CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2148 (30/11/22)

ESTA CONSULTA SUSTITUYE A LA CONSULTA Nº 2146 DE 30/11/2022

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 50.Uno.10º Ley 4/2012 Arts. 16 y 17 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante manifiesta que tiene domicilio fiscal en Canarias, estando dada de alta en el epígrafe del IAE 2826 en la actividad "Personal docente enseñanzas diversas", y solicita aclaración sobre la sujeción o no al IGIC de diversas actividades, diferenciando según el tipo de destinatario:

Primera.- En el caso de enseñanza de actividades no regladas (no exentas de IGIC), si el destinatario no es empresario o profesional y reside fuera de Canarias, bien en la Unión Europea o bien fuera de ésta; y si el destinatario es empresario o profesional y reside fuera de Canarias, bien en la Unión Europea o bien fuera de ésta.

Segunda.- En el caso de ventas on line de libros, cuando el producto no entra en Canarias, siendo distribuido por una empresa logística desde un almacén situado en la Unión Europea al cliente, diferenciando, por un lado, si el cliente no es empresario o profesional y reside fuera de Canarias, bien en la Unión Europea o bien fuera de ésta; y, por otro lado, si el destinatario es empresario o profesional y reside fuera de Canarias, bien en la Unión Europea o bien fuera de ésta

Tercera.- En relación con la actividad de coaching, si el destinatario no es empresario o profesional y reside fuera de Canarias, bien en la Unión Europea o bien fuera de ésta; y si el destinatario es empresario o profesional y reside fuera de Canarias, bien en la Unión Europea o bien fuera de ésta.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

1.- La prestación de servicios desde su sede en Canarias, que calificamos como de naturaleza educativa, por ser clases presenciales u *on line* en directo, cuando los destinatarios están fuera de Canarias, está sujeta al IGIC si éstos son particulares, y no sujeta cuando son empresarios o profesionales.

En el caso de que los destinatarios sean particulares, esta prestación de servicios podría estar exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.10º de la Ley 4/2012, siempre que las materias que imparta estén incluidas en los Planes de estudios.

2.- La prestación de servicios desde su sede en Canarias, que no calificamos de naturaleza educativa, como es la impartición de clases no presenciales ni *on line* en directo, por ser servicios prestados por vía electrónica, cuando los destinatarios están fuera de Canarias, está no sujeta al IGIC, tanto si éstos son particulares como si son empresarios o profesionales.

3.- La prestación de servicios de coaching desde su sede en Canarias, no tiene la consideración de servicio educativo, debiendo diferenciar si es prestado de forma presencial u *on line* en directo, o no; en el primer caso, sería un servicio de asesoramiento personal, y en el segundo un servicio prestado por vía electrónica.

3.1.-La prestación de servicios de asesoramiento personal, cuando los destinatarios están fuera de Canarias, está no sujeta al IGIC si éstos son empresarios o profesionales, pero si son particulares hay que diferenciar si están establecidos dentro o fuera de la Unión Europea: si lo están, la operación está sujeta al IGIC, y si no lo están, no sujeta al IGIC.

En el caso de que los destinatarios sean particulares establecidos en la Unión Europea, excluida Canarias, no existe una exención en el artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, no obstante, esta prestación de servicios podría estar exenta si el prestador está incluido en el Régimen especial del pequeño empresario o profesional (REPEP).

3.2.- La prestación de servicios por vía electrónica, a destinatarios establecidos fuera de Canarias, está no sujeta al IGIC en cualquier caso.

4.- La venta *on line* desde su sede en Canarias, de libros que no se encuentran en Canarias, a destinatarios ubicados fuera de este territorio, está no sujeta al IGIC, ya sean empresarios o profesionales o particulares.

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 22.3.C).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos, aprobado por el Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona física consultante manifiesta que tiene domicilio fiscal en Canarias, estando dada de alta en el epígrafe del IAE 2826 en la actividad "Personal docente enseñanzas diversas", y solicita aclaración sobre la sujeción o no al IGIC de diversas actividades, diferenciando según el tipo de destinatario:

Primera.- En el caso de enseñanza de actividades no regladas (no exentas de IGIC), si el destinatario no es empresario o profesional y reside fuera de Canarias, bien en la Unión Europea o bien fuera de ésta; y si el destinatario es empresario o profesional y reside fuera de Canarias, bien en la Unión Europea o bien fuera de ésta.

Segunda.- En el caso de ventas on line de libros, cuando el producto no entra en Canarias, siendo distribuido por una empresa logística desde un almacén situado en la Unión Europea al cliente, diferenciando, por un lado, si el cliente no es empresario o profesional y reside fuera de Canarias, bien en la Unión Europea o bien fuera de ésta; y, por otro lado, si el destinatario es empresario o profesional y reside fuera de Canarias, bien en la Unión Europea o bien fuera de ésta

Tercera.- En relación con la actividad de coaching, si el destinatario no es empresario o profesional y reside fuera de Canarias, bien en la Unión Europea o bien fuera de ésta; y si el destinatario es empresario o profesional y reside fuera de Canarias, bien en la Unión Europea o bien fuera de ésta.

SEGUNDO.- Para dar respuesta a estas preguntas, hemos de diferenciar los tres tipos de actividades que realiza la persona consultante, para lo cual vamos a partir de tres premisas:

i) Que todas ellas se realizan desde su domicilio fiscal en Canarias.

ii) Que sus clientes, sean empresarios o profesionales o no, están ubicados fuera de Canarias (dentro o fuera de la Unión Europea).

iii) Que la utilización o explotación efectiva de los servicios no se realiza en Canarias.

Comenzando por la primera, **la actividad de enseñanza**, a su vez hay que distinguir, por un lado, si se realiza de forma presencial, y, por otro lado, si es *on line*. Debiendo aclarar que, a efectos del IGIC, ambas 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".

Aunque ambos servicios se vinculan con la enseñanza, hemos de detenernos en las clases impartidas bajo la modalidad "*on line*", pues ha de quedar claro si 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 localizar el servicio prestado (además de para determinar la posible aplicación de una exención), pues, ya lo adelantamos, los primeros son calificados como servicios de enseñanza, y los segundos como servicios prestados por vía electrónica.

En este sentido, el artículo 17.Dos guión cuatro de la Ley 20/1991, entiende por "servicios prestados por vía electrónica", entre otros, el "suministro de enseñanza a distancia":

"– 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 prestado tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica".

En el escrito de la consulta no se especifica si la enseñanza *on line*, es prestada en directo por la profesora consultante, o si son cursos grabados sin conexión en directo con ella; 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.

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:

A).- Las prestaciones de servicios, que calificamos como de **naturaleza educativa** (presencial u *on line* en directo), se entienden localizadas en Canarias, en virtud de lo establecido en el artículo 17 de la Ley 20/1991, distinguiendo según que el destinatario tenga la condición empresarial o profesional, o no:

A.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 estas clases se entienden realizadas aquí:

"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 (no empresarios o profesionales), estamos ante servicios educativos prestados en el territorio de aplicación del IGIC, estando sujetos a dicho impuesto, siendo indiferente, tanto el lugar en el que se encuentren los destinatarios (dentro o fuera de Canarias), como el lugar de la utilización o explotación efectiva de los servicios.

A.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 ello, cuando las clases las imparta en su sede ubicada en Canarias y los destinatarios sean empresarios o profesionales, estaremos ante servicios educativos prestados también en el territorio de aplicación del IGIC y, por tanto, sujetos al IGIC, siempre que estos destinatarios tengan en Canarias su sede de actividad económica, su establecimiento permanente o su domicilio o residencia habitual, y los servicios tengan como destinarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual.

Dado que, sus clientes empresarios o profesionales a los que se refiere en la consulta, están establecidos fuera de las Islas Canarias, el servicio no se localiza en este territorio; sin que sea pueda acudirse a la conocida como "regla de cierre" del artículo Tres. Dos de la Ley 20/1991, cuando los destinatarios estén establecidos fuera de la Unión Europea, puesto que los servicios educativos no se encuentran realizadas en su ámbito de aplicación.

Por lo tanto, cuando las clases (en modo presencial u *on line* en directo) las imparta en su sede ubicada en Canarias, y los destinatarios sean empresarios o profesionales ubicados fuera de Canarias, estamos ante servicios educativos prestados fuera del territorio de aplicación del IGIC, estando no sujetos a dicho impuesto.

B).- En el caso de que sean servicios prestados por vía electrónica (clases no presenciales ni *on line* en directo), que no calificamos como de naturaleza educativa. También hay que distinguir según cuál sea la condición de los destinatarios:

B.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 siguien tes 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, como los particulares no están 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.

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

En este caso, como los adquirentes de estas clases, no presenciales ni *on line* en directo, -empresarios o profesionales-, no tienen su sede de actividad económica, su establecimiento permanente o su domicilio o residencia habitual en Canarias, estos servicios prestados por vía electrónica se localizan fuera del territorio de aplicación del impuesto, estando no sujetos a IGIC.

No obstante, lo dicho en esta letra B) en relación con la localización de estos servicios prestados por vía electrónica, es necesario completarlo con la posible aplicación de la conocida como "cláusula de cierre", aunque, ya lo adelantamos, no cambie las conclusiones expuestas hasta ahora; pues recordemos, que hemos partido de la premisa inicial de que no hay utilización o explotación efectiva de los servicios en Canarias, por los destinatarios.

TERCERO.- Esta "cláusula de cierre", se encuentra recogida en el artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991, cuya redacción, desde el 1 de enero de 2021, tiene el siguiente contenido:

> *"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."*

Dicha previsión, se configura, más que como una regla especial, 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 o 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 a empresarios o profesionales cuya sede económica, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual esté fuera de la Unión Europea, siempre que en ambos casos 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 un 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).

CUARTO.- Estando claro que únicamente tienen la consideración de servicios educativos, los impartidos por la persona física consultante de forma presencial y los impartidos a través de internet o de una red electrónica, pero no los servicios prestados por vía electrónica, veremos seguidamente la posible aplicación de la exención prevista para este tipo de servicios en el artículo 50.Uno10º de la Ley 4/2012, en aquellos casos que se consideran localizados en Canarias, y están sujetos a IGIC: cuando los destinatarios sean particulares, no establecidos en Canarias.

La aplicación de esta exención, exige varios requisitos:

El **artículo 50.Uno.10º** de la Ley 4/2012, dispone (el subrayado es nuestro):

"Uno.- Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario 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".

El disfrute de esta exención 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 que imparte 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, 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 las materias que imparte están incluidas en los planes de estudios. A estos efectos, 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.

En este sentido, el escrito de la consulta señala que la enseñanza es *"de actividades no regladas (no exentas de IGIC)"*, por lo que, no podría ser de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.10º de la Ley 4/2012.

No obstante lo anterior, debería tener presente su inclusión en el régimen especial del pequeño empresario o profesional, regulado en el artículo 109 de la Ley 4/2012, siempre que se cumplan todos los requisitos exigidos, entre los cuales destacamos que *"su volumen total de operaciones realizadas en el año natural anterior, en el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, no hubiera excedido de 30.000 euros".*

QUINTO.- Tras el análisis de la primera pregunta, procedemos al estudio de la segunda, **la venta *on line* de libros** que no están en Canarias, sino en la Unión Europea, tanto a empresarios o profesionales como a particulares.

De conformidad con lo establecido en el artículo 6.1 de la Ley 20/1991, estamos ante una entrega de bienes, y no una prestación de servicios, puesto que los libros que se venden son bienes corporales:

"Artículo 6º.- Concepto de entrega de bienes.

Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.

A estos efectos se consideran bienes corporales el calor, el frío, la energía eléctrica y las demás modalidades de energía."

Teniendo claro que se trata de una entrega de bienes, su localización en Canarias resultará de lo previsto en el artículo 16 de la Ley 20/1991, en el que se recoge una regla general y varias reglas especiales, destacando la relativa al transporte, por ser la única que podría ser de aplicación atendiendo a la situación descrita en la consulta:

"Artículo 16. Lugar de realización de las entregas de bienes.

El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:

Uno. Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.

Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:

1.º Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio.

(...)".

Partiendo de que es indiferente la condición empresarial o profesional del destinatario, y, dado que los libros no están físicamente en Canarias, sino fuera, tanto si la venta se produce con transporte o sin él, no está localizada en este territorio porque:

-Si no hay transporte, la entrega se localiza en el lugar en el que se pongan a disposición del destinatario; y como una de las premisas con la que comenzamos esta consulta, era que todos los destinatarios se ubicaban fuera de Canarias, se concluye que el lugar de la puesta a disposición está situado fuera de Canarias. Por lo tanto la venta *on line* de libros sin transporte, en las condiciones señaladas en el escrito de la consulta, está no sujeta en el IGIC.

-Si hay transporte, la entrega se localiza en el lugar en el que se inicie el mismo; por lo que, dado que los libros no están en Canarias, dicho lugar en ningún caso puede ser Canarias.

Por lo que, la venta on line de libros con transporte, en las mismas condiciones ya señaladas en el escrito de la consulta, está no sujeta en el IGIC.

SEXTO.- Una vez contestadas las dos primeras preguntas, resta analizar la última, la referida a **la actividad de coaching**, según que el destinatario sea empresario o profesional o no lo sea, y en ambos casos, que residan fuera de Canarias, dentro o fuera de la Unión Europea.

Debemos comenzar por remitirnos a lo ya dicho con relación a la actividad de enseñanza, pues también aquí estamos ante una prestación de servicios en la que hay que distinguir si esta actividad la realiza de forma presencial, u *on line*, y en este último caso, si es a través de una red electrónica, o si son servicios prestados por vía electrónica, pues de ello depende la aplicación de las reglas del lugar de realización del mismo y de la posible aplicación de una exención.

Ni la Ley 20/1991 ni la Ley 4/2012, contienen una definición del concepto de coaching, por lo que para su delimitación, habrá que tener en cuenta lo previsto en el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que dispone que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo establecido en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil, *"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".*

En relación con lo anterior, el término "coaching" no existe en castellano, aunque se utilice; es una palabra procedente de la lengua inglesa cuya traducción es "entrenamiento". Sin embargo, el anglicismo "coach" -del que proviene aquel término-, sí que se recoge en el Diccionario de la Real Academia Española definiéndolo como "persona que asesora a otra para impulsar su desarrollo profesional y personal", y como sinónimo de entrenador.

Teniendo en cuenta esta definición, y sin contar con otro medio de interpretación, no podemos calificar esta actividad como una actividad de enseñanza, sino como una actividad de asesoramiento personal.

Aplicando lo ya visto anteriormente para la actividad de enseñanza, pero teniendo en cuenta que la actividad de coaching no tiene, en nuestra opinión, esta naturaleza, podemos concluir lo siguiente:

A).- Cuando la actividad la ejerza de forma presencial u *on line* en directo, el servicio, a efectos de IGIC, es un servicio de asesoramiento personal, debiendo diferenciar, para la localización de su prestación según la condición del destinatario:

A.1.-Si los destinatarios son empresarios o profesionales, se aplicará la regla general del artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991. De esta forma, cuando los servicios los preste en su sede ubicada en Canarias, estaremos ante servicios prestados en el territorio de aplicación del IGIC y, por tanto, sujetos al IGIC, siempre que 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.

Dado que, sus clientes están establecidos fuera de las Islas Canarias, el servicio no se localiza en este territorio; sin que sea pueda acudirse a la conocida como "regla de cierre" del artículo Tres. Dos de la Ley 20/1991, cuando los destinatarios estén establecidos fuera de la Unión Europea, puesto que, si bien los servicios de asesoramiento sí se encuadrarían en su ámbito de aplicación, ya hemos concluido que su utilización o explotación efectiva no se efectúa en Canarias. Por tanto, esta prestación de servicios estaría no sujeta al IGIC.

A.2.- Si los destinatarios no son empresarios o profesiones, sino particulares, sería de aplicación lo dispuesto en el artículo 17.Uno.2 de la Ley 20/1991, debiendo diferenciar si éstos están establecidos dentro o fuera de la Unión Europea:

A.2.1.- Si lo están, la prestación del servicio de coaching se localiza en Canarias, porque aquí tiene la sede de su actividad económica y su establecimiento permanente la persona física prestadora, y por tanto estaría sujeto a IGIC.

A.2.2.- Si no están establecidos en la Unión Europea, la prestación del servicio de asesoramiento, como servicio profesional que es, no estaría localizada en Canarias. Sin que tampoco sea pueda acudirse a la conocida como "regla de cierre" del artículo Tres. Dos de la Ley 20/1991, para su localización, por la misma razón señalada en el punto A.1 anterior. Por tanto, esta prestación de servicios a particulares establecidos fuera de la Unión Europea, estaría no sujeta al IGIC.

B).- Cuando la actividad no la ejerza de forma presencial ni *on line* en directo, y reúna las características que delimitan los servicios prestados por vía electrónica, en los términos recogidos en el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991 ya citado, nos remitimos a lo señalado anteriormente al exponer la actividad de enseñanza cuando tenía esta consideración, donde, también allí, para la localización de la prestación de este tipo de servicios, distinguía según que los destinatarios fueran empresarios o profesionales, o no; concluyéndose que en ambos casos, no están localizadas en Canarias, por lo que no están sujetas en IGIC.

Para terminar con el análisis de la tributación en el IGIC, de la prestación de servicios de coaching, sólo nos queda señalar que no está prevista ninguna exención, sin perjuicio de su posible inclusión en el régimen especial del pequeño empresario o profesional, regulado en el artículo 109 de la Ley 4/2012, como señalamos en relación con la primera pregunta.

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

1.- La prestación de servicios desde su sede en Canarias, que calificamos como de naturaleza educativa, por ser clases presenciales u *on line* en directo, cuando los destinatarios están fuera de Canarias, está sujeta al IGIC si éstos son particulares, y no sujeta cuando son empresarios o profesionales.

En el caso de que los destinatarios sean particulares, esta prestación de servicios podría estar exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.10º de la Ley 4/2012, siempre que las materias que imparta estén incluidas en los Planes de estudios.

2.- La prestación de servicios desde su sede en Canarias, que no calificamos de naturaleza educativa, como es la impartición de clases no presenciales ni *on line* en directo, por ser servicios prestados por vía electrónica, cuando los destinatarios están fuera de Canarias, está no sujeta al IGIC, tanto si éstos son particulares como si son empresarios o profesionales.

3.- La prestación de servicios de coaching desde su sede en Canarias, no tiene la consideración de servicio educativo, debiendo diferenciar si es prestado de forma presencial u *on line* en directo, o no; en el primer caso, sería un servicio de asesoramiento personal, y en el segundo un servicio prestado por vía electrónica.

3.1.-La prestación de servicios de asesoramiento personal, cuando los destinatarios están fuera de Canarias, está no sujeta al IGIC si éstos son empresarios o profesionales, pero si son particulares hay que diferenciar si están establecidos dentro o fuera de la Unión Europea: si lo están, la operación está sujeta al IGIC, y si no lo están, no sujeta al IGIC.

En el caso de que los destinatarios sean particulares establecidos en la Unión Europea, excluida Canarias, no existe una exención en el artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, no obstante, esta prestación de servicios podría estar exenta si el prestador está incluido en el Régimen especial del pequeño empresario o profesional (REPEP).

3.2.- La prestación de servicios por vía electrónica, a destinatarios establecidos fuera de Canarias, está no sujeta al IGIC en cualquier caso.

4.- La venta *on line* desde su sede en Canarias, de libros que no se encuentran en Canarias, a destinatarios ubicados fuera de este territorio, está no sujeta al IGIC, ya sean empresarios o profesionales o particulares.

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, 30 de noviembre de 2022

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN

Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García