Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos
Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos

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 2067 (01/06/21)

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

CUESTIÓN PLANTEADA

Una sociedad mercantil manifiesta que tiene una academia de idiomas que además presta servicio de comedor a los alumnos, y organiza campus de idiomas y viajes en verano para practicar el inglés en Reino Unido. Próximamente, de forma eventual, también realizará esta enseñanza fuera de sus centros, en las instalaciones de colegios privados que contratarían sus servicios como actividades extraescolares.

Pregunta, si tiene que repercutir el IGIC en todas las operaciones que realiza, esto es, en:

-Las clases impartidas en su academia, facturando a los alumnos.

-Las clases impartidas en los colegios privados, facturando a éstos.

-Los servicios de comedor, facturando a los alumnos.

-La organización de campus de verano y de viajes, facturando a los alumnos.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Si la entidad consultante no tiene la autorización administrativa correspondiente para realizar su actividad de enseñanza, deberá repercutir el IGIC, tanto si los destinatarios son los alumnos de la academia, como si son los de los centros privados; en el caso de tenerla, será aplicable la exención del artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, y no repercutirá el IGIC a ninguno de estos destinatarios, por las actividades de enseñanza de idiomas.

- El servicio de comedor prestado es un servicio diferente y no accesorio o complementario de la enseñanza de idiomas, y, con independencia de que este último pudiera estar exento en el IGIC, no quedaría amparado por ninguna exención. Por lo que deberá repercutir el IGIC a sus destinatarios.

- La organización de campus y viajes al extranjero por la entidad consultante, constituye una prestación única que tiene como servicio principal la enseñanza, y como servicios accesorios, los vinculados con el traslado y la estancia de los alumnos. Dado que no se localizan en Canarias, los servicios prestados por la entidad consultante cuyos destinatarios son los alumnos se encuentran no sujetos al IGIC, y no ha de repercutir este tributo.

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 tiene una academia de idiomas que además presta servicio de comedor a los alumnos, y organiza campus de idiomas y viajes en verano para practicar el inglés en Reino Unido. Próximamente, de forma eventual, también realizará esta enseñanza fuera de sus centros, en las instalaciones de colegios privados que contratarían sus servicios como actividades extraescolares.

Pregunta, si tiene que repercutir el IGIC en todas las operaciones que realiza, esto es, en:

-Las clases impartidas en su academia, facturando a los alumnos.

-Las clases impartidas en los colegios privados, facturando a éstos.

-Los servicios de comedor, facturando a los alumnos.

-La organización de campus de verano y de viajes, facturando a los alumnos.

SEGUNDO.- Para dar respuesta a estas preguntas, hemos de diferenciar tres tipos de actividades, por un lado, las de enseñanza, por otro lado, las de comedor, y, por último, las de organización de viajes y campus de verano. 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".

TERCERO.- Comenzando por las dos primeras, las actividades de enseñanza, acudimos al artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), en el que se recogen una serie de operaciones interiores exentas del IGIC, entre las que destacamos ahora, aquellas vinculadas con la prestación de servicios de enseñanza y formación, y que están reguladas en sus números 8º, 9º y 10º, procediendo a su estudio de forma separada:

***El artículo 50.Uno.8º** de la Ley 4/2012 establece (el subrayado es nuestro):

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

(...)

8.º Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

a) Protección de la infancia y de la juventud.

Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.

b) Asistencia a la tercera edad.

c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.

(...)

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos.

Lo dispuesto en este número no se aplicará a los servicios que resulten exentos en virtud de lo previsto en el número 29.º de este apartado Uno".

De su lectura se desprende que sólo los servicios de "*Educación especial*", previstos en la letra c), podrían encajar en los servicios de enseñanza que presta la entidad consultante.

La aplicación de esta exención está condicionada al cumplimiento de dos requisitos:

1º.- Debe tratarse de prestaciones de servicios, entre otros, de educación especial a personas con minusvalía, en el seno de servicios de asistencia social (requisito objetivo).

2º.- Y dichos servicios deben ser prestados por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados de carácter social (requisito subjetivo). A estos efectos, el apartado Dos del citado artículo 50 de la Ley 4/2012, tienen esta consideración:

"Dos. A efectos de lo dispuesto en el apartado Uno anterior, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquellos en los que concurran los siguientes requisitos:

1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

2.º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos, y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado Uno, números 8.º y 13.º del presente artículo.

Las entidades que cumplan los requisitos anteriores podrán solicitar de la Agencia Tributaria Canaria su calificación como entidades o establecimientos privados de carácter social en las condiciones, términos y requisitos que se determinen reglamentariamente. La eficacia de dicha calificación, que será vinculante para la Administración, quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta ley, fundamentan la exención.

Las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los requisitos anteriores se aplicarán con independencia de la obtención de la calificación a que se refiere el párrafo anterior, siempre que se cumplan las condiciones que resulten aplicables en cada caso".

Nada señala el escrito presentado que permita discernir a este centro directivo si el requisito objetivo (educación especial a personas con minusvalía, en el seno de servicios de asistencia social) se cumple; no obstante, pareciera que su actuación no se realiza en el ámbito de la asistencia social.

Siendo la entidad consultante una sociedad mercantil se presume que también se incumple el requisito subjetivo.

Respecto al requisito subjetivo, este centro directivo ha sostenido que el carácter lucrativo de toda sociedad mercantil (como una cualidad inherente a su naturaleza) impedía que pudiera merecer la consideración de entidad o establecimiento de carácter social, denegando, sin más, el derecho a disfrutar de la exención que nos ocupa. Sin embargo, atendiendo al pronunciamiento contenido en la sentencia del Tribunal Supremo, de 17 de octubre de 2008, debe admitir que la configuración de una entidad como sociedad de capital no es lo decisivo a los efectos de este beneficio fiscal.

En dicha sentencia el Alto Tribunal vino a considerar que si la Ley hubiera querido imponer o proscribir alguna forma jurídica para las entidades eventualmente beneficiarias de la exención regulada en el (actual) artículo 50.Dos de la Ley 4/2012, lo hubiera manifestado expresamente y no lo ha hecho. Añadiendo que la opción de una forma jurídica u otra es un elemento válido de elección operativa, sin que ello pueda erigirse como elemento constitutivo para el disfrute de las exenciones fiscales en las actividades que una entidad desarrolla, "ya que la Ley no lo regula así, y ante el silencio de la misma no pueden hacerse interpretaciones restrictivas que no estén contenidas ni en su letra ni en su espíritu".

No vamos en esta contestación a examinar todos y cada uno de los requisitos que la regulación tributaria exige para el reconocimiento de entidad o establecimiento de carácter social. Nos conformamos con destacar que, entre estos requisitos, el artículo 50.Dos de la Ley 4/2012 establece que la entidad no debe tener finalidad lucrativa, que los beneficios obtenidos han de aplicarlos al desarrollo de las actividades exentas y que los cargos de patronos o representantes legales deben ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta. Esto exige en el caso que nos ocupa que para que la sociedad mercantil consultante tenga la consideración de entidad o establecimiento de carácter social, sus Estatutos Sociales tienen que recoger que la sociedad no reparte beneficios, que los beneficios que obtenga los va a destinar al desarrollo de las actividades exentas, y que el órgano de representación de la sociedad no va cobrar por sus servicios, además de que carece de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

Partiremos del hecho normal de toda sociedad mercantil: que tiene carácter lucrativo, por lo que en ningún caso sería aplicable este supuesto de exención.

*****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 los servicios de "*enseñanza de idiomas*", podrían encajar en las dos primeras actividades que realiza la entidad consultante; pero también aquí, la aplicación efectiva de la exención está condicionada al cumplimiento de dos requisitos:

1º.- Debe tratarse de servicios, entre otros, relacionados con la enseñanza de idiomas (requisito objetivo).

2º.- Dichos servicios deben ser prestados por entidades de Derecho público o por entidades privadas autorizadas para el ejercicio de tales actividades (requisito subjetivo).

En el caso que nos ocupa, debemos determinar si la sociedad mercantil consultante 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 tenga esta autorización administrativa para el ejercicio de las actividades de enseñanza de idiomas. Por todo ello, a nuestro juicio, 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 a ambos tipos de destinatarios, a pesar de que podría cumplirse el requisito objetivo, en lo que se refiere a enseñanza de idiomas. En caso de tener esta autorización, los servicios vinculados con la enseñanza de idiomas prestados, tanto en sus centros, como en las instalaciones de colegios privados, sí estarían exentos del IGIC.

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

"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 conformidad con lo establecido en el artículo 3.2 de la ya citada Ley Orgánica 2/2006, las enseñanzas de idiomas están incluidas en el sistema educativo español, por lo que, son *"materias incluidas en los planes de estudios"* y, por tanto, los servicios prestados por la entidad consultante podrían encajar en esta exención; pero igualmente su disfrute está condicionado al cumplimiento de dos requisitos:

1º.- Debe tratarse de prestaciones de servicios, relacionados con la enseñanza de materias incluidas en los planes de estudios (requisito objetivo).

2º.- Dichos servicios deben ser prestados por personas físicas, que además no deban darse de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas (requisito subjetivo).

En este caso, se incumple el requisito subjetivo, al tratarse de una persona jurídica quien presta los servicios, y no una persona física; por lo que su incumplimiento conlleva la imposibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 50. Uno.10º de la Ley 4/2012, a los servicios prestados a ambos tipos de destinatarios, a pesar de que podría cumplirse el requisito objetivo, en lo que se refiere a determinadas materias impartidas.

Una vez analizada, la posible aplicación de las exenciones del IGIC vinculadas con la enseñanza y la formación -recogidas en el artículo 50.Uno. 8º, 9º y 10º de la Ley 4/2012-, podemos concluir que, según lo descrito en la consulta, no se cumple en ningún caso el requisito subjetivo exigido para su disfrute, con la posible salvedad señalada respecto del número 9º para el caso de que sí tuviera la entidad consultante la correspondiente autorización administrativa. Por lo que, si no tiene la autorización citada, deberá repercutir el IGIC, tanto si los destinatarios son los alumnos de la academia, como si son los de los centros privados; y si la tiene, podrá acogerse a la exención del artículo 50.Uno.9º de la Ley 20/1991, y no repercutirá el IGIC a ninguno de estos destinatarios, por las actividades de enseñanza de idiomas.

CUARTO.- Otra de las actividades que efectúa la academia, en sus propios centros, es la del servicio de comedor a los alumnos. En este punto, hemos de analizar que, en el caso de que fuera de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 -por tener la consultante la pertinente autorización administrativa para la enseñanza de idiomas-, si podría considerarse que este servicio de comedor está directamente relacionado con la enseñanza, y así, siguiendo lo recogido en su párrafo segundo, quedar amparado por la exención.

Ello exige que determinemos, si la actividad de enseñanza de idiomas está compuesta por varios elementos, servicio de enseñanza y de comedor, que han de fraccionarse para dar a

cada uno el tratamiento tributario que corresponda o si, por el contrario, han de tratarse como una operación única o principal que es la de enseñanza.

Para analizar el significado de la expresión "*prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior",* queremos recordar que esta misma referencia está recogida en la regulación de esta exención en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, y, por esta razón, a pesar de su carácter no vinculante en nuestro territorio, consideramos interesante conocer los criterios dispuestos por la normativa comunitaria y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), para su interpretación.

En la sentencia del TJUE de 25 de febrero de 1999 en el asunto C-349/96, se planteaba cuáles deben ser "*los criterios para decidir, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente*"; de su respuesta, nos interesa destacar ahora, los puntos 29 y 30:

En el punto 29, se señala que, si bien, "*de acuerdo con el apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente",* y que *"la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única"*

Y, en este sentido, en el punto 30, añade que *"Una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-0000, apartado 24)".*

Por tanto, siguiendo este criterio en el ámbito del IGIC, en el supuesto de que exista una prestación de servicios que tenga carácter accesorio respecto de otra prestación de servicios que tenga carácter principal realizadas ambas (operación accesoria y operación principal) para un mismo destinatario, la prestación de servicios que tenga carácter accesorio no tributará de manera autónoma e independiente en el IGIC, sino que seguirá el régimen de tributación por dicho Impuesto que corresponda a la operación principal de la que dependa.

En el caso planteado en la consulta se trata de la prestación de servicios de enseñanza de idiomas (actividad principal), y servicios de comedor (actividad accesoria), y la cuestión se centraría en determinar si este último, no constituye para su destinatario un fin en sí mismo, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones de la enseñanza de idiomas.

Teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente, consideramos que, en este caso, no podría admitirse esta directa relación entre el estudio de idiomas y el comedor, pues la

prestación de este último no es algo accesorio o complementario dentro del servicio principal de formación o enseñanza, que surge durante la misma y cuyo no consumo mermaría, dificultaría o impediría esta enseñanza; por ello, no se pueden entender como complementarios uno de otro, sino que cada uno constituye una prestación de servicios independiente. Por lo que cada servicio ha de seguir su propio régimen de tributación, al no ser considerados como una prestación única.

Por tanto, el servicio de comedor, es un servicio diferente y no accesorio o complementario, del servicio de enseñanza de idiomas, y, con independencia de que este último pudiera estar exento en el IGIC, no quedaría amparado por ninguna exención. Por lo que, deberá repercutir el IGIC a sus destinatarios.

QUINTO.- La última actividad que desarrolla es la relativa a la organización de campus de verano y viajes de estudios a Reino Unido, y, en este sentido, en el texto de la consulta no se detalla en qué consiste la actuación de la sociedad radicada en Canarias, por lo que vamos a plantear dos escenarios: por un lado, que media por cuenta ajena en una prestación de servicios docentes a cargo de empresarios radicados en el extranjero (incluyendo el desplazamiento, alojamiento, manutención y excursiones), y, por otro lado, que media por cuenta propia, asumiendo toda la responsabilidad del campus o curso organizado, en la prestación de servicios docentes a cargo de empresarios radicados en el extranjero (incluyendo el desplazamiento, alojamiento, manutención y excursiones).

En este punto hemos de analizar, igual que hicimos en el apartado CUARTO respecto del servicio de comedor, si estamos ante una única operación, o ante varias. Para ello, debemos recordar que en el supuesto de que exista una prestación de servicios que tenga carácter accesorio respecto de otra prestación de servicios que tenga carácter principal, realizadas ambas para un mismo destinatario, la prestación de servicios que tenga carácter accesorio no tributará de manera autónoma e independiente en el IGIC, sino que seguirá el régimen de tributación por dicho Impuesto que corresponda a la operación principal de la que dependa.

En el caso planteado en la consulta se trataría de la prestación de servicios de enseñanza de idiomas en el extranjero, y de servicios de desplazamiento, alojamiento, manutención y entretenimiento, y la cuestión se centraría en determinar si estos últimos, no constituyen para su destinatario un fin en sí mismo, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones de la enseñanza de idiomas.

Teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente, consideramos que, en este caso, sí podría admitirse esta directa relación entre el estudio de idiomas y todos los servicios ligados a la estancia de los alumnos para realizar ese estudio, pues son accesorio o complementario dentro del servicio principal de formación o enseñanza, cuya prestación es conjunta e indivisible, al ser un "paquete único"; por ello, se entienden complementarios uno de otro, sin que cada uno constituya una prestación de servicios independiente. Por lo que siendo el servicio principal el de la enseñanza de idiomas, el resto de servicios accesorios prestados han de seguir el mismo régimen de tributación, al ser considerados todos como una prestación única.

- **Intermediación en nombre ajeno**

Conforme a lo descrito en el texto de la consulta, nos encontraríamos con dos operaciones, a saber:

A) Prestación del servicio docente al alumno, por el empresario radicado en el extranjero.

El 17 de la Ley 20/1991, regulador del lugar de realización de las prestaciones de servicios, establece en su apartado Tres.Uno.8.c) una regla especial de localización en los siguientes términos:

"*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."

De su aplicación resulta que la prestación de servicios docentes efectuada por el empresario radicado en el extranjero al alumno, estará no sujeta al IGIC.

B) Prestación de servicios de mediación de la sociedad establecida en Canarias al empresario radicado en el extranjero.

El artículo 7.2.15º de la Ley 20/1991 señala que se consideran prestaciones de servicios *"Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. (...)".*

Por otra parte el artículo 17.Tres.Uno.7 de la Ley 20/1991 contempla una regla especial de localización de estos servicios, pero sólo si los destinatarios no son empresarios o profesionales; al no cumplirse el presupuesto de hecho de esta regla especial, acudimos a la regla general contenida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, y dado que el destinatario del servicio, el empresario extranjero, no está establecido en Canarias, el servicio no se localiza en este territorio, y por tanto, no está sujeto al IGIC.

El citado artículo 17.Tres.Uno.7 dispone:

"*Tres. Reglas especiales.*

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

(...)

7. L*os de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley."*

Por otra parte, el artículo 17.Uno.1 dispone:

"*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."

- **Intermediación en nombre propio**.

El artículo 7.2.15º de la Ley 20/1991 señala que se consideran prestaciones de servicios *"Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios."*

Con base en este precepto se desarrollan en este supuesto dos operaciones, a saber:

A) Prestación de servicio de docencia por la empresa radicada en el extranjero a la sociedad radicada en Canarias.

Conforme al ya citado artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, esta operación está sujeta al IGIC.

En esta operación se invertiría la condición de sujeto pasivo en la entidad mercantil consultante, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19.2.1º.a) de la Ley 20/1991 que dispone:

> "*2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:*
>
> *a) Cuando las citadas operaciones se efectúen por personas o entidades no establecidas en Canarias, salvo que el destinatario, a su vez, no esté establecido en dicho territorio."*

B) Prestación de servicio de docencia por la sociedad radicada en Canarias al alumno.

Puesto que materialmente la prestación de servicio de docencia se presta fuera de Canarias, esta operación se encuentra no sujeta al IGIC. Todo ello de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 17.Tres.Uno.8.c) de la Ley 20/1991.

SEXTO.- 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:

- Si la entidad consultante no tiene la autorización administrativa correspondiente para realizar su actividad de enseñanza, deberá repercutir el IGIC, tanto si los destinatarios son los alumnos de la academia, como si son los de los centros privados; en el caso de tenerla, será aplicable la exención del artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, y no repercutirá el IGIC a ninguno de estos destinatarios, por las actividades de enseñanza de idiomas.

- El servicio de comedor prestado es un servicio diferente y no accesorio o complementario de la enseñanza de idiomas, y, con independencia de que este último pudiera estar exento en el IGIC, no quedaría amparado por ninguna exención. Por lo que deberá repercutir el IGIC a sus destinatarios.

- La organización de campus y viajes al extranjero por la entidad consultante, constituye una prestación única que tiene como servicio principal la enseñanza, y como servicios accesorios, los vinculados con el traslado y la estancia de los alumnos. Dado que no se localizan en Canarias, los servicios prestados por la entidad consultante cuyos destinatarios son los alumnos se encuentran no sujetos al IGIC, y no ha de repercutir este tributo.

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, 1 de junio de 2021

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García