CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2105 (14/02/22)

ESTA CONSULTA SUSTITUYE A LA CONSULTA Nº 2100 DE 24/01/22

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 17 Ley 20/1991 Art. 50.Uno.9º y 10º Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Una persona física establecida en las Islas Canarias imparte un curso de formación en línea sobre programación neurolingüística. El curso se desarrolla a través de un aula virtual e incluye sesiones semanales en directo, tanto grupales como individuales, seguimiento y resolución de dudas por correo electrónico y por teléfono, así como acceso a ejercicios y clases grabadas.

En ocasiones, el curso se imparte presencialmente en las Islas Canarias y en la Península.

Los destinatarios pueden ser empresas o particulares de Canarias, Península o terceros países.

El consultante se cuestiona acerca del tipo impositivo del IGIC aplicable a los servicios descritos, así como la sujeción, en su caso, al Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

-Tienen la consideración de servicios educativos, las clases impartidas por profesores de forma presencial y/o a través de internet o de una red electrónica (de forma simultánea o en directo, sin previa grabación); el resto de clases que no reúnan estas características y que se presten por una red electrónica, se consideran servicios prestados por vía electrónica, no servicios educativos.

- Los servicios educativos se entenderán sujetos al IGIC, cuando las clases se impartan materialmente en Canarias y los destinatarios sean particulares, con independencia del domicilio o residencia habitual de éstos. Si se imparten materialmente fuera de Canarias, y con este mismo tipo de destinatarios, estos servicios no se entienden prestados en nuestro territorio y, por tanto están no sujetos al IGIC. Se entiende que se prestan materialmente en Canarias cuando exista presencia física de profesor en este territorio en el momento de dar las clases, incluso cuando se traten de clases *on line* en directo.

- Los servicios educativos se entenderán sujetos al IGIC, cuando las clases las imparta el profesor, tanto en su sede ubicada en Canarias como fuera de ella, y los destinatarios sean empresarios o profesionales actuando como tales y establecidos en Canarias, siempre que tengan como destinatarios la sede de su actividad económica, su establecimiento permanente o su domicilio o residencia habitual en este territorio. Si los adquirentes son empresarios o profesionales actuando como tales no establecidos en Canarias, o estando establecidos tienen como destinatarios la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual fuera de Canarias, estos servicios educativos no se entienden prestados en este territorio y, por tanto, están no sujetos al IGIC.

- Los servicios prestados por vía electrónica consistentes en el suministro de enseñanza a distancia (clases no presenciales ni *on line* en directo), se entienden sujetos al IGIC, cuando los destinatarios sean particulares establecidos en Canarias, con independencia de donde radique el prestador del servicio por via electrónica; si no están establecidos en Canarias los particulares destinatarios de los servicios prestados por vía electrónica, éstos están no sujetos al IGIC.

- Los servicios prestados por vía electrónica consistentes en el suministro de enseñanza a distancia (clases no presenciales ni *on line* en directo) se entienden localizados en Canarias y, por tanto, sujetos al IGIC, cuando los destinatarios sean empresarios o profesionales, actuando como tales, establecidos en Canarias que tengan como destinatarios la sede de su actividad económica, su establecimiento permanente o su domicilio o residencia habitual en Canarias. Están no sujetas al IGIC cuando los destinatarios sean empresarios o profesionales, actuando como tales, establecidos en Canarias, o estando establecidos tienen como destinatarios la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual fuera de Canarias.

- Los servicios educativos, no los prestados por vía electrónica, que estén localizados en Canarias no podrán acogerse a la exención prevista en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, dado que el consultante prestador de los mismos es una persona física, no jurídica, por lo que incumpliría el requisito subjetivo exigido para su disfrute. Sin embargo, sí se podrá aplicar la exención contemplada en el artículo 50.Uno. 10º de la Ley 4/2012, prevista para personas físicas, siempre que cumplan los dos requisitos siguientes:

1.- Que se trate de clases a título particular, para lo cual es necesario que la persona física consultante sea quien imparte directamente las clases, con carácter profesional, y no empresarial o artístico.

2.- Que la materia sobre la que versan los cursos, la programación neurolingüística esté incluida en los planes de estudios del sistema educativo español; debiendo determinarlo el Ministerio o Consejería competente.

- Los servicios educativos y los prestados por vía electrónica, podrían estar exentos, al margen de la exención prevista en el artículo 50.Uno.10º de la Ley 4/2012, en el caso de que la persona física consultante aplique el régimen especial del pequeño empresario o profesional por cumplir los requisitos exigidos en los artículos 109 a 111 de la Ley 4/2012.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Una persona física establecida en las Islas Canarias imparte un curso de formación en línea sobre programación neurolingüística. El curso se desarrolla a través de un aula virtual e incluye sesiones semanales en directo, tanto grupales como individuales, seguimiento y resolución de dudas por correo electrónico y por teléfono, así como acceso a ejercicios y clases grabadas.

En ocasiones, el curso se imparte presencialmente en las Islas Canarias y en la península.

Los destinatarios pueden ser empresas o particulares de Canarias, Península o terceros países.

El consultante se cuestiona acerca del tipo impositivo del IGIC aplicable a los servicios descritos, así como la sujeción, en su caso, al Impuesto sobre el Valor Añadido.

SEGUNDO.- Al referirse la consulta a la localización del hecho imponible descrito, se solicitó la emisión del informe previsto en la Disposición adicional décima.Tres de la Ley 20/1991. El informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, emitido el 30 de diciembre de 2021, señala lo siguiente:

> *"En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, de conformidad con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), "estarán sujetas al impuesto 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, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.".*
>
> *Por su parte, el artículo 5 de la Ley 37/1992 señala que:*
>
> *"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:*

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

(...)

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).".

A este respecto, el apartado dos del artículo 5 de la Ley del impuesto señala que "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.".

En consecuencia, la persona física consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

En primer lugar, respecto de la naturaleza del curso en línea impartido por el consultante a través del aula virtual, es preciso analizar si la operación consultada puede tener la consideración de servicios prestados por vía electrónica.

El artículo 69, apartado Tres, número 4º, de la Ley 37/1992, establece que a efectos de esta Ley, se entenderá por:

"4º. Servicios prestados por vía electrónica: aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.

b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.

c) El suministro de programas y su actualización.

d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.

e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.

f) El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.".

Por otra parte, el artículo 7.3.j) del Reglamento (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE del 23 de marzo) preceptúa que las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, en particular, no abarcarán "los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota.".

Por su parte, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 11 de diciembre), incluye el suministro de enseñanza a distancia en la lista indicativa de servicios suministrados por vía electrónica recogida en su Anexo II.

Por otro lado, el punto (5) del Anexo I del Reglamento (UE) nº 282/2011 mencionado, en referencia al Anexo II de la citada Directiva, matiza que debe entenderse por enseñanza a distancia para que sea calificada como servicio electrónico la "enseñanza a distancia automatizada que dependa de Internet o de una red electrónica similar para funcionar, y cuya prestación no necesite o apenas necesite, de intervención humana, lo cual incluye aulas virtuales, salvo cuando Internet o la red electrónica similar se utilicen como simple medio de comunicación entre el profesor y el alumno.".

La distinción entre un servicio de enseñanza impartido a través de una red electrónica y un servicio prestado por vía electrónica, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cobra especial importancia a la hora de determinar la aplicación de la exención y el alcance del derecho a la deducción de quien lo presta.

El servicio objeto de consulta estará exento cuando pueda calificarse como servicio educativo, de conformidad con la exención del artículo 132.1.i) de la Directiva 2006/112/CE, recogido en el artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992 que establece que estarán exentos del Impuesto:

"9.º La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios (...).".

No obstante, si el servicio prestado por el consultante se califica de un servicio prestado por vía electrónica no sería aplicable la referida exención, puesto que ni la Directiva 2006/112/CE ni la Ley 37/1992 contemplan exención alguna aplicable para los servicios prestados por vía electrónica y quedarían gravados al tipo general del 21 por ciento, a tenor de lo dispuesto en los artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992.

De la escueta documentación aportada en el escrito de consulta, no puede deducirse si los servicios prestados en línea por el consultante tienen la consideración de servicio de enseñanza prestado a través de una vía electrónica o si se trata de un servicio prestado por vía electrónica.

A estos efectos debe tenerse en cuenta que el suministro y descarga de archivos, cursos grabados o automatizados, programas y, en general, de contenidos formativos a través de internet, o el acceso a los datos y programas a través una plataforma formativa, constituye un servicio prestado por vía electrónica, incluso si el destinatario o usuario tiene la posibilidad de recibir tutorías o sesiones de apoyo en línea de profesores a través de la misma, siempre que esta parte de intervención humana sea accesoria al suministro o al acceso a los contenidos y programas. Por el contrario, constituye un servicio educativo la prestación de servicios docentes por profesores a través de internet o una red electrónica similar utilizada como medio de comunicación entre el profesor y el usuario, incluso cuando el profesor se apoye en contenidos digitales para prestar los servicios educativos siempre que estos últimos sean accesorios respecto de la comunicación en línea entre profesores y alumnos.

Por otra parte, según se manifiesta en el escrito de la consulta, los destinatarios de los servicios de formación en línea pueden ser empresarios o particulares, establecidos tanto en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido como en un Estado miembro de la Unión Europea o en un país tercero. En cuanto a los servicios de formación prestados presencialmente por el consultante, los destinatarios se encuentran establecidos en la península o en las Islas Canarias.

Las reglas relativas al lugar de realización del hecho imponible prestaciones de servicios se encuentran reguladas en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley del Impuesto estableciendo el artículo 69, en su apartado uno, lo siguiente:

"Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2º. Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

(...).".

Las anteriores reglas han de ponerse en relación con las reglas especiales contenidas en el artículo 70 de la Ley del Impuesto y que son aplicables, de darse los presupuestos de hecho, de forma preferente.

En este sentido, el artículo 70, apartado uno, número 4º de la Ley del Impuesto disponen que se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto:

"4º. Los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto, en los siguientes casos:

a) Cuando concurran los siguientes requisitos:

a') que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en otro Estado miembro por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y

b') que se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de esta Ley o que se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.

b) Que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal distinto de los referidos en la letra a') de la letra a) anterior.".

Por último, en relación con los servicios formativos cuyo destinatario sea un particular, debe tenerse en cuenta que el artículo 70.Uno.7º de la Ley 37/1992, señala que también se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto:

"7º. Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal:

(...)

c) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores.".

Según la información aportada en el escrito de consulta los destinatarios de los servicios prestados por el consultante, que como se ha señalado pueden ser servicios prestados por vía electrónica o formativos, son empresarios o particulares establecidos tanto en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, como en un Estado miembro de la Unión Europea o un país tercero. En cuanto a los servicios de formación prestados presencialmente por el consultante, los destinatarios se encuentran establecidos en la península o en las Islas Canarias.

Cuando los servicios en línea prestados por el consultante se califiquen como servicios prestados por vía electrónica y sus destinatarios sean particulares establecidos en territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, los servicios consultados estarán sujetos al citado Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 70.Uno.4º.b) de la Ley 37/1992.

Esto es, cuando dichos destinatarios se encuentren establecidos o tengan su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto.

No obstante, si dichos servicios se consideran servicios formativos y sus destinatarios son particulares, será necesario que los referidos servicios se presten materialmente en el territorio de aplicación del impuesto para que queden sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sin embargo, cuando el destinatario del servicio, tanto prestado presencialmente como en línea a través del aula virtual, actúe en su condición de empresario o profesional no se aplicará ninguna regla especial para la determinación del lugar de realización del hecho imponible, si no la regla general prevista en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992. De acuerdo con lo anterior, cuando el destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido si el destinatario dispone en el territorio de aplicación del impuesto de su sede de actividad económica o de un establecimiento permanente o, en su defecto, dispone en dicho lugar de su domicilio o residencia habitual, siendo destinatarios del servicio dicha sede, establecimiento, domicilio o residencia. Es decir, estarán sujetos al impuesto sobre el valor añadido los servicios consultados prestados a destinatarios que actúen en su condición de empresario o profesional, cuando estos estén establecidos en territorio de aplicación del impuesto.

No obstante lo anterior, el artículo 70, apartado dos, de la Ley 37/1992 establece un criterio de gravamen económico basado en la utilización o explotación efectiva de determinados servicios para los cuales las reglas de localización de servicios determinarían la no sujeción al Impuesto y dispone lo siguiente:

"Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta y Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

(...)

4.º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.".

En consecuencia, dado que el consultante presta servicios que podrían calificarse como servicios prestados por vía electrónica a destinatarios situados fuera de la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta y Melilla, los mismos podrían quedar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos establecidos en el referido artículo 70.Dos de la Ley 37/1992.

Este Centro directivo se ha pronunciado reiteradamente en relación con los requisitos que deben concurrir para que la referida cláusula de invalidación del criterio de gravamen jurídico o basado en la ruta contractual, resulte procedente, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), manifestado en su sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl.

En esencia, dichos requisitos son los siguientes:

1º. Los servicios para los cuales puede resultar aplicable el artículo 70.Dos son, exclusivamente, los citados de forma expresa en dicho precepto de la Ley 37/1992.

2º. Con carácter general, tales servicios deben ser prestados a empresarios o profesionales actuando como tales, salvo cuando se trate de servicios de prestados por vía electrónica, telecomunicaciones, radiodifusión o televisión o arrendamiento de medios de transporte, en cuyo caso los destinatarios podrán ser, asimismo, particulares.

En todo caso, deberá atenderse al destinatario real del servicio.

3º. La aplicación de lo dispuesto en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992 a los servicios de que se trate, extrapolada a toda la Comunidad, debe conducir a que la localización de los mismos tenga lugar fuera de dicha Comunidad, exceptuadas las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

4º. Los servicios concernidos deberán utilizarse o explotarse efectivamente desde un punto de vista económico en el territorio de aplicación del Impuesto.

Este último requisito deberá valorarse de forma individualiza de acuerdo con la naturaleza del servicio de que se trate.

Asimismo, tratándose de operaciones entre empresarios o profesionales, el servicio respecto del cual se cuestione la aplicabilidad de la norma ha de ser un servicio que, de alguna forma, directa o indirecta, esté relacionado con las operaciones que se efectúen en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por otra parte, es preciso señalar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su reciente sentencia de 15 de abril de 2021, asunto C-593-19, SK Telecom, ha señalado respecto a la aplicación de dicha cláusula lo siguiente:

"43 Habida cuenta del tenor del artículo 59 bis, párrafo primero, letra b), de dicha Directiva y de su ubicación en la subsección 10, titulada «Medidas destinadas a evitar los casos de doble imposición y de no imposición», de la sección 3 del capítulo 3 del título V de la misma Directiva, procede considerar que la facultad que ofrece esta disposición no solo se inscribe en el contexto de la prevención de distorsiones de la competencia, sino que también pretende evitar los casos de doble imposición y de no imposición.

44 De ello se deduce que los Estados miembros pueden hacer uso de la facultad prevista en el artículo 59 bis, párrafo primero, letra b), de la referida Directiva cuando tal uso tenga como único efecto paliar una situación de no imposición en el seno de la Unión, lo que, según la información de que dispone el Tribunal de Justicia, era el caso de los servicios de itinerancia controvertidos en el litigio principal.

45 En segundo lugar, como señaló el Abogado General en el punto 88 de sus conclusiones, debe precisarse que, a efectos de la aplicación de esta disposición, los eventuales casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia han de apreciarse en función del tratamiento fiscal dispensado a los servicios en cuestión en los Estados miembros, sin que proceda tener en cuenta el régimen fiscal al que están sometidos dichos servicios en el país tercero de que se trate.".

De acuerdo con dicha sentencia la aplicación de la cláusula de uso y explotación efectiva es independiente del régimen fiscal establecido en el tercer Estado.

En el presente caso, para apreciar la aplicabilidad del criterio de uso efectivo de los servicios objeto de consulta en el territorio de aplicación del Impuesto, habrá de actuarse en dos fases:

1ª) Han de localizarse las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate. Únicamente si esta localización conduce a considerar dichas operaciones realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cabrá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992.

2ª) Ha de determinarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, al efecto de apreciar si efectivamente se produce la utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de las operaciones a que se refiere el ordinal anterior o no es así. Esta relación puede ser directa o indirecta.

Asimismo, se puede plantear el caso de prestaciones de servicios que sirvan tanto a operaciones que hayan de considerarse realizadas en el territorio de aplicación del tributo como fuera de él.

Por otra parte, la Comisión Europea se ha pronunciado sobre la interpretación y aplicación de la norma de uso efectivo y disfrute a servicios relativos a estudios de mercado. Estima la Comisión que la aplicación de la citada cláusula requiere tener en

cuenta la actividad que realiza el destinatario del servicio en el Estado miembro donde materialmente se lleva a cabo el mismo y considera que si el destinatario del servicio está llevando a cabo operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en tal Estado miembro a las que se refiera el servicio en cuestión, cabría establecer un vínculo que permita la aplicación de la cláusula de uso efectivo.

No obstante lo anterior, el Tribunal Supremo en sus sentencias de 16 de diciembre de 2019, número 1782/2019 (Rec. 6477/2018), y de 17 de diciembre de 2019, número 1817/2019 (Rec. 6274/2018), en las que se analiza la sujeción al Impuesto de determinados servicios prestados a favor de un empresario o profesional no establecido en la Comunidad por aplicación de la regla de uso y disfrute contenida en el artículo 70.Dos de la Ley, de conformidad con la jurisprudencia del TJUE, concluye que la regla de uso y explotación efectivos prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los servicios prestados por la entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto a una entidad establecida fuera de la Comunidad, ya sea ésta su destinataria inicial o final, sean usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto.

En todo caso, debe hacerse referencia a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), de 22 de julio de 2020 (procedimiento 00-01532-2017), en la que se analiza el lugar de realización de una prestación de servicios publicitarios por parte de una entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto a entidades no establecidas en la Comunidad, en la que el TEAC mantiene los fundamentos y criterios recogidos en contestaciones vinculantes de este Centro directivo, como la de 28 de febrero de 2013, número V0629-13, de tal forma que la interpretación del artículo 70.Dos de la Ley debe realizarse de conformidad con la jurisprudencia del TJUE, de conformidad con lo señalado en la referida sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl en la que estableció la procedencia de la citada cláusula a los servicios publicitarios prestados por un proveedor comunitario a un empresario establecido en un país tercero, cuando la utilización efectiva del servicio no iba a ser realizada por este último sino por clientes del mismo (clientes austríacos o alemanes de acuerdo con la descripción que se contienen en la sentencia) en un Estado miembro de la Comunidad (Italia).

En la referida sentencia, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea puso de manifiesto lo siguiente:

"38 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada lo siguiente:

- En materia de prestaciones de publicidad, cuando el destinatario de la prestación está establecido fuera del territorio de la Comunidad, el lugar de la prestación se fija, en principio, conforme al artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, en el domicilio del destinatario. Sin embargo, los Estados miembros pueden hacer uso de la facultad prevista en el artículo 9, apartado 3, letra b),de la Sexta Directiva y, como excepción a dicho principio, fijar el lugar de la prestación de servicios de que se trata en el interior del Estado miembro.

- Si se recurre a la facultad prevista en el artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, una prestación de publicidad realizada por un proveedor establecido en la Comunidad en favor de un destinatario, final o intermedio, situado en un tercer Estado, se considera efectuada en la Comunidad, siempre y cuando la utilización y la explotación efectivas, en el sentido del artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, se lleven a cabo en el interior del Estado miembro de que se trata; esto sucede, en materia de prestaciones de publicidad, cuando los mensajes publicitarios objeto de la prestación se difunden desde el Estado miembro de que se trata".

Con base en lo anterior, el TEAC concluye lo siguiente en su resolución:

"El TJUE, por tanto, establece claramente que en prestaciones de servicios de publicidad, el país en el que se realiza la utilización y explotación efectivas es aquel desde el que se difunden los mensajes publicitarios, con independencia de que esa utilización la haga el destinatario inicial de la operación, o el destinatario ulterior en la cadena.

(...).".

En consecuencia, la regla de uso y explotación efectiva prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los servicios prestados por la entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto a una entidad establecida fuera de la Comunidad, exceptuadas las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, ya sea ésta su destinataria inicial o final, sean usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto, con independencia de que cualquiera de dichas destinatarias realice en el referido territorio operaciones sujetas al Impuesto o no.

A estos efectos, debe señalarse que dicho uso o explotación efectivos en el territorio de aplicación del impuesto deberá analizarse caso por caso y se trataría de una cuestión de hecho respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse y será el propio interesado quien habrá de presentar, en su caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar tal circunstancia, los cuales serán valorados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Por otra parte, los criterios para aplicar la cláusula de cierre del artículo 70.Dos a los servicios prestados por vía electrónica, a un destinatario distinto de un empresario o profesional actuando como tal, se han establecido, entre otras, en la contestación vinculante, de 17 de marzo de 2015, con número de referencia V0846-15:

"El propio artículo 70.Dos establece que la aplicación de la regla de explotación o consumo efectivo será de aplicación también aunque el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional ni, en consecuencia, realice actividades empresariales o profesionales exclusivamente a los de arrendamiento de medios de transporte, los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.

(...)

A estos efectos, podrá ser de aplicación lo establecido en el Reglamento (UE) nº 1042/2013, del Consejo, de 7 de octubre de 2013, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo relativo a lugar de realización de prestaciones de servicios (DOUE de 26 de octubre) que ha establecido una serie de presunciones en relación con la ubicación del cliente para los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de la prestación de servicios efectuada por vía electrónica, prestados a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal.".

En este sentido, el artículo 24 bis del Reglamento de Ejecución 282/2011 establece determinadas presunciones de ubicación para los servicios referidos:

"1. A efectos de los artículos 44, 58 y 59 bis de la Directiva 2006/112/CE, cuando un prestador de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de servicios prestados por vía electrónica, preste dichos servicios en ubicaciones tales como una cabina telefónica, una zona de acceso inalámbrico WIFI, un cibercafé, un restaurante o el vestíbulo de un hotel, en las que ese prestador requiera la presencia física en ese lugar del destinatario de los servicios, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en dicha ubicación y que es en ella donde tiene lugar el uso y disfrute efectivo del servicio.

2. Cuando la ubicación mencionada en el apartado 1 del presente artículo esté situada a bordo de un buque, un avión o un tren que lleve a cabo un transporte de pasajeros dentro de la Comunidad de conformidad con lo dispuesto en los artículos 37 y 57 de la Directiva 2006/112/CE, el país de la ubicación será el país de partida del transporte de pasajeros.".

Por su parte, el artículo 24 ter del referido Reglamento de Ejecución, según la redacción introducida por el Reglamento 2017/2459 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, vigente desde el 1 de enero de 2019, establece las siguientes presunciones:

"A efectos del artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE, en el caso de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de la prestación de servicios efectuada por vía electrónica, prestados a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo:

a) a través de su línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual, en el lugar de instalación de la línea fija terrestre;

b) a través de redes móviles, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en el país identificado por el código de teléfono móvil nacional de la tarjeta SIM utilizada para la recepción de dichos servicios;

c) para los que sea necesario utilizar un dispositivo descodificador o similar o una tarjeta de televisión, y en los que no se utilice una línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual, en el lugar donde se encuentre el descodificador o dispositivo similar o, si ese lugar no se conociera, en el lugar al que se envíe la tarjeta de televisión para ser utilizada en ese lugar;

d) en circunstancias distintas de las mencionadas en los artículos 24 bis y en las letras a), b) y c) del presente artículo, se presumirá que el cliente está establecido o tiene su domicilio o residencia habitual en el lugar que sea determinado como tal por el prestador basándose en dos elementos de prueba no contradictorios de los enumerados en el artículo 24 septies del presente Reglamento.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo primero, letra d), en lo que respecta a las prestaciones de servicios contempladas en la citada letra, cuando el valor total de tales servicios, excluido el IVA, prestados por un sujeto pasivo desde la sede de su empresa o desde un establecimiento permanente ubicado en un Estado miembro no exceda de 100. 000 EUR o su contravalor en moneda nacional, durante el año civil corriente y el anterior, la presunción será que el cliente está establecido o tiene su domicilio o residencia habitual en el lugar que sea determinado como tal por el prestador basándose en un elemento de prueba de los enumerados en el artículo 24 septies, letras a) a e), facilitado por una persona, distinta del prestador y del cliente, que intervenga en la prestación de los servicios.

Si en el curso de un año civil se supera el umbral fijado en el párrafo segundo, dicho párrafo dejará de aplicarse a partir de ese momento y hasta que vuelvan a cumplirse las condiciones que en él se establecen.

El valor del mencionado importe en moneda nacional se calculará aplicando el tipo de cambio publicado por el Banco Central Europeo en la fecha de adopción del Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459.".

Por último, debe tenerse en cuenta que cuando los servicios objeto de consulta se califiquen como servicios educativos podrán resultar exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido, el artículo 20, apartado uno, número 9º, de la Ley 37/1992, establece que estarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones:

"9.º La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior,

efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes.

En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes.

c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo.

d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.".

Debe tenerse en cuenta que el artículo 20, apartado uno, número 9º, anteriormente transcrito, constituye la transposición al ordenamiento jurídico interno del artículo 132 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, precepto que establece que los Estados miembros eximirán "la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables.".

De acuerdo con los anteriores preceptos y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, establecida, entre otras, en las sentencias de 17 de febrero de 2005, asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02, de 28 de enero de 2010 en el asunto C-473/08 y de 20 de junio de 2013, asunto C-319/12, la doctrina reiterada de este Centro Directivo condiciona la aplicación de la exención del artículo 20, apartado uno, número 9º, al cumplimiento de dos requisitos:

a) Un requisito subjetivo, según el cual las citadas actividades deben ser realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades, esto es, un centro de enseñanza que se considerará autorizado o reconocido cuando sus actividades sean única o principalmente la enseñanza de materias incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo español, teniendo tal consideración aquellas unidades económicas integradas por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter de permanencia con la finalidad de prestar de manera continuada servicios de enseñanza, no siendo preciso, a estos efectos que el centro de enseñanza disponga de local determinado.

No obstante, en caso de que un empresario realice una actividad principal distinta de la enseñanza, y una actividad de enseñanza, lo relevante para la aplicación de la exención a esta segunda será que se preste un servicio de enseñanza objetivamente incluido en alguno de los citados planes de estudios.

b) Un requisito objetivo. Como ha señalado el Tribunal de Justicia, la enseñanza es aquella actividad que supone la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes, acompañada, además, de un conjunto de otros elementos que incluyen los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

La exención no será aplicable, a los servicios de enseñanza que versen sobre materias no incluidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles o grados del sistema educativo español.

La competencia para determinar si las materias que son objeto de enseñanza por un determinado centro educativo se encuentran o no incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo a efectos de la aplicación de la mencionada exención, corresponde al Ministerio de Educación y Formación Profesional, o bien la Comunidad Autónoma correspondiente.

Por tanto, los cursos de formación objeto de consulta estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando las materias impartidas se encuentren incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo de acuerdo con el criterio del Ministerio de Educación y Formación Profesional.

En otro caso, dichos cursos estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido tributando al tipo impositivo general del 21 por ciento.

No obstante, si la actividad de formación se ejerce directamente y por cuenta propia por el consultante, determinando la existencia de las características propias de una actividad profesional, en este caso, los citados servicios de enseñanza sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido podrían estar exentos de dicho Impuesto si se cumple lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 10º de la citada Ley 37/1992, el cual señala:

"Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

(...)

10º. Las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo.

No tendrán la consideración de clases prestadas a título particular, aquéllas para cuya realización sea necesario darse de alta en las tarifas de actividades empresariales o artísticas del Impuesto sobre Actividades Económicas.".

La aplicación de la exención prevista en el precepto estará pues condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos: a) Que las clases sean prestadas por personas físicas.

b) Que las materias sobre las que versen las clases estén comprendidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo español.

La determinación de las materias que están incluidas en los referidos planes de estudio es competencia del Ministerio de Educación y Formación Profesional o comunidad autónoma correspondiente.

c) Que en caso de que no resultase de aplicación la exención que establece el artículo 82.1.c) del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, tampoco sea necesario darse de alta en la Tarifa de Actividades Empresariales del Impuesto sobre Actividades Económicas para prestar las referidas clases.

En particular, cumplirá este requisito siempre que la actividad se encuentre incluida en un epígrafe correspondiente a la Sección Segunda (Actividades Profesionales) de las Tarifas de Impuesto sobre Actividades Económicas.

Del escrito de consulta y sin otros medios de prueba disponibles no puede deducirse si los servicios objeto de consulta tienen la consideración de servicios prestados por vía electrónica. En caso afirmativo, estarían sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido y deberían tributar al tipo general del 21 por ciento, en los términos expuestos en los apartados anteriores de este informe".

A tenor de lo establecido en este Informe que analiza la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), se concluye que:

- Cuando los servicios en línea prestados por el consultante se califiquen como servicios prestados por vía electrónica y sus destinatarios sean particulares establecidos en el territorio de aplicación del IVA, los servicios consultados estarán sujetos al citado Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en la regla especial para la determinación del lugar de realización, recogida en el artículo 70.Uno.4º.b) de la Ley 37/1992. No obstante, si dichos servicios se consideran servicios formativos, y no servicios prestados por vía electrónica, y sus destinatarios son particulares, será necesario que los referidos servicios se presten materialmente en el territorio de aplicación del impuesto para que queden sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, en aplicación de la regla general de localización regulada en el artículo 69.Uno.2º de la misma Ley.

- Cuando el destinatario del servicio, actúe en su condición de empresario o profesional, tanto si se considera prestado por vía electrónica como si es formativo, y tanto si se presta de forma presencial, como en línea a través del aula virtual, no se aplicará ninguna regla especial para la determinación del lugar de realización del hecho imponible, sino la regla general prevista en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992. De acuerdo con ello, cuando el destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, la prestación del servicio

estará sujeta al IVA, si el destinatario dispone en el territorio de aplicación del impuesto de su sede de actividad económica o de un establecimiento permanente o, en su defecto, está en dicho lugar su domicilio o residencia habitual, siendo destinatarios del servicio dicha sede, establecimiento, domicilio o residencia.

- Cuando los servicios objeto de consulta se califiquen como servicios educativos, y no servicios prestados por vía electrónica, podrán resultar exentos del IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992, siempre que se cumplan los requisitos exigidos.

TERCERO.- Analicemos a continuación la tributación de estas operaciones en el IGIC, comenzando por determinar la localización del hecho imponible, pues, si no se entienden realizadas en Canarias, no hay sujeción al impuesto, y nada más ha de estudiarse.

Para ello, es necesario, igual que se contempla en el Informe expuesto en el apartado SEGUNDO de la presente consulta, resolver, como primer paso, la delimitación, como entrega de bienes o como prestación de servicios, de las operaciones realizadas. Aunque, como veremos a lo largo de nuestra exposición, no apliquemos los mismos criterios de localización del hecho imponible, al no estar de acuerdo con los seguidos en el citado Informe, preceptivo pero no vinculante, ni tampoco con la exención aplicable.

Respecto a la consulta efectuada, hemos de diferenciar los dos tipos de actividades, por un lado, la de cursos presenciales de programación neurolingüística en instalaciones situadas en Canarias y fuera de Canarias, y, por otro lado, la de cursos *on line* de la misma materia para todo tipo de clientes, ubicados o no en Canarias. Debiendo aclarar que, a efectos del IGIC, todas tienen la consideración de prestaciones de servicios, siguiendo lo dispuesto en el artículo 7.1 de la Ley 20/1991, al no encajar en ninguno de los supuestos de entrega de bienes ni de importaciones:

> *"Artículo 7º.- Concepto de prestación de servicios.*
>
> *1.- A los efectos de este Impuesto se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes".*

Ahora bien, aunque está claro que ambas actividades constituyen prestaciones de servicios, es necesario su análisis por separado para determinar el lugar de realización de las mismas, dado que una de ellas se realiza de forma presencial, y la otra no.

CUARTO.- Es precisamente respecto a esta última, esto es, la actividad de enseñanza *on line*, sobre la que hemos de comenzar nuestro análisis, pues ha de quedar claro si los cursos ofertados son servicios prestados a través de una red electrónica, o si son servicios prestados por vía electrónica. Esta distinción, a efectos del IGIC, cobra especial importancia a la hora de determinar, no solo la localización del hecho imponible, sino también la posible aplicación de las exenciones recogidas en el artículo 50.Uno.9º y 10º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), pues, ya lo adelantamos, los

primeros son calificados como servicios de enseñanza, pero los segundos no, y, por tanto no entrarían en el ámbito de aplicación de su disfrute.

La enseñanza es aquella actividad que supone la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes, acompañada, además, de un conjunto de otros elementos que incluyen los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

En este sentido, el artículo 17.Dos, guión cuatro, de la Ley 20/1991, dispone que se entiende por "servicios prestados por vía electrónica", entre otros, el suministro de enseñanza a distancia (el subrayado es nuestro):

> *"– Servicios prestados por vía electrónica: aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:*
>
> *a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.*
>
> *b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.*
>
> *c) El suministro de programas y su actualización.*
>
> *d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.*
>
> *e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.*
>
> *f) <u>El suministro de enseñanza a distancia</u>.*
>
> *A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio prestado tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica".*

En el escrito de la consulta no queda muy claro si los servicios de enseñanza de programación neurolingüística *on line,* son prestados en directo por un profesor, o si son cursos grabados sin conexión en directo con un profesor; en el primer caso estaríamos ante un servicio de enseñanza prestado a través de una vía electrónica, mientras que, en el segundo caso, ante un servicio prestado por vía electrónica.

Ha de tenerse en cuenta que el suministro y descarga de archivos, cursos grabados o automatizados, programas y, en general, de contenidos formativos a través de internet, o el acceso a los datos y programas a través una plataforma formativa, constituye un "servicio prestado por vía electrónica", incluso si el destinatario o usuario tiene la posibilidad de recibir tutorías o sesiones de apoyo en línea de profesores a través de la misma, siempre que esta parte de intervención humana sea accesoria al suministro o al acceso a los contenidos y programas. Por el contrario, constituye un servicio educativo la prestación de servicios docentes por profesores a través de internet o una red electrónica similar utilizada como medio de comunicación entre el profesor y el usuario, incluso cuando el profesor se apoye en contenidos digitales para prestar los servicios educativos siempre que estos últimos sean accesorios respecto de la comunicación en línea entre profesores y alumnos.

El concepto de "servicio prestado por vía electrónica" se encuentra inserto en el artículo 17 de la Ley 20/1991, regulador de las reglas de localización de las prestaciones de servicios. Se trata de un concepto a los efectos de la ley; es decir, no se circunscribe a la normativa específica de las reglas de localización de las prestaciones de servicios; ello aplicado a la presente consulta, implica que si una operación se califica de "servicio prestado por vía electrónica", no cabe en ningún caso calificarlo de otra manera, no pudiendo resultar de aplicación las exenciones previstas en el artículo 50.Uno de la Ley 4/2012 porque este precepto no recoge exención alguna para los "servicios prestados por vía electrónica". Debemos recordar que las exenciones se configuran como un beneficio fiscal y, como tal, deben ser objeto de una interpretación restrictiva, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que regula la prohibición de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos, el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Como es bien sabido, Canarias queda fuera del ámbito de aplicación de las disposiciones comunitarias relativas a la armonización del IVA, conforme al artículo 4 del Reglamento (CEE) 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario de las Islas Canarias, y el artículo 6.1.b) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido; ello supondría que la regulación del IGIC no está obligada a acomodarse a los principios rectores de los impuestos sobre el volumen de ventas contenidos en la normativa comunitaria, ni las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea son directamente invocables, como ya ha tenido oportunidad de expresar el TJUE en Auto de 16 de abril de 2008 recaído en el Asunto C-186/07.

Ahora bien, siendo cierto que la Directiva de armonización del IVA no es de aplicación en lo que al IGIC se refiere, no es menos cierto que la regulación estatal de las reglas de localización del hecho imponible en el IGIC está plenamente configurada para evitar dobles o nulas tributaciones con el IVA, por lo que no parece coherente que los criterios normativos que se adopten para la interpretación de las reglas de localización del IVA no se extiendan al IGIC. De este modo podemos perfectamente acudir al artículo 7.3.j) del Reglamento de Ejecución (UE) N.º 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que dispone:

"*1. Las «prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica» contempladas en la Directiva 2006/112/CE abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.*
(...)
3. El apartado 1 no abarcará, en particular, los casos siguientes:
(...)
j) los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota;
(...)"

Por otro lado, el punto (5) del Anexo I del Reglamento (UE) nº 282/2011 mencionado, en referencia al Anexo II de la Directiva 2006/112/CE, matiza que debe entenderse por enseñanza a distancia para que sea calificada como servicio electrónico, la "*enseñanza a distancia automatizada que dependa de Internet o de una red electrónica similar para funcionar, y cuya prestación no necesite o apenas necesite, de intervención humana, lo cual incluye aulas virtuales, salvo cuando Internet o la red electrónica similar se utilicen como simple medio de comunicación entre el profesor y el alumno.*".

Estando claro que únicamente tienen la consideración de servicios educativos, los impartidos por profesores de forma presencial y los impartidos por profesores a través de internet o de una red electrónica (de forma simultánea o en directo, sin previa grabación), pero no los servicios prestados por vía electrónica, veamos seguidamente la localización de ambos tipos de servicios. Para ello, en virtud de lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 20/1991, hemos de diferenciar, a su vez, quiénes son los destinatarios de los servicios:

Uno.- En el caso de que sean <u>servicios educativos</u> (clases presenciales o clases *on line* en directo):

1.-Cuando los destinatarios sean particulares, se aplicará la regla especial de localización regulada en el artículo 17.Tres.Uno.8.c) de la Ley 20/1991; de tal manera que si se trata de clases presenciales en Canarias se entienden realizadas aquí, pero no cuando las clases presenciales materialmente se produzcan fuera de Canarias. Las clases *on line* en directo se entienden prestadas materialmente donde se encuentre ubicado el profesor, con independencia de donde lo esté el particular destinatario del servicio.

"Artículo 17. Lugar de realización de las prestaciones de servicios.

(...)
Tres. Reglas especiales.

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

(...)

8. Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal:

(...)

c) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores."

Por tanto, cuando las clases las imparta en su sede ubicada en Canarias, y los destinatarios sean particulares, estamos ante servicios educativos prestados en el territorio de aplicación del IGIC, estando sujetos a dicho impuesto. Pero cuando las clases las imparta fuera de Canarias, con traslado efectivo del profesor, estamos ante servicios educativos prestados materialmente fuera del territorio de aplicación del impuesto, estando no sujetos a IGIC. Las clases *on line* en directo cuyos destinatarios sean particulares, se entiende prestadas donde se encuentre ubicado el profesor, con independencia de donde se encuentren ubicados los alumnos, consecuentemente, si estas clases on line en directo las imparte en Canarias, tanto si los alumnos están situados en Canarias como fuera, estarán sujetas a IGIC; pero, si las imparte fuera de Canarias, estarán no sujetas a IGIC, tanto si los alumnos están en territorio canario como fuera.

2.-Cuando los destinatarios sean empresarios o profesionales, se aplicará la regla general del artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991.

"Artículo 17. Lugar de realización de las prestaciones de servicios

Uno. Reglas generales.

Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos:

1. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste."

Por tanto, cuando las clases las imparta, tanto en su sede ubicada en Canarias como fuera de ella, y los destinatarios sean empresarios o profesionales, estamos ante servicios educativos prestados en el territorio de aplicación del IGIC y, por tanto, sujetos al IGIC, cuando estos destinatarios tengan en Canarias su sede de actividad económica, su establecimiento permanente o su domicilio o residencia habitual, y los servicios tengan como

destinario dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual estando sujetos a dicho impuesto. Pero cuando las clases vayan dirigidas a empresarios o profesionales no establecidos en Canarias, o establecidos pero los servicios tienen como destinario la sede económica, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual fuera de Canarias, estamos ante servicios educativos prestados fuera del territorio de aplicación del impuesto, estando no sujetos a IGIC.

Dos.- En el caso de que sean servicios prestados por vía electrónica (clases no presenciales ni on line en directo):

1.-Cuando los destinatarios sean particulares, se aplicará la regla especial de localización regulada en el artículo 17.Tres.Uno.4 de la Ley 20/1991.

"Artículo 17. Lugar de realización de las prestaciones de servicios.

(...)

Tres. Reglas especiales.

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

(...)

4. Los prestados por vía electrónica cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto."

Por tanto, cuando los receptores de estas clases sean particulares establecidos en Canarias (con independencia del lugar desde el que se impartan), estamos ante servicios prestados por vía electrónica localizados en el territorio de aplicación del IGIC, estando sujetos a dicho impuesto. Pero cuando los particulares no estén establecidos en Canarias, estamos ante servicios prestados por vía electrónica localizados fuera del territorio de aplicación del impuesto, al no cumplirse todos los requisitos de la regla especial de localización, estando no sujetos a IGIC.

2.-Cuando los destinatarios sean empresarios o profesionales, se aplicará la regla general del artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991.

En este caso, cuando los adquirentes de estas clases, no presenciales ni *on line* en directo, sean empresarios o profesionales que tengan su sede de actividad económica, su establecimiento permanente o su domicilio o residencia habitual en Canarias, estos servicios prestados por vía electrónica se localizan en Canarias y, por tanto, sujetos al IGIC cuando tengan como destinatarios dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual. Cuando los adquirentes de los servicios sean empresarios o profesionales no establecidos en Canarias, o establecidos pero los servicios tienen como destinario la sede económica, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual fuera de Canarias,

estamos ante servicios prestados por vía electrónica localizados fuera del territorio de aplicación del impuesto, estando no sujetos a IGIC.

QUINTO.- Llegados a este punto, debemos citar la previsión contenida en el artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991, que dispone, en el momento de emisión de la presente consulta, la siguiente redacción:

> *"Dos. No se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto por aplicación de las reglas contenidas en el presente artículo, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en la Unión Europea, excluidas las Islas Canarias:*
>
> *1.º Los enunciados en el apartado Uno.3 de este artículo, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.*
> *2.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.*
> *3.º Los de arrendamiento de medios de transporte.*
>
> *4.º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión."*

No obstante, está próxima la aprobación de una nueva redacción del citado artículo 17.Tres.Dos que tendrá efectos desde el día 1 de enero de 2021, y cuyo contenido cambia completamente:

> *"Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios contenidas en el presente artículo, no se entiendan realizados en la Unión Europea, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en el territorio de aplicación del impuesto:*
>
> *1.º Los enunciados en el apartado Uno.3 de este artículo, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.*
>
> *2.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.*
>
> *3.º Los de arrendamiento de medios de transporte.*
>
> *4º. Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión."*

Más que una regla especial, lo previsto en el artículo 17.Tres. Dos de la Ley 20/1991 se configura como una norma de cierre antielusión. En efecto, intenta evitar que no resulten

gravados determinados actos de consumo efectivo en Canarias cuando por aplicación de las reglas generales o especiales de localización de las prestaciones de servicios no se entienden prestados ni en Canarias, ni en el territorio armonizado del IVA; es decir, cuando no tributen en la Unión Europea.

En lo aquí nos interesa, esta norma de cierre o cláusula de uso efectivo es aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, ya sea el destinatario del servicio un particular como un empresario o profesional actuando como tal, pero nunca a los servicios de enseñanza. De esta manera, se encuentran sujetos al IGIC los servicios prestados por vía electrónica a particulares con domicilio o residencia habitual fuera de la Unión Europea, o que tengan como destinatarios la sede económica, el establecimiento permanente, el domicilio o la residencia habitual fuera de la Unión Europea de empresarios o profesionales actuando como tales, pero la explotación o utilización efectiva se produce en Canarias.

Ahora bien, ni en la regulación del IGIC ni en la normativa comunitaria armonizadora del IVA, se establece qué se entiende por explotación o utilización efectiva. Cabría entender que existe una explotación o utilización efectiva cuando exista una relación, directa o indirecta, con las actividades que desarrolle el destinatario del servicio en el territorio canario, siendo indiferente que el destinatario se encuentre o no establecido en Canarias.

La norma de cierre o cláusula de uso efectivo se debe referir a una actividad del destinatario del servicio que lo consume en un determinado lugar, pero nunca el lugar donde se realiza la actividad del proveedor. En consecuencia, el mero hecho de que el proveedor realice el servicio en un determinado territorio no supone la aplicación automática de la cláusula de uso efectivo.

Por otra parte, la aplicación de la citada cláusula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del servicio; en este sentido, debe considerarse que si el destinatario del servicio es un empresario o profesional actuando como tal y está llevando a cabo operaciones sujetas al IGIC, cabría establecer un vínculo que permita la aplicación de la cláusula de uso efectivo.

Cuando el destinatario es particular, es admisible entender que la explotación o utilización efectiva se produce donde se encuentra su domicilio o residencia habitual, pudiendo aplicar las presunciones de ubicación previstas en el artículo 24 bis del Reglamento de Ejecución 282/2011, del Consejo, de 7 de octubre de 2013, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo relativo a lugar de realización de prestaciones de servicios (DOUE de 26 de octubre).

SEXTO.- Teniendo claro lo expuesto en el apartado CUARTO anterior, nos centraremos en los servicios que están localizados en Canarias y tienen la consideración de educativos, esto es, los impartidos por el profesor consultante de forma presencial y los impartidos a través de internet o de una red electrónica, y no los prestados por vía electrónica, con la finalidad de analizar la posible aplicación de las exenciones previstas para este tipo de servicios en el artículo 50.Uno.9º y 10º de la Ley 4/2012.

Nos referimos a los dos supuestos siguientes:

1.- Cuando las clases las imparta materialmente en Canarias, y los destinatarios sean particulares, y

2.- Cuando las clases las imparta, tanto en su sede ubicada en Canarias como fuera de ella, y los destinatarios sean empresarios o profesionales establecidos en Canarias y tenga como destinatario su sede de actividad económica, su establecimiento permanente o su domicilio o residencia habitual.

El artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, dispone (el subrayado es nuestro):

"Artículo 50. Exenciones en operaciones interiores.

Uno.- Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:

(...)

9º. Las prestaciones de servicios de educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención de niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgrado, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes. En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Madres y Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

b) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos.

c) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso."

De su lectura se desprende que son dos los requisitos a cumplir, uno de carácter objetivo, y el otro de carácter subjetivo; el primero hace referencia al tipo de enseñanza a impartir, incluyendo tanto la vinculada con la infancia, la escolar, la universitaria y postgrado, así como la de idiomas y la formación y reciclaje profesional. Y, el segundo requisito, el subjetivo, se refiere a quién ha de impartir esa enseñanza para que su prestación pueda estar exenta del IGIC, señalando solo a entidades de Derecho público o a entidades privadas autorizadas para esta actividad.

Dado que el consultante es una persona física, no jurídica, claramente incumple el requisito subjetivo, por lo que no es necesario seguir analizando el contenido de la exención, siendo ocioso el estudio del elemento objetivo, pues ambos requisitos han de concurrir.

Procedemos a continuación a analizar el artículo 50.Uno 10º de la Ley 4/2012:

"Artículo 50. Exenciones en operaciones interiores.

Uno.- Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:

(...)

10.º Las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo.

No tendrán la consideración de clases prestadas a título particular, aquéllas para cuya realización sea necesario darse de alta en las tarifas de actividades empresariales o artísticas del Impuesto sobre Actividades Económicas."

El disfrute de esta exención también exige el cumplimiento de un doble requisito, objetivo y subjetivo. El requisito objetivo, a su vez, se divide en dos: por un lado, conlleva que sean clases "a título particular" (no lo son si es necesario darse de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas -IAE-, como actividad empresarial o artística), y, por otro lado, que las materias sobre las que se imparten las clases, estén incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo; y el requisito subjetivo, implica que quien dé las clases sea una persona física.

Siendo el consultante una persona física, se cumple este último requisito, por lo que solo hemos de analizar el doble requisito objetivo, esto es, si los cursos ofrecidos son clases a título particular, y si la programación neurolingüística es una materia incluida en los planes de estudios.

Comenzando por el primer aspecto, si estamos ante clases a título particular, hemos de analizarlo de forma conjunta con el segundo párrafo del artículo 50.Uno 10º de la Ley 4/2012, que impide la consideración de clases a título particular si su impartición requiere darse de alta en el IAE, como actividad empresarial o artística.

En este sentido, la Resolución de 16 de febrero de 1993 de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, ha indicado que, desde la óptica del IAE, es profesional de la enseñanza quien, actuando por cuenta propia, desarrolle personalmente la actividad de que se trate; sin embargo, se estará ante un empresario, a efectos de IAE, "*cuando la actividad de enseñanza se ejerza no como una manifestación de la capacidad personal, sino como consecuencia de la puesta al servicio de la actividad de una organización empresarial, desvinculada formalmente de la personalidad profesional intrínseca del profesor o enseñante.*

Así, si el sujeto pasivo realiza él directa y personalmente la actividad de enseñanza, se está ante una situación de profesionalidad a efectos del impuesto. Si, por el contrario, tal actividad se ejerce en el seno de una organización, tal y como una academia, centro de estudios, etc., tal elemento de profesionalidad, vinculada a la personalidad individual del enseñante, habrá desaparecido para dar paso a una clara situación empresarial".

A estos efectos, son interesantes, aunque ya hemos dicho que no vinculantes, los criterios que la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha señalado en su Sentencia de 14 de junio de 2007, Asunto C-445/05, Haderer, para interpretar la exención regulada en el artículo 20.Uno.10º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, de idéntico contenido a la recogida en el artículo 50.Uno.10º de la Ley 4/2012 respecto del IGIC.

> *"Artículo 20. Exenciones en operaciones interiores.*
>
> *Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:*
>
> *(...)*
> *10.º Las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo.*
>
> *No tendrán la consideración de clases prestadas a título particular, aquéllas para cuya realización sea necesario darse de alta en las tarifas de actividades empresariales o artísticas del Impuesto sobre Actividades Económicas".*

De los criterios fijados, nos interesa destacar el que dispone que para considerar las actividades de un particular como exentas, es preciso que las mismas constituyan clases dadas por un docente por cuenta propia y bajo su propia responsabilidad y se relacionen con la enseñanza escolar o universitaria.

Criterio que compartimos y que encaja plenamente con lo que hemos dicho respecto del segundo párrafo del precepto (tanto del artículo 50 de la Ley 4/2012, como del artículo 20 de la Ley 37/1992), en los términos expuestos en la citada Resolución de 16 de febrero de 1993.

De todo ello podemos concluir que, dado que la persona física consultante es quien imparte directamente las clases de programación neurolingüística, sí se cumpliría la primera parte del requisito objetivo, esto es, que sean clases a título particular.

En lo que a la segunda parte del requisito objetivo se refiere, para completar la aplicación de la exención recogida en el artículo 50.Uno.10º de la Ley 4/2012, solo nos resta analizar si la programación neurolingüística es una materia incluida en los planes de estudios. En este punto, la competencia para determinar esta inclusión o no, corresponde al Ministerio o Consejería competente en materia educativa**,** y no a este centro directivo; por lo que, en el caso de que sí se considere incluida, sería aplicable la citada exención a los servicios que estuvieran localizados en Canarias, pero no lo sería, si esta materia no estuvieran en dichos planes.

A título meramente informativo, pareciera que sí está incluida esta materia en los planes de estudios del sistema educativo español, por cuanto constituye una herramienta psicopedagógica que mejora el aprendizaje, reconociendo créditos en diversos Grados universitarios por los cursos ofrecidos de programación neurolingüística, por ejemplo por la UNED.

No obstante lo anterior, debe advertirse que, independientemente del tipo de servicio que se preste, educativo o por vía electrónica, podría ser de aplicación el régimen especial del pequeño empresario o profesional (en adelante, REPEP).

Este régimen está regulado en los artículos 109 a 111 de la Ley 4/2012, siendo imprescindible, entre otros requisitos, ser persona física y que el volumen de operaciones en el año natural anterior, en el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, no supere 30.000 euros:

"Artículo 109.- Ámbito de aplicación del régimen especial del pequeño empresario o profesional.

1.- Estarán incluidos en el régimen especial del pequeño empresario o profesional, salvo renuncia, los sujetos pasivos personas físicas cuyo volumen total de operaciones realizadas durante el año natural anterior, en el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, no hubiera excedido de 30.000 euros.
(...)".

Salvo que renuncie al mismo, la aplicación del REPEP conllevaría que los servicios prestados por el consultante, cuando se entiendan localizados en el territorio canario, estarían exentos, tal y como dispone el apartado 1 del artículo 110 de la Ley 4/2012:

"*Artículo 110º.- Contenido del régimen especial del pequeño empresario o profesional.*

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del pequeño empresario o profesional estarán exentas del impuesto general indirecto canario".

SÉPTIMO.- Conforme con todo lo expuesto, según la información facilitada en el escrito de consulta, y tras analizar las distintas actividades que realiza, es criterio de este centro directivo, que:

-Tienen la consideración de servicios educativos, las clases impartidas por profesores de forma presencial y/o a través de internet o de una red electrónica (de forma simultánea o en directo, sin previa grabación); el resto de clases que no reúnan estas características y que se presten por una red electrónica, se consideran servicios prestados por vía electrónica, no servicios educativos.

- Los servicios educativos se entenderán sujetos al IGIC, cuando las clases se impartan materialmente en Canarias y los destinatarios sean particulares, con independencia del domicilio o residencia habitual de éstos. Si se imparten materialmente fuera de Canarias, y con

este mismo tipo de destinatarios, estos servicios no se entienden prestados en nuestro territorio y, por tanto están no sujetos al IGIC. Se entiende que se prestan materialmente en Canarias cuando exista presencia física de profesor en este territorio en el momento de dar las clases, incluso cuando se traten de clases *on line* en directo.

- Los servicios educativos se entenderán sujetos al IGIC, cuando las clases las imparta el profesor, tanto en su sede ubicada en Canarias como fuera de ella, y los destinatarios sean empresarios o profesionales actuando como tales y establecidos en Canarias, siempre que tengan como destinatarios la sede de su actividad económica, su establecimiento permanente o su domicilio o residencia habitual en este territorio. Si los adquirentes son empresarios o profesionales actuando como tales no establecidos en Canarias, o estando establecidos tienen como destinatarios la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual fuera de Canarias, estos servicios educativos no se entienden prestados en este territorio y, por tanto, están no sujetos al IGIC.

- Los servicios prestados por vía electrónica consistentes en el suministro de enseñanza a distancia (clases no presenciales ni *on line* en directo), se entienden sujetos al IGIC, cuando los destinatarios sean particulares establecidos en Canarias, con independencia de donde radique el prestador del servicio por via electrónica; si no están establecidos en Canarias los particulares destinatarios de los servicios prestados por vía electrónica, éstos están no sujetos al IGIC.

- Los servicios prestados por vía electrónica consistentes en el suministro de enseñanza a distancia (clases no presenciales ni *on line* en directo) se entienden localizados en Canarias y, por tanto, sujetos al IGIC, cuando los destinatarios sean empresarios o profesionales, actuando como tales, establecidos en Canarias que tengan como destinatarios la sede de su actividad económica, su establecimiento permanente o su domicilio o residencia habitual en Canarias. Están no sujetas al IGIC cuando los destinatarios sean empresarios o profesionales, actuando como tales, establecidos en Canarias, o estando establecidos tienen como destinatarios la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual fuera de Canarias.

- Los servicios educativos, no los prestados por vía electrónica, que estén localizados en Canarias no podrán acogerse a la exención prevista en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, dado que el consultante prestador de los mismos es una persona física, no jurídica, por lo que incumpliría el requisito subjetivo exigido para su disfrute. Sin embargo, sí se podrá aplicar la exención contemplada en el artículo 50.Uno. 10º de la Ley 4/2012, prevista para personas físicas, siempre que cumplan los dos requisitos siguientes:

1.- Que se trate de clases a título particular, para lo cual es necesario que la persona física consultante sea quien imparte directamente las clases, con carácter profesional, y no empresarial o artístico.

2.- Que la materia sobre la que versan los cursos, la programación neurolingüística esté incluida en los planes de estudios del sistema educativo español; debiendo determinarlo el Ministerio o Consejería competente.

- Los servicios educativos y los prestados por vía electrónica, podrían estar exentos, al margen de la exención prevista en el artículo 50.Uno.10º de la Ley 4/2012, en el caso de que la persona física consultante aplique el régimen especial del pequeño empresario o profesional por cumplir los requisitos exigidos en los artículos 109 a 111 de la Ley 4/2012.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 14 de febrero de 2022

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PRESUPUESTOS

Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García