CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1689 (08/10/14)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.1 Ley 20/1991 Art. 5 Ley 20/1991 Art. 50.Uno.9º y 10º Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

El ente público consultante en colaboración con una universidad pública canaria desarrollan los Cursos de Extensión Universitaria (Universidad de Verano 2014). La universidad pública se encarga de la docencia de los cursos y es la responsable de asignar el profesorado (profesores e investigadores de plantilla, escogidos tras la presentación de un proyecto), lo difunde en su página web, se encarga de la matriculación del alumnado, de la gestión del aula virtual y de la expedición de certificados Los cursos desarrollados se incluyen en la oferta oficial de créditos de libre elección de la universidad pública.

El ente público consultante cede el espacio para la impartición de los cursos y asume los gastos correspondientes a los honorarios de los profesores, su traslado y alojamiento.

Las facturas de los honorarios son expedidos por cada profesor. Se consulta sobre su tributación en el IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Los servicios de docencia prestados por los profesores al ente público consultante en el ámbito de los Cursos de Extensión Universitaria (Universidad de Verano 2014), se encuentran sujetos y exentos del IGIC por aplicación de la exención prevista en el artículo 50.Uno.10º de la Ley 4/2012.

Visto escrito presentado por , y con domicilio a efectos de notificaciones en Avenida Marítima nº 3, 38700 Santa Cruz de la Palma, escrito en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, 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 adelante, Ley 20/1991), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- El ente público consultante en colaboración con una universidad pública canaria desarrollan los Cursos de Extensión Universitaria (Universidad de Verano 2014). La universidad pública se encarga de la docencia de los cursos y es la responsable de asignar el profesorado (profesores e investigadores de plantilla, escogidos tras la presentación de un proyecto), lo difunde en su página web, se encarga de la matriculación del alumnado, de la gestión del aula virtual y de la expedición de certificados Los cursos desarrollados se incluyen en la oferta oficial de créditos de libre elección de la universidad pública.

El ente público consultante cede el espacio para la impartición de los cursos y asume los gastos correspondientes a los honorarios de los profesores, su traslado y alojamiento.

Las facturas de los honorarios son expedidos por cada profesor. Se consulta sobre su tributación en el IGIC.

SEGUNDO.- Del contenido de la consulta se desprende una cierta contradicción. En efecto, si bien una universidad pública es quien se encarga de "*la docencia de los cursos y es la responsable de asignar el profesorado (profesores e investigadores de plantilla, escogidos tras la presentación de un proyecto), lo difunde en su página web, se encarga de la matriculación del alumnado, de la gestión del aula virtual y de la expedición de certificados*", no es la universidad quien emite factura por la actividad de docencia, sino son los profesores de la citada universidad pública quienes emiten las facturas al ente público consultante.

Obviaremos este hecho aparentemente anómalo y entraremos a analizar la consulta respecto a la tributación en el IGIC de la prestación de servicios de enseñanza efectuada por los profesores de la universidad pública al ente público consultante y que se deriva de la emisión de facturas por los profesores que es prueba, salvo que se demuestre lo contrario, de que los emisores de las facturas son quienes han efectuado la operación y que el destinatario que consta en las facturas es el adquirente real de la operación.

Con carácter previo debemos señalar que cuando nos referimos a profesores en la presente contestación no referimos tanto a los profesores como a los investigadores de plantilla escogidos por la universidad pública para impartir la docencia.

TERCERO.- El artículo 4.1 de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible por las operaciones interiores, dispone que:

"Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional."

Comprobamos que uno de los requisitos del hecho imponible es que la operación sea efectuada por un empresario o profesional.

El concepto de empresario o profesional, a efectos del IGIC, está contenido en el artículo 5.2 de la Ley 20/1991 que presenta el siguiente tenor:

"2. A los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales:

1º.- Las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales.

No obstante no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en el apartado siguiente.

2°. Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario."

Obviando a las sociedades mercantiles, comprobamos que el concepto de empresario o profesional viene determinado por dos notas relevantes:

- La realización de actividades empresariales o profesionales.

- La habitualidad en el desarrollo de tales actividades empresariales o profesionales.

El concepto de actividad empresarial o profesional, a efectos del IGIC, viene contenido en el número 1 del artículo 5 de la Ley 20/1991:

"1. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de actividades profesionales liberales y artísticas.

A efectos de este Impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren el apartado 2º del número 2, y las letras a) y b) del número 4 de este artículo.

Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto General Indirecto Canario."

A distinción del concepto de actividad empresarial o profesional, en la regulación del IGIC no consta un concepto de habitualidad. No obstante, en el número 3 del artículo 5 de la Ley 20/1991 se establece la regla general de la acreditación de la habitualidad por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho y un conjunto de presunciones de habitualidad que no admiten prueba en contrario:

"3. La habitualidad podrá acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho.

Se presumirá la habitualidad:

a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3 del Código de Comercio.

b) Cuando para la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas."

El artículo 3 del Código de Comercio dispone:

"*Existirá la presunción legal del ejercicio habitual del comercio, desde que la persona que se proponga ejercerlo anunciare por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil*."

Ejemplo: persona física que se anuncia por carteles colocados en las ventanillas de los vehículos que se ofrece para dar clases de idiomas. Esta práctica supone en el IGIC que nos encontramos ante un empresario o profesional, con independencia de su volumen de operaciones o de que disponga de pocos, muchos o ningún alumno.

Igualmente, la exigencia de contribuir en el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) ya presume, sin admitir prueba en contrario, que nos encontramos ante un empresario o profesional.

La cuestión es cuándo se exige contribuir en el IAE. Antes de entrar en el análisis de esta cuestión, es preciso advertir que cuando el artículo 5.3.b) expresa "*exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas"* no debe entenderse que se trate de una operación sujeta y no exenta a dicho tributo, es decir que genere una cuota a ingresar, sino cuando el sujeto pasivo esté obligado a presentar la declaración censal de alta manifestando todos los elementos para su inclusión en la matrícula.

En la consulta vinculante V1419-08 de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda se señala:

"*De acuerdo con los artículos 78 y 79 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el artículo único del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, se define el hecho imponible del IAE como aquél que está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del impuesto, cuando dichas actividades supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

De esta definición se desprende:

- que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio de cualquier actividad económica: basta un solo acto de realización de una actividad económica para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el impuesto, excluyendo, por lo tanto, la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito indispensable;

- que el hecho imponible se realiza con independencia de que exista o no lucro en el ejercicio de la actividad, e incluso, con independencia de que exista o no ánimo de lucro; y,

- que el impuesto grava toda clase de actividades, con independencia de que éstas se hallen o no especificadas en las correspondientes Tarifas."

Este criterio doctrinal se encuentra recogido en otras consultas como la V2518-07 o la V0288-09. Singular resulta esta última consulta. Se plantea que "*El consultante es trabajador por cuenta ajena, pero en período vacacional va a realizar por su cuenta una charla en un determinado evento, mediante contraprestación.",* consultándose si debe darse de alta en el IAE y su sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Respecto al IAE, y partiendo de la doctrina antes mencionada, se señala:

"*De todo lo anterior se desprende, que la actividad realizada por el consultante por constituir el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas está sujeta al mismo. Con independencia de la habitualidad y de la cuantía de las contraprestaciones que reciban y de cualquier otra circunstancia, las personas físicas que impartan conferencias, charlas, seminarios, por el mero hecho de prestar tales servicios por cuenta propia y a título individual, a efectos del IAE, realizan una actividad económicas profesional, por lo que están sujetas a dicho impuesto."*

Respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido se expresa:

"Asimismo, debe señalarse que de acuerdo con lo establecido en el artículo 5, apartado 3 de la Ley 37/1992, se presumirán el ejercicio de una actividad empresarial o profesional en los siguientes casos:

a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3º del Código de Comercio.

b) Cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 de esta Ley se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Por tanto, en tales supuestos los servicios prestados por el consultante estarían sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido."

Podemos señalar, por tanto, que si la actividad que tiene intención de desarrollar una persona física se realiza por cuenta propia, ordenando recursos materiales y/o humanos con el objetivo de intervenir en la producción de bienes o servicios, nos encontramos antes el desarrollo de una actividad empresarial o profesional y quien lo desarrolla tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del IGIC, con independencia de que la desarrolle con carácter ocasional.

En definitiva y partiendo de la presunción, que no admite prueba en contrario, de contribuir en el IAE, los profesores de la universidad pública por el desarrollo de su labor docente en los Cursos de Extensión Universitaria (Universidad de Verano 2014) tienen la consideración de empresarios o profesionales a efectos del IGIC, por lo que las prestaciones de servicios de enseñanza efectuadas al ente público consultante se encuentran sujetas al IGIC.

La siguiente cuestión a analizar es si resultan aplicables alguno de los supuestos de exención previstos en el artículo 50.Uno.9º y 10º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012).

El artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 dispone:

"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, 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.

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."

Descartada la aplicación del apartado 10º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, pues resulta aplicable exclusivamente a personas físicas, analicemos el contenido del apartado 9º.

Del primer párrafo del citado número 9º se desprende que la aplicación efectiva de la exención está condicionada al cumplimiento de dos requisitos:

Objetivo: debe tratarse de prestaciones de servicios de educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de postgrado, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional.

Subjetivo: los servicios que constituyen el requisito objetivo deben ser prestados por entidades de Derecho público o por entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichos servicios.

Tratándose de una entidad de Derecho público, la realización de cualquiera de las citadas prestaciones de servicios se encuentra exenta del IGIC.

Tratándose de una entidad privada, las prestaciones de servicios están exentas siempre y cuando se encuentre autorizada para el ejercicio de las mismas.

Cuestión importante es decidir qué se entiende por "entidades privadas autorizadas". El artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, utiliza tres términos: la citada "entidades privadas autorizadas", "empresas docentes o educativas" y "centros docentes".

Pues bien, de la conjunción de estos términos se concluye que los servicios deben ser prestados por centros docentes o por empresas educativas autorizadas.

Por centros docentes hay que considerar los comprendidos en el ámbito de aplicación de las Leyes Orgánicas 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades y 2/2006, de 3 de mayo, de Educación (Título IV), con el requisito de que los mencionados centros docentes se encuentren registrados en el Registro Especial de Centros Docentes de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Por empresas educativas autorizadas hay que entender aquellas que, no teniendo la consideración de centro docente, están autorizadas al 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, como particular, por ejemplo para un curso concreto que pueda efectuar la empresa.

Parece evidente que la exención prevista en este artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 no resulta aplicable a las prestaciones de servicios de enseñanza prestadas por los profesores universitarios al ente público autonómico.

El artículo 50.Uno.10º de la Ley 4/2012 presenta el siguiente tenor literal:

> *"10º. Las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo.*
>
> *No tendrán la consideración de clases prestadas a título particular, aquéllas para cuya realización sea necesario darse de alta en las tarifas de actividades empresariales o artísticas del Impuesto sobre Actividades Económicas."*

La aplicación de la exención prevista en el precepto está condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos:

a) Que las clases sean prestadas por personas físicas.

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

c) Que no sea necesario darse de alta en la Tarifa de Actividades Empresariales o Artísticas del IAE para prestar las referidas clases.

Respecto al requisito señalado con la letra c), esta Dirección General de Tributos no es competente para pronunciarse en relación a la necesidad de darse de alta la Tarifa de Actividades Empresariales o Artísticas del IAE, no obstante, la Dirección General de

Coordinación con las Haciendas Territoriales, del Ministerio de Hacienda y en resolución de 16 de febrero de 1993, manifestó lo siguiente:

> *"... desde la óptica del IAE, es profesional de la enseñanza... quién, actuando por cuenta propia (artículo 80, 1 de la Ley 39/1988), desarrolle personalmente la actividad de que se trate. Igualmente claro parece, sin embargo, que se estará ante un empresario, a efectos del impuesto, 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 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."*

Se desprende de lo expuesto que los profesores universitarios actúan como profesionales y que las materias incluidas en la prestación de servicio de docencia se encuentran comprendidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo español. Debe tenerse en cuenta que los cursos desarrollados en el ámbito de los Cursos de Extensión Universitaria (Universidad de Verano 2014), se incluyen en la oferta oficial de créditos de libre elección de la universidad pública.

CUARTO.- Conforme a todo ello, es criterio vinculante de este Centro Directivo que los servicios de docencia prestados por los profesores al ente público consultante en el ámbito de los Cursos de Extensión Universitaria (Universidad de Verano 2014), se encuentran sujetos y exentos del IGIC por aplicación de la exención prevista en el artículo 50.Uno.10º de la Ley 4/2012.

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

Santa Cruz de Tenerife, 8 de octubre de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván