Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2084 (09/11/21)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 50.Uno.9º Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Una sociedad mercantil manifiesta que siendo su objeto social la actividad de enseñanza, va a tener dos líneas de actuación:

1.- Cursos de mecanografía, informática e idiomas presenciales en colegios situados en Canarias, destinados a cubrir las necesidades de formación de los alumnos en estas materias como actividad extraescolar o curricular.

2.- Suministro y seguimiento del alumno en un curso *on line* de mecanografía, destinado a todo tipo de cliente (particular, empresa, etc).

Expresa que estas materias están incluidas en los planes de estudio del sistema educativo español y autonómico de Canarias, por lo que entienden que esta formación/enseñanza está exenta de IGIC.

Por otra parte, señala que tratándose de un centro privado de enseñanza se puede considerar como centro educativo autorizado a efectos del IGIC, ya que según la jurisprudencia europea (sentencia TJUE de 17 de febrero de 2005, Asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02, Linneweber y Akritidis).), basta con que el centro privado preste servicios de enseñanza como actividad principal y de forma continuada en el tiempo.

Por lo que, atendiendo a la reciprocidad entre los regímenes de impuestos indirectos, IVA e IGIC, se solicita la conformidad sobre la aplicación de la exención del artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 a las actividades formativas expuestas.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La regulación, estatal o autonómica, sobre el IGIC prevalece sobre la normativa comunitaria de armonización del IVA; no obstante, la jurisprudencia comunitaria puede utilizarse como criterio interpretativo de la regulación del IGIC en materias donde resulte equivalente con la normativa del IVA, siempre y cuando no sea contraria a la normativa del IGIC. Por ello, la jurisprudencia derivada de la sentencia de 17 de febrero de 2005, Asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02, Linneweber y Akritidis, no resulta trasladable al IGIC, porque el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 dispone que la entidad prestadora del servicio sea una entidad de Derecho público o una entidad privada autorizada, requiriéndose en este último caso, la necesaria autorización administrativa.

- 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. En ningún caso dispone de la naturaleza de servicio educativo el suministro de enseñanza a distancia, que, a efectos del IGIC, tenga la consideración de servicios prestados por vía electrónica.

Si la entidad consultante no es un centro docente, ni tiene la autorización administrativa correspondiente para realizar, como entidad privada, la actividad de enseñanza, deberá repercutir el IGIC, tanto si los cursos son presenciales o en línea, como si son por vía electrónica.

- Si, como entidad privada, tiene la citada autorización, será aplicable la exención del artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, y no repercutirá el IGIC a ninguno de sus destinatarios, por las actividades de enseñanza de idiomas, mecanografía e informática realizadas de forma presencial o en línea, siempre que no tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica.

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 sociedad mercantil manifiesta que siendo su objeto social la actividad de enseñanza, va a tener dos líneas de actuación:

1.- Cursos de mecanografía, informática e idiomas presenciales en colegios situados en Canarias, destinados a cubrir las necesidades de formación de los alumnos en estas materias como actividad extraescolar o curricular.

2.- Suministro y seguimiento del alumno en un curso *on line* de mecanografía, destinado a todo tipo de cliente (particular, empresa, etc).

Expresa que estas materias están incluidas en los planes de estudio del sistema educativo español y autonómico de Canarias, por lo que entienden que esta formación/enseñanza está exenta de IGIC.

Por otra parte, señala que tratándose de un centro privado de enseñanza se puede considerar como centro educativo autorizado a efectos del IGIC, ya que según la jurisprudencia europea (sentencia TJUE de 17 de febrero de 2005, Asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02, Linneweber y Akritidis).), basta con que el centro privado preste servicios de enseñanza como actividad principal y de forma continuada en el tiempo.

Por lo que, atendiendo a la reciprocidad entre los regímenes de impuestos indirectos, IVA e IGIC, se solicita la conformidad sobre la aplicación de la exención del artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 a las actividades formativas expuestas.

SEGUNDO.- 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.

Respecto a la consulta efectuada, hemos de diferenciar los dos tipos de actividades, por un lado, la de cursos presenciales de mecanografía, informática e idiomas en colegios situados en Canarias, y, por otro lado, la de cursos *on line* de mecanografía 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 la posible aplicación de la exención recogida en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dado que una de ellas se realiza de forma presencial, y la otra no.

TERCERO.- 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 la aplicación de la exención, 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.

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:

"– 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 los servicios de mecanografía *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 la exención prevista en el artículo 50.Uno.9º 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 impuesto 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.*".

CUARTO.- 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, 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.Uno.9º de la Ley 4/2012, para la cual se exigen varios requisitos:

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

> *"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. Atendiendo a las materias que se enseñan por la entidad consultante, esto es, idiomas, mecanografía e informática, parece evidente que encajarían en el ámbito objetivo de la exención; la de idiomas, porque está expresamente contemplada en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012; y las de mecanografía e informática, porque suponemos que entrarían en el marco de la formación y reciclaje profesional a que se refiere también el citado precepto, pues disponer de las habilidades de la mecanografía da la posibilidad de adaptarse mejor al mundo laboral actual, debido al uso de ordenadores y otros dispositivos para la elaboración de cualquier tipo de documento.

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.

Es el momento de analizar la cuestión fundamental que se plantea en esta consulta, esto es, si la sociedad mercantil consultante con domicilio social y fiscal en Canarias, entra dentro de la categoría de "entidades privadas autorizadas".

Puesto que el precepto transcrito utiliza tres expresiones distintas -la de "entidades privadas autorizadas", la de "empresas docentes o educativas*"* y la de "centros docentes"- se concluye que los servicios enumerados en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 deben ser realizados por centros docentes o por empresas educativas autorizadas.

Como centros docentes hay que considerar los comprendidos en el ámbito de aplicación de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación (Título IV), con la condición de que los mismos estén inscritos en el Registro Especial de Centros Docentes de la Comunidad Autónoma de Canarias, con arreglo a lo previsto en el artículo 17.2 de la Ley 6/2014, de 25 de julio, Canaria de Educación no Universitaria.

Por empresas educativas autorizadas hay que entender aquellas que, no teniendo el carácter de centro docente, están autorizadas para el ejercicio de alguna de las actividades mencionadas en el primer párrafo del número 9º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012. Esta

autorización puede ser general, es decir, referida a la propia empresa, o particular, por ejemplo, para un curso concreto que pueda efectuar la misma.

Del escrito de la consulta, no se infiere que la entidad consultante sea un centro docente, ni que, como empresa educativa, tenga la correspondiente autorización administrativa para el ejercicio de las actividades de enseñanza de idiomas, mecanografía e informática, ya que hace referencia al criterio mantenido por la jurisprudencia europea respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), para considerar que no es necesaria la misma (sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 17 de febrero de 2005, Asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02, Linneweber y Akritidis).

En este sentido, sin perjuicio de que los criterios fijados para este último impuesto indirecto, no son vinculantes para el IGIC, al no estar Canarias dentro del territorio de aplicación del IVA, consideramos oportuno aclarar nuestra posición ante la jurisprudencia fijada por el TJUE.

QUINTO.- El artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone:

> ***"****Artículo 20. Exenciones en operaciones interiores****.***
>
> *"Uno. Estarán exentas de este 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".

Si comparamos el contenido de este precepto con el del artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, reproducido ya en el anterior apartado CUARTO de esta consulta, constatamos la existencia de una sustancial identidad en ambos preceptos, al menos en lo que relativo a los supuestos de exención que comprende.

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, resultando equivalentes en muchas ocasiones las regulaciones del IVA y del IGIC en algunos de sus ámbitos, no parece coherente que los criterios que se adopten para la interpretación del primero no se extiendan al segundo, y así ha sido reconocido por el Tribunal Supremo, el TEAC y la propia doctrina administrativa del IGIC emitida por este centro directivo.

Comenzando por la doctrina administrativa del IGIC, en la consulta 2032 de 12/10/2020 se analizó si la prestación de servicio de quiropráctica se encontraba exenta del IGIC por aplicación de la jurisprudencia contenida en la sentencia del TJUE de 27 de junio de 2019 (Asunto C-597/2017), expresando (el subrayado es nuestro):

"Si bien esta falta de inclusión en la ordenación de las profesiones sanitarias de los quiroprácticos, siempre ha sido la razón, al menos en el ámbito del IGIC, para no considerar al consultante como profesional médico o sanitario, no debe ser expresada ahora ignorando el criterio recientemente manifestado, por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 27 de junio de 2019, asunto C-597/17, a la que hace referencia el escrito de la consulta.

Esta sentencia analiza la posible exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), de los quiroprácticos y osteópatas, y, aunque no es vinculante en el territorio de aplicación del IGIC, su criterio no puede obviarse, dado que ambos impuestos exigen los mismos requisitos para aplicar este beneficio fiscal.

(...)

El territorio de las Islas Canarias, como parte de España, está integrado en el territorio de la Unión Europea, pero no, en el ámbito de aplicación del IVA; ello es debido al reconocimiento de un especial régimen económico y fiscal, derivado de sus circunstancias de lejanía e insularidad, que conlleva, entre otras muchas medidas, a la vigencia del IGIC y no del IVA. Por ello, a pesar del carácter no vinculante de la sentencia citada en el ámbito del IGIC, no podemos olvidar que en Canarias, igual que en el resto de la Unión Europea, rige el principio de libertad de circulación, y, que todos sus ciudadanos, incluidos los profesionales médicos o sanitarios, pueden prestar sus servicios sin limitaciones territoriales.

Si atendemos a las redacciones de esta exención, en el IVA y en el IGIC, veremos que ambas parten del citado artículo 132.1.c) de la Directiva 2006/112:

- En la Ley 4/2012, el artículo 50.Uno.3º señala:

"Artículo 50.- Exenciones en operaciones interiores.

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

(...)

3º. La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realice la prestación del servicio.

A efectos de esta exención tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales por el ordenamiento jurídico (...).

- En la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 20.Uno.3º dispone:

"Artículo 20.- Exenciones en operaciones interiores.

Uno.- Están exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

(...)

3.º La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A efectos de este impuesto tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico (...)".

Con esto queremos señalar que, teniendo la base de la exención, la misma redacción en el IVA y en el IGIC, es absurdo, que sea objeto de diferente interpretación en cada uno de estos impuestos, cuando son aplicables en un mismo país -aunque en distintos territorios-, que es miembro de la Unión Europea, y es una Directiva de su Consejo la que establece la base de la exención.

Ante esta situación, consideramos procedente seguir el criterio interpretativo del Tribunal Europeo que entiende que la exención no queda subordinada a que la titulación para la práctica de la profesión se encuentre incluida entre la de los profesionales sanitarios regulados por la legislación del Estado miembro, sino que será necesario que el profesional que quiera aplicar la exención posea las cualificaciones profesionales requeridas.

(...)"

También resulta relevante la doctrina contenida en la consulta de 29/12/2020 donde se acude directamente a la regulación comunitaria para determinar si un empresario o profesional se encuentra establecido (el subrayado es nuestro):

"*Si un empresario o profesional tiene en el territorio de aplicación del IGIC la sede de su actividad económica o su domicilio fiscal, se encuentra, en todo caso, establecido. Si no tiene en el territorio de aplicación del IGIC la sede de su actividad económica o su domicilio fiscal, pero dispone de establecimiento permanente, se encuentra establecido si dicho establecimiento permanente interviene en la concreta entrega de bien o en la prestación de servicio sujeta al IGIC.*

Cabe la posibilidad, por tanto, de que en determinada operación de entrega la entidad mercantil consultante se encuentre establecida (si el establecimiento permanente

interviene en la entrega), o no se encuentre establecida (si el establecimiento permanente no interviene en la entrega). Este hecho es fundamental para determinar quién es el sujeto pasivo en la entrega y, por tanto, al que se le exige el cumplimiento de la obligación tributaria principal que no es otra cosa que el pago a la Hacienda autonómica de la cuota del IGIC devengada.

Existe plena coincidencia en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 84.2 de la Ley 37/1992) y del IGIC (artículo 19.3 de la Ley 20/1991) de cuándo se entiende que un empresario o profesional se encuentra establecido, por lo que consideramos oportuno acudir, aunque Canarias se encuentra fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA, al Reglamento de Ejecución (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 (en adelante, Reglamento de ejecución).

Se desprende del artículo 53 del Reglamento de ejecución que la regla general para entender que un establecimiento permanente interviene en una entrega de bien o en una prestación de servicios sujeta al IGIC es la utilización de los medios técnicos y humanos adscritos al mismo para la realización de actos inherentes a la realización de la entrega o de la prestación. Debe utilizarse ambos medios (los técnicos y los humanos) y no uno de ellos, ya sea antes o durante la entrega del bien o la prestación del servicio.

No obstante, cuando los medios del establecimiento permanente se utilicen exclusivamente para llevar a cabo tareas administrativas auxiliares, tales como la contabilidad, la facturación, el cobro de créditos o la tramitación de la declaración de importación, no se considerará que los medios técnicos y humanos se han utilizado a los fines de la entrega del bien o de la prestación de servicios.

(...)" .

En resolución del TEAC (Sala Segunda) de 21/10/2020, recurso 00-01789-2017, se expresa (el subrayado es nuestro):

"El citado artículo de la Ley de IVA es la transposición al Ordenamiento interno de la norma contenida en el artículo 5, apartado 8, de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva del Consejo, en materia de IVA. Desde el 1 de enero de 2007, la Sexta Directiva fue reemplazada por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, siendo en la actualidad el artículo 19, párrafo primero, de este nuevo texto el que recoge la previsión del ya derogado artículo 5.8 de la Sexta Directiva, ello en los siguientes términos:

"Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente."

En la interpretación del supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 7.1º de la Ley de IVA es relevante la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE en lo sucesivo) dictada en la interpretación de su antecedente comunitario, esto es, del artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE.

Por lo que respecta al IGIC, es preciso señalar que, puesto que el artículo 9.1º de la Ley 20/1991 es trasunto, a la fecha, del artículo 7.1º de la Ley de IVA, siendo así que la redacción de ambos preceptos es muy similar, debe concluirse que dicho precepto 9.1º, que regula este supuesto de no sujeción, debe seguir una pauta de interpretación conjunta a la adoptada en relación con el IVA, lo que conduce a la toma en consideración de la jurisprudencia comunitaria.

No desconoce este Tribunal el auto del TJUE, de fecha 16 de abril de 2008, asunto C-186/07, Club Náutico de Gran Canaria, por medio del cual el TJUE inadmitió una cuestión prejudicial presentada por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, por entender que el IGIC se encuentra fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, entonces norma de armonización del IVA en la Unión Europea, hoy día sustituido por la antes citada Directiva 2006/112/CE.

Siendo pacífico, pues, que las Directivas de armonización del IVA no son de aplicación en lo que al IGIC se refiere, no es menos cierto que, resultando equivalentes en España las regulaciones del IVA y del IGIC en algunos de sus ámbitos, no parece coherente que los criterios que se adopten para la interpretación del primero no se extiendan al segundo, máxime cuando dichos criterios no sólo emanan de la jurisprudencia comunitaria, sino que han llegado también a la jurisprudencia patria dictada sobre la cuestión.

(...)".

Por último, en el apartado 1 del fundamento jurídico segundo de la sentencia del Tribunal Supremo 1524/2020 de 16 de noviembre de 2020 (R.Casación 4942/2018), se señala:

"Gran parte de las objeciones que opone la parte recurrente a la aplicación al territorio canario de la jurisprudencia de esta Sala y del Tribunal de Luxemburgo, recaída en relación con el IVA, ha sido ya contestada en pronunciamientos anteriores, entre otros en nuestra sentencia de 14 de abril de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 6601/2017. En el citado recurso, se planteaba también la cuestión de la aplicación de la doctrina del TJUE y del Tribunal Supremo sobre el IVA a aspectos del impuesto general indirecto canario cuando la regulación de éste –como aquí sucede- era sustancialmente idéntica que la prevista para el IVA y ya había interpretación de aquellos órganos jurisdiccionales.

Como sucede ahora, la Comunidad Autónoma pretendía que la regulación que, al respecto, establece la normativa de la Unión Europea y, sobre todo la interpretación que de esa normativa efectúa el Tribunal de Luxemburgo, no es extrapolable al caso pues ni aquella normativa, ni la del IVA, ni esa jurisprudencia despliegan sus efectos en Canarias, encontrándose recogida tal exclusión en el art 4 del Reglamento (CEE) 1911/1991, del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones de derecho comunitario en las Islas Canarias.

Contestamos a ese razonamiento –y así debemos reiterarlo ahora- que cuando el legislador estatal, en ambos cuerpos normativos, y también mediante las mismas normas estatales, durante el mismo período de vigencia, ha querido regular una materia de manera idéntica (en el caso, la relación alternativa y no excluyente entre compensación y devolución de cuotas) y cuando ambos supuestos, por voluntad del legislador nacional, resultan tratados

de manera idéntica, no hay razón para que sean interpretados de forma distinta por la sola razón de que se haya fundamentado tal interpretación en una sentencia que alude a una norma europea, que no constituye, en puridad, la ratio decidendi de la sentencia recurrida, sino que ésta descansa en el principio de neutralidad, esencial no solo en el IVA, sino también -ocioso es decirlo - en el IGIC."

No obstante todo lo expuesto, a juicio de este centro directivo, la jurisprudencia contenida en el fallo de la sentencia de 17 de febrero de 2005, Asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02, Linneweber y Akritidis, ya lo adelantamos, no resulta trasladable al IGIC.

Efectivamente, el artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992 aunque disponga textualmente que la aplicación de la exención está vinculada con que la enseñanza sea prestada por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de esta actividad, en virtud de los principios de primacía y de aplicación directa del derecho de la Unión y, conforme a la jurisprudencia que nos ocupa, la prestación de los servicios de enseñanza incluidos en los planes de estudios está exenta, dentro del ámbito del territorio armonizado del IVA, con independencia de que se encuentre o no autorizada la entidad educativa; sin embargo, dicha jurisprudencia no cabe trasladarla directamente al ámbito del IGIC, porque expresamente el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 dispone que la entidad prestadora del servicio sea una entidad de Derecho público o una entidad privada autorizada, requiriéndose en este último caso, la necesaria autorización administrativa; ello supone que en tanto no se modifique la redacción del precepto, debe aplicarse directamente el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 en los estrictos términos en él contenidos; en su virtud, con la redacción vigente no cabe la aplicación de la citada exención cuando la entidad privada prestadora del servicio de enseñanza, establecida en Canarias, carezca de la correspondiente autorización administrativa para su ejercicio.

Para entender lo manifestado en el párrafo anterior, resulta interesante traer a colación la problemática que en su día se planteó respecto al supuesto de exención previsto en el derogado artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991 por su identidad con el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992. Este último precepto, hasta el día 31 de diciembre de 1998, presentaba la siguiente dicción:

> "*13.º Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean realizados por las siguientes personas o entidades:*
>
> *a) Entidades de derecho público.*
>
> *b) Federaciones deportivas.*
>
> *c) Comité Olímpico Español.*
>
> *d) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social cuyas cuotas no superen las cantidades que se indican a continuación:*
>
> *Cuotas de entrada o admisión: 300.000 pesetas.*
>
> *Cuotas periódicas: 5.000 pesetas mensuales.*

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos."

La redacción de igual supuesto de exención en el IGIC estaba contemplada en el actualmente derogado artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991 en los siguientes términos:

"*13º Los servicios prestados por entidades de derecho público, federaciones deportivas o entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social, a quienes practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y las cuotas de los mismos no superen las cantidades que a continuación se indican:*

Cuotas de entrada o admisión: 240.000 pesetas.

Cuotas periódicas: 3.600 pesetas mensuales.

Estas cuantías podrán modificarse en la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año."

El TJUE mediante sentencia de 7 de mayo de 1998, Asunto C-124/96 decide lo siguiente:

"*Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a lo dispuesto en la letra m) del apartado 1 de la Parte A del artículo 13 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, al disponer que la exención del IVA de que disfrutan las prestaciones directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física sólo se aplicará a las entidades privadas cuyas cuotas de entrada o periódicas no sobrepasen una determinada cuantía."*

Dada la similitud de la redacción en el IVA y en el IGIC, un club deportivo sin ánimo de lucro solicitó la devolución de las cuotas del IGIC declaradas respecto a aquellos servicios relacionados con la práctica del deporte y cuyos destinatarios habían estado obligados a abonar una cuota de entrada o admisión superior a los importes expresados en el artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991, que suponía la inaplicación de la exención.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas, en sentencia de 25/11/2004, declaró el derecho del club deportivo a la devolución de ingresos indebidos razonando que la sentencia del TJUE de 7 de mayo de 1998 había condenado a España por incumplimiento de la Sexta Directiva sobre armonización fiscal debido a que la exención establecida en el IVA para las cuotas satisfechas por servicios de práctica del deporte prestado por entidades deportivas de carácter social se condicionaba en la legislación española a que no superasen determinadas cuantías (distinguiéndose entre cuotas de entrada o admisión y cuotas periódicas), siendo tal limitación contraria a la indicada Directiva, y que, pese a tratarse de cuotas del IGIC, la semejanza de este tributo con el IVA, y la identidad entre el artículo 20.Uno.13º de la Ley

37/1992, del IVA, y el art. 10.1.13º de la Ley 20/1991, impiden establecer distingos interpretativos.

Recurrida en amparo, el Tribunal Constitucional (TC) en los fundamentos jurídicos 4 y 5 de su sentencia 194/2006, de 19 de junio, expresa lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"4. Para efectuar el enjuiciamiento de la cuestión central planteada por el recurso de amparo del Gobierno de Canarias hemos de partir de que tanto la resolución judicial como la totalidad de las partes de este proceso constitucional admiten que la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de mayo de 1998 declaró contrario al Derecho comunitario un precepto de la Ley reguladora del IVA literalmente idéntico al contenido en la Ley reguladora del impuesto general indirecto canario que fue dejado de aplicar por el órgano judicial, pero que la declaración efectuada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas no afectó a dicho último precepto. En consecuencia éste (el art. 10.1.13 de la Ley 20/1991) era una disposición legal vigente y no afectada por la declaración del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de modo que el órgano judicial no podía dejar de aplicarla sin plantear, o bien cuestión de inconstitucionalidad, si entendía contraria al principio de igualdad la diferencia de trato que respecto de la aplicación del impuesto general indirecto canario y el IVA había ocasionado la anulación de los límites a la exención en el ámbito del último de los indicados tributos, o bien cuestión prejudicial, si estimaba que la regulación establecida en el impuesto general indirecto canario sobre el extremo que a los efectos del caso interesan era contraria al Derecho comunitario, pues, conforme al art. 234 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, "cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal de Justicia.

(…)

5. La necesidad del planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad resulta incondicionada en relación con las normas legales posteriores a la Constitución si no parece posible mantener una interpretación de ellas que acomode su sentido y aplicación a la Norma Suprema. No resulta pertinente extenderse más en ello, por cuanto el órgano judicial no ha fundado la parcial inaplicación del precepto legal (en cuanto que condiciona el disfrute de la exención a la cuantía de las cuotas de entrada o admisión y de las periódicas) en la vulneración del principio de igualdad, sino que, dado el paralelismo existente entre el art. 20.1.13 de la Ley 37/1992, del IVA, y el art. 10.1.13 de la Ley 20/1991, reguladora del impuesto general indirecto canario, extendió a éste último precepto la declaración efectuada por la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas respecto del primero.

Por otra parte (siempre que concurran los presupuestos fijados al efecto por el propio Derecho comunitario, cuya concurrencia corresponde apreciar a los Jueces y Tribunales de la jurisdicción ordinaria), el planteamiento de la cuestión prejudicial para dejar de aplicar una norma legal vigente por su contradicción con el Derecho comunitario resulta imprescindible para el respeto al sistema de fuentes establecido como garantía inherente al principio de legalidad, al que están sometidas las actuaciones de la Administración (art. 103 CE) y de los Tribunales (art. 117.1 CE). Es más, en la medida en que la actuación de los Tribunales de Justicia no encuentra otro límite normativo que el constituido por las normas de rango legal, la sujeción y el respeto a este límite configuran la frontera de la competencia

judicial en la cual el Juez encuentra su legitimidad democrática.

La cuestión de si, al dejar de aplicar el art. 10.1.13 de la Ley 20/1991, reguladora del impuesto general indirecto canario, en cuanto condicionaba la aplicación de la exención a la cuantía de las cuotas de entrada o periódicas satisfechas a las entidades de constante referencia, se vulneró o no el sistema de fuentes relativo al control de normas ha de recibir en el caso sometido a nuestro enjuiciamiento una respuesta afirmativa. En efecto, resulta patente que una Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que declara la incompatibilidad entre la normativa nacional y una Directiva comunitaria no puede justificar la inaplicación de una Ley en un territorio en el cual la Directiva no despliega sus efectos [la inaplicabilidad en el territorio ultraperiférico de Canarias de la Sexta Directiva sobre armonización fiscal se encuentra recogida en el art. 4 .1 del Reglamento (CEE) núm. 1911/1991, del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las Islas Canarias; tal exclusión se contiene también en el art. 3 de la Directiva, conforme al cual "no tendrán la consideración de 'interior del país', los territorios nacionales siguientes: ... Islas Canarias"]. Es más, esta afirmación, que sin duda puede realizarse incluso tratándose de la aplicación de la misma Ley en un territorio al que no alcanza la eficacia jurídica de la Directiva, resulta si cabe aún más incontrovertible cuando estamos en presencia de una Ley distinta a la declarada contraria al Derecho comunitario. Que su contenido material sea idéntico no supone sino el ejercicio de la libertad de configuración del legislador que, incluso cuando opera con un margen de actuación distinto, puede optar por introducir allí donde tiene tal margen (Canarias) la misma regulación que donde no lo tiene (territorio peninsular). Es cierto que, como consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de mayo de 1998, el legislador, mediante la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, acomodó la regulación del IVA al Derecho comunitario, suprimiendo todo límite para el disfrute de la exención que procediese de la cuantía de las cuotas de entrada o periódicas (art. 7 de la citada Ley 50/1998), y que además optó por modificar en idéntico sentido la regulación de la misma exención en el impuesto general indirecto canario, manteniendo así la homogeneidad normativa existente hasta la declaración de disconformidad con el Derecho comunitario que la citada Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas incorpora. Ahora bien, la constatación de que el legislador ha establecido una regulación homogénea de la misma exención en ambos tributos (IVA e impuesto general indirecto canario) no autoriza al órgano judicial para dejar de aplicar un precepto legal vigente sin acudir a los instrumentos que el Ordenamiento jurídico arbitra para el control de su acomodación a la Constitución o al Derecho comunitario."

Con base en todo lo expuesto, el TC falla otorgando el amparo, anulando la sentencia y ordenando retrotraer las actuaciones, dado que el artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991 era una disposición legal vigente en el momento del pronunciamiento judicial y no afectada por la sentencia del tribunal comunitario, y el Tribunal Superior de Justicia de Canarias no podía dejar de aplicar dicho precepto sin plantear, o bien cuestión de inconstitucionalidad ante el TC, si entendía contraria al principio de igualdad la diferencia de trato que respecto de la aplicación del IGIC y el IVA había ocasionado la anulación de los límites a la exención en el ámbito del IVA, o bien planteando cuestión prejudicial ante el TJUE, si entendía que la redacción del artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991 no se adecuaba a la normativa comunitaria.

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias se decantó por plantear una cuestión prejudicial al TJUE. Por Auto de 26 de noviembre de 2006 es inadmitida, en cuanto que la normas armonizadoras de los tributos sobre el volumen de los negocios (Sexta Directiva en dicha fecha) no pueden aplicarse ni directamente al IGIC, dado que Canarias se encuentra fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA (artículo 4 del Reglamento (CEE) 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991), ni tampoco indirectamente porque la Ley 20/1991 no efectúa remisión alguna a la Sexta Directiva

Por todo lo expuesto, a nuestro juicio, y en tanto no se produzca una modificación de la Ley 4/2012, no se cumple el requisito subjetivo de la presente exención; por lo que, fallando este elemento subjetivo, no es posible aplicar la exención prevista en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, a los servicios prestados en ambas modalidades, presencial o en línea, a pesar de que podría cumplirse el requisito objetivo. En caso de tener esta autorización, los servicios vinculados con la enseñanza de idiomas, mecanografía e informática, prestados, tanto de forma presencial como en línea, en las instalaciones de colegios, sí estarían exentos del IGIC.

QUINTO.- 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:

- La regulación, estatal o autonómica, sobre el IGIC prevalece sobre la normativa comunitaria de armonización del IVA; no obstante, la jurisprudencia comunitaria puede utilizarse como criterio interpretativo de la regulación del IGIC en materias donde resulte equivalente con la normativa del IVA, siempre y cuando no sea contraria a la normativa del IGIC. Por ello, la jurisprudencia derivada de la sentencia de 17 de febrero de 2005, Asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02, Linneweber y Akritidis, no resulta trasladable al IGIC, porque el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 dispone que la entidad prestadora del servicio sea una entidad de Derecho público o una entidad privada autorizada, requiriéndose en este último caso, la necesaria autorización administrativa.

- 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. En ningún caso dispone de la naturaleza de servicio educativo el suministro de enseñanza a distancia, que, a efectos del IGIC, tenga la consideración de servicios prestados por vía electrónica.

- Si la entidad consultante no es un centro docente, ni tiene la autorización administrativa correspondiente para realizar, como entidad privada, la actividad de enseñanza, deberá repercutir el IGIC, tanto si los cursos son presenciales o en línea, como si son por vía electrónica.

- Si, como entidad privada, tiene la citada autorización, será aplicable la exención del artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, y no repercutirá el IGIC a ninguno de sus destinatarios, por las actividades de enseñanza de idiomas, mecanografía e informática realizadas de forma presencial o en línea, siempre que no tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica.

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.

Las Palmas de Gran Canaria, 9 de noviembre de 2021

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García