de Tributs i de Fronteres en la seva consulta CV0219-2021, de 10 de setembre.

Tipus de gravamen

L'article 57 de la Llei de l'IGI disposa que “el tipus de gravamen general és d'un 4,5% i s'exigeix sempre que no es prevegi expressament l'aplicació d'un altre tipus de gravamen”.

Per la seva banda, l'apartat 4 de l'article 59 de la Llei de l'IGI determina que el tipus de gravamen superreduït és del 0% i s'aplica, entre d'altres, a “l'educació de la infància i de la joventut, la guàrdia i la custòdia d'infants, l'ensenyament escolar, universitari i de postgrau, i la formació i el reciclatge professional, realitzat per entitats parapúbliques, per entitats de dret públic o per entitats privades autoritzades per a l'exercici d'aquestes activitats.

El tipus superreduït s'estén a les prestacions de serveis directament relacionades amb els serveis descrits anteriorment, realitzades per les mateixes empreses docents o educatives que presten els serveis mencionats, o per entitats o associacions de caràcter no lucratiu.”

En relació a l'aplicació del tipus de gravamen superreduït aplicable a les activitats de formació s'ha pronunciat aquest Departament de Tributs i de Fronteres en la seva resposta a la consulta vinculant CV0213-2021, de 10 de setembre. En dita resposta, aquest Departament va concloure que “el tipus de gravamen superreduït serà aplicable en les formacions impartides per centres privats que estiguin autoritzats

a aquest efecte i que tinguin com a objecte matèries que formin part dels plans d'estudis de qualsevol nivell o grau del sistema educatiu andorrà o de sistemes educatius d'altres estats amb els quals Andorra tingui un conveni en matèria educativa”.

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