

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC066095

DGT: 18-08-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2136/2017

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente. Concepto de establecimiento permanente. Convenio con Andorra. Si clínicas españolas ponen a disposición de un profesional de la medicina residente en Andorra, que se desplaza uno o varios días por semana a España para prestar sus servicios, una consulta y las correspondientes instalaciones para que en ese lugar realice su actividad profesional, dispondrá, en principio, de un lugar de negocios a su disposición desde el que realiza su actividad profesional; si además existe cierto grado de permanencia o continuidad, como parece existir al ser uno o dos días por semana, daría lugar a un establecimiento permanente en España; si bien habría que determinar, en primer lugar, si se trata de uno o varios en función de si existe unidad comercial entre ellos. Así, si se trata de clínicas diferentes, que realizan contratos de prestación de servicios independientes con el contribuyente, no existiría esa coherencia comercial, por lo que podría considerarse la existencia de varios establecimientos permanentes; en caso contrario, de existir un único cliente, una única organización con varias clínicas, podría considerarse un solo establecimiento permanente en España. Por último, el hecho de que no tuviera de forma permanente a su disposición la consulta de que se trate, tampoco impediría la existencia del establecimiento permanente siempre que el lugar de la actividad tenga un cierto grado de permanencia y no sea meramente temporal.

En cuanto a las obligaciones formales del establecimiento permanente, están obligados al cumplimiento de las mismas obligaciones de índole contable, registral o formal que son exigibles a las sociedades residentes. Así, deberá presentarse declaración por el Impuesto en los mismos modelos y en los mismos plazos que las entidades residentes sujetas al Impuesto sobre Sociedades, es decir en el modelo 200, sin que puedan agruparse los establecimientos permanentes, si es que finalmente existieran.

PRECEPTOS:

Convenio de 8 de enero de 2015 (Convenio con Andorra), arts. 4, 5 y 7.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 9.

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 21, 22 y 52.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante, persona física residente en España, ejerce la actividad de odontóloga. Tiene previsto trasladar su residencia al Principado de Andorra durante el mes de mayo de 2017 y obtener la residencia fiscal en ese país para este mismo año. Va a realizar su actividad de odontóloga en Andorra, pero también tiene intención de prestar servicios de odontología en tres clínicas de una misma provincia española. Los servicios se prestarían durante un día a la semana, dos como máximo.

Cuestión planteada:

Lugar de tributación de la actividad desarrollada en España si es residente en Andorra. La actividad realizada en España ¿podría dar lugar a considerar que dispone de establecimiento permanente en España?

En caso de que la respuesta fuera afirmativa, ¿Dispondría de tres establecimientos permanentes? ¿Como se declararía en ese caso?

¿Cómo se regularizan las retenciones soportadas en España por el IRPF durante los primeros meses del año?

¿En que casos las facturas emitidas llevarían retención?

Contestación:

Se indica en el escrito de consulta que la consultante va a trasladarse a Andorra en mayo de 2017. El hecho de trasladarse a otro país y fijar allí la residencia habitual no presupone, en principio, que se obtenga allí la residencia fiscal, sino que se deben cumplir los requisitos que establezcan las leyes fiscales de cada Estado a este respecto.

En la legislación interna española, el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio (B.O.E de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, señala que se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

“a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días del año natural.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.”

Según el mencionado precepto, una persona física será considerada residente fiscal en España, en un determinado período impositivo, en la medida en que concurra alguno de los criterios anteriormente expuestos, es decir, por:

- la permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose, a tal efecto, las ausencias esporádicas, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país.

- que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Asimismo, la LIRPF establece una presunción, que admite prueba en contrario, de que resida habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

En la medida en que se dé cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 9.1 de la LIRPF, la consultante será considerada contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante IRPF, y tributará en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF.

En relación con el mencionado criterio de permanencia por más de 183 días en territorio español, de acuerdo con el artículo 9.1 de la LIRPF, para el cómputo de dicho plazo de permanencia se tienen en cuenta las ausencias esporádicas salvo que el contribuyente acredite su residencia en otro país.

En este caso, siendo residente fiscal en España, va a desplazar su vivienda a Andorra “en mayo de 2017”, pero retornará a España entre uno y dos días semanales el resto del año. Por tanto, podría darse la circunstancia de que permaneciera más de 183 días en territorio español. Y deberían computarse a estos efectos, también las “ausencias esporádicas”, es decir, los días que permanezca en Andorra, salvo que acredite su residencia en ese país.

En cuanto a la acreditación de la residencia fiscal, hay que tener en cuenta que son los obligados tributarios quienes deben probar los hechos que les dan derecho a disfrutar de un beneficio fiscal, siendo el certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades competentes de los Estados la forma idónea de acreditar la residencia fiscal.

Respecto al núcleo de intereses económicos, la determinación de si el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos se encuentran en España, es una circunstancia de hecho, cuya valoración no corresponde a este Centro Directivo sino a los órganos de gestión e inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Por tanto, por permanencia o por situación del núcleo de intereses económicos, podría considerarse residente fiscal en España. Si, simultáneamente, la normativa andorrana también calificara a la consultante como residente en su país, se produciría un conflicto de residencia que debería solucionarse por aplicación del artículo 4.2 del Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo, hecho "Ad Referéndum" en Andorra la Vella el 8 de enero de 2015 (BOE de 7 de diciembre de 2015):

"2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) Se la considerará residente exclusivamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se la considerará residente exclusivamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se le considerará residente exclusivamente del Estado donde viva habitualmente;

c) Si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se la considerará residente exclusivamente del Estado del que sea nacional;

d) Si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo."

La escasa información contenida en el escrito de consulta no permite resolver el posible conflicto; por lo que a efectos de resolución de esta consulta, se parte de la premisa de que la consultante es no residente fiscal en España.

El Convenio Hispano Andorrano sólo será de aplicación si la consultante acredita su residencia fiscal en el Principado de Andorra mediante el oportuno certificado de residencia fiscal en el sentido del Convenio, expedido por la autoridad fiscal competente de dicho Estado. En otro caso, sólo sería de aplicación la ley interna, en este caso el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en adelante TRLIRNR, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, BOE del 12 de marzo de 2004.

Además, debe tenerse en consideración la disposición I del Protocolo de dicho Convenio, en cuanto al derecho a acogerse a los beneficios del Convenio se refiere, estableciendo lo siguiente:

"1) Los Estados contratantes declaran que sus normas y procedimientos de derecho interno respecto a los abusos de la norma (comprendidos los convenios fiscales) son aplicables al tratamiento de tales abusos.

2) Este Convenio no impedirá a los Estados contratantes aplicar sus normas internas relativas a la transparencia fiscal internacional «Controlled Foreign Company rules (CFC)».

3) No obstante las restantes disposiciones de este Convenio, los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta cuando sea razonable considerar, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el acuerdo u operación que directa o indirectamente genera el derecho a percibir ese beneficio tiene entre sus objetivos principales la obtención del mismo, excepto cuando se determine que la concesión del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y el propósito del Convenio.

4) Se entenderá que los beneficios de este Convenio no se otorgarán a una persona que no sea la beneficiaria efectiva de las rentas procedentes del otro Estado contratante.

5) En caso de que el presente Convenio establezca que un elemento de la renta es imponible únicamente en uno de los Estados contratantes, el otro Estado contratante podrá gravar dicho elemento únicamente si ese elemento de renta no está sujeto a imposición en el primer Estado contratante.

6) Cuando en aplicación de las disposiciones contenidas en el presente Convenio una renta se beneficia de una ventaja fiscal en uno de los Estados contratantes y conforme a la aplicación de la legislación doméstica del otro Estado contratante una persona se somete a imposición sobre una fracción de dicha renta y no sobre el montante total, la ventaja fiscal acordada por el primer Estado no se aplicará en la parte de la renta que no se somete a imposición.

7) En relación con la aplicación de las disposiciones anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán a los efectos de aplicar las citadas disposiciones, teniendo en cuenta las circunstancias particulares del caso.”.

A continuación se va a resolver las cuestiones planteadas por la consultante, partiendo, como se ha dicho, de la premisa de que se trata de un no residente fiscal en España, y considerando que sea de aplicación el Convenio Hispano-Andorrano.

En concreto, el artículo 7 del Convenio establece, para los beneficios empresariales incluidos los rendimientos de actividades profesionales:

“1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante serán gravables exclusivamente en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean atribuibles a ese establecimiento permanente.”.

Por lo tanto, de tener la condición de residente en Andorra a efectos del Convenio, las rentas derivadas de la actividad económica realizada tributarán únicamente en Andorra, salvo que disponga de un establecimiento permanente en España y que las rentas que obtenga en España sean imputables a ese establecimiento permanente.

La valoración sobre la existencia o no del establecimiento permanente deberá realizarse conforme a la definición del artículo 5 del Convenio, atendiendo a lo dispuesto en los comentarios al citado artículo del Modelo de Convenio de la OCDE.

El artículo 5 establece en su apartado 1 que: “A los efectos de este Convenio, la expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”.

En consecuencia las condiciones contenidas en esta definición son las siguientes, según se indica en el párrafo 2 de los Comentarios:

- la existencia de un “lugar de negocios”; esto es, de instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo;
- 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.

El supuesto que se plantea es el de la prestación de los servicios de odontología en tres clínicas diferentes durante uno o dos días cada semana. El párrafo 4 de los Comentarios al artículo 5 determina:

“4. La expresión “lugar de negocios” abarca cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin. Un lugar de negocios puede existir incluso cuando no se disponga ni se necesite local alguno para la realización de las actividades de la empresa, y esta simplemente disponga de cierto espacio. Poco importa que la empresa sea propietaria o arrendataria del local, instalaciones o medios, o disponga de ellos por otra causa. Así, el lugar de negocios puede estar constituido por un puesto dentro de un mercado o por determinado emplazamiento utilizado de manera permanente en un depósito aduanero (por ejemplo, para el almacenamiento de mercancías sujetas a derechos aduaneros). El lugar de negocios también puede encontrarse en las instalaciones de otra empresa. Este sería el caso, por ejemplo, de una empresa extranjera que tuviera permanentemente a su disposición determinados locales, o parte de ellos, pertenecientes a otra empresa.”.

Por tanto, si las clínicas ponen a disposición de la consultante una consulta y las correspondientes instalaciones para que en ese lugar realice su actividad profesional, dispondrá, en principio, de un lugar de negocios a su disposición desde el que realiza su actividad profesional; si además existe cierto grado de permanencia o

continuidad, como parece existir al ser uno o dos días por semana, daría lugar a un establecimiento permanente en España; si bien habría que determinar, en primer lugar, si se trata de uno o tres. Para ello, los párrafos 5.1 y 5.3 de los Comentarios indican:

“5.1 Si la naturaleza del negocio que desarrolla una empresa implica el traslado de las actividades de una ubicación a otras próximas, podría no ser fácil determinar si existe un “lugar de negocios” único (cuando ocupe dos lugares de negocios y se cumplan los demás requisitos del artículo 5, obviamente la empresa tendrá dos establecimientos permanentes). Según se establece en los párrafos 18 y 20 más adelante, se considerará por regla general que existe un lugar de negocios único si, en función de la naturaleza de las actividades, cabe determinar que una ubicación concreta dentro de la cual se desplazan dichas actividades constituye una unidad comercial y geográfica coherente, con respecto al negocio en cuestión.”.

“5.3 En contraposición, cuando no exista coherencia comercial, el hecho de que las actividades se desarrollen dentro de una zona geográfica delimitada no implicará que deba considerarse dicha zona como un lugar de negocios único. Por ejemplo, si un pintor trabaja sucesivamente al amparo de una serie de contratos que no guardan ninguna relación entre sí para un grupo de clientes que tampoco tienen relación entre sí y desarrolla dicha actividad en un edificio grande de oficinas, no existiendo fundamento para considerar que existe un único proyecto de reforma del edificio, no cabrá considerar al edificio como un lugar de negocios único a efectos de las obras de pintura. No obstante, si tomamos el ejemplo de otro pintor que, con sujeción a un único contrato, lleva a cabo unas obras en todo un edificio por encargo de un solo cliente, el trabajo representará un proyecto único para el pintor y cabrá considerar al edificio en su conjunto como un lugar de negocios único a efectos de las obras de pintura, dado que constituye una unidad comercial y geográfica coherente.”.

No se indica en este caso si existe una unidad comercial o no. Por tanto, si se trata de tres clínicas diferentes, que realizan contratos de prestación de servicios independientes con la consultante, no existiría esa coherencia comercial, por lo que podría considerarse la existencia de tres establecimientos permanentes. En caso contrario, de existir un único cliente, una única organización con varias clínicas, podría considerarse un solo establecimiento permanente en España.

Por último, el hecho de que no tuviera de forma permanente a su disposición la consulta de que se trate, circunstancia que no se especifica, tampoco impediría la existencia del establecimiento permanente siempre que, tal como se deduce de los párrafos 6, 6.1 y 7 de los Comentarios al artículo 5, el lugar de la actividad tenga un cierto grado de permanencia y no sea meramente temporal:

“6. Puesto que el lugar de negocios debe ser fijo, se deduce que habrá que considerar que existe un establecimiento permanente exclusivamente cuando el lugar de la actividad de negocios tenga un cierto grado de permanencia, es decir, cuando no sea de índole meramente temporal. (...)”

“6.1 (...) Del mismo modo, según se expone en el párrafo 6, cuando un determinado lugar de negocios se utiliza únicamente durante períodos cortos de tiempo, pero esta utilización se repite regularmente a lo largo de un período prolongado de tiempo, no cabe considerar que el lugar de negocios sea de naturaleza meramente temporal.”.

“7. Para que un lugar de negocios constituya un establecimiento permanente, la empresa que lo utiliza debe realizar sus actividades, en todo o en parte, a través del mismo. Como se ha indicado en el párrafo 3 anterior, no es necesario que las actividades tengan un carácter productivo. Además, no tienen que ser permanentes en el sentido de que las operaciones sean ininterrumpidas, si bien deben realizarse de una manera regular.”.

Si como parece concluirse, la consultante cuenta con establecimiento permanente en territorio español, las rentas que obtenga, imputables al establecimiento permanente, tributarán de acuerdo con lo dispuesto en el Capítulo III del TRLIRNR.

En cuanto a las obligaciones formales del establecimiento permanente, están obligados al cumplimiento de las mismas obligaciones de índole contable, registral o formal que son exigibles a las sociedades residentes. De acuerdo con el artículo 21 y 22 del TRLIRNR, deberá presentarse declaración por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes en los mismos modelos y en los mismos plazos que las entidades residentes sujetas al Impuesto sobre Sociedades, es decir en el modelo 200, sin que puedan agruparse los tres establecimientos permanentes, si es que

finalmente existieran. Así se indica en la Orden vigente en la actualidad: la Orden HFP/399/2017, de 5 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2016, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica.

En cuanto a la regularización de las retenciones soportadas con cargo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los meses en que hubiera permanecido en España, el artículo 52 del TRLIRNR dispone lo siguiente:

“Cuando un contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, tendrán la consideración de retenciones o ingresos a cuenta de este impuesto los pagos a cuenta del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas practicados desde el inicio del año hasta que se acredite ante la Administración Tributaria el cambio de residencia, cuando dichos pagos a cuenta correspondan a rentas sujetas a este impuesto percibidas por el contribuyente”.

Por último, en relación con las obligaciones de las entidades residentes en España, como pagadoras de los rendimientos que obtenga la consultante, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta si los rendimientos que se abonen corresponden a un establecimiento permanente, tal como parece desprenderse de lo dicho hasta ahora, y están sujetos a tributación en España.

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.

Fuente: sitio Internet del Ministerio de Hacienda y Función Pública