CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2096 (03/01/22)

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

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante es una universidad pública canaria titular de varios edificios destinados al alojamiento de alumnos, profesorado y demás comunidad universitaria, con una capacidad de 472 plazas.

Plantea si las prestaciones de servicios de sus residencias universitarias, cuya contraprestación son los precios públicos que percibe la propia institución, están exentas de IGIC según lo dispuesto en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- En ningún caso será aplicable la no sujeción prevista en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, aunque las universidades públicas tengan la consideración de Administraciones Públicas a los efectos de este precepto, puesto que el precio público exigido por el servicio de alojamiento no dispone de la consideración de contraprestación de naturaleza tributaria.

- Hasta el día 31 de diciembre de 2021 se encontraban exentos del IGIC los servicios de alojamiento (y las de alimentación, limpieza y otros análogos) en Colegios Mayores o Menores y en residencias de estudiantes, prestados por las universidades públicas. Desde el día 1 de enero de 2022, tales servicios no están recogidos en el ámbito de la exención del artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, por lo que se encuentran sujetos y no exentos.

Visto el escrito presentado por D. Roberto Moreno Díaz, en nombre y representación de la entidad , 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.- La entidad consultante es una universidad pública canaria titular de varios edificios destinados al alojamiento de alumnos, profesorado y demás comunidad universitaria, con una capacidad de 472 plazas.

Plantea si las prestaciones de servicios de sus residencias universitarias, cuya contraprestación son los precios públicos que percibe la propia institución, están exentas de IGIC según lo dispuesto en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012.

SEGUNDO.- Para responder a la consulta planteada es necesario que primeramente se determine, si la operación está sujeta al IGIC, como operación interior, en virtud de lo dispuesto en el artículo 4.1 de la Ley 20/1991:

"*Artículo 4. Hecho imponible*

1. 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".

De su lectura se desprende que son varios los requisitos que deben concurrir para que haya hecho imponible, y, en este sentido, la Ley 20/1991, recoge la delimitación de cada uno de ellos:

En primer lugar, la definición de "*entrega de bienes*" se regula en su artículo 6, tanto con carácter general, como particular, sin entrar en el análisis de este último carácter al no concurrir ninguno en el supuesto objeto de nuestra consulta:

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

(...)"

En segundo lugar, el concepto de "*prestación de servicios*" se encuentra recogido en su artículo 7 también en un doble sentido, general y particular, destacando respecto de este último el que podría concurrir en el supuesto objeto de nuestra consulta:

"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.

2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:

(...)

9º.-Los servicios de hostelería, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar".

En tercer lugar, la consideración de "*empresarios o profesionales"*, está prevista en su artículo 5, igualmente en un sentido general y otro particular, de conformidad con lo establecido en los números 1 y 4 de dicho precepto, sin que expongamos este último sentido, al no darse en el supuesto planteado:

"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 2.º 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.

(...)"

En cuarto lugar, se exige que las entregas de bienes y prestaciones de servicios sean "*a título oneroso*", pero no se recoge su definición en la Ley 20/1991, por lo que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 del Código Civil, acudimos a su sentido propio; y, a estos efectos, el Diccionario Panhispánico del español jurídico entiende que la expresión "*a título oneroso*" significa *"En contrapartida patrimonial en las prestaciones u obligaciones que contrae una de las partes de un negocio jurídico*". Por tanto, es necesario que la entrega o la prestación realizada, sea retribuida, no gratuita.

En quinto lugar, se advierte que estas operaciones pueden ser habituales u ocasionales, por lo que, entendemos que, al ser indiferente el elemento temporal, no estamos realmente ante un requisito que haya de ser cumplido, sino ante una característica delimitadora del hecho imponible.

Y en sexto y último lugar, es necesario que estas operaciones, con las condiciones ya descritas, lo sean "*en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional*". A estos efectos, el número 6 del artículo 5 de la Ley 20/1991 dispone con carácter general:

"6. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o

profesional, en todo caso:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

(...)"

Aplicando todos los elementos delimitadores del hecho imponible del IGIC, al supuesto descrito en la consulta planteada, podemos concluir, que se dan todos, y que, por tanto, se trata de una operación sujeta al IGIC, como seguidamente veremos:

1.- El alojamiento en sus edificios a diferentes miembros de la comunidad universitaria, se calificaría, a efectos del IGIC, como una prestación de servicios.

2.- La universidad pública que realiza esta prestación de servicios, tiene la consideración de empresario o profesional por realizar habitualmente económicas, básicamente servicios de enseñanza.

3.- La prestación de servicios de alojamiento se realiza a título oneroso, puesto que la contraprestación exigida por la universidad pública es un precio, con independencia de que sea público o privado.

4.- La prestación de servicios realizada, aunque podría parecer que no se enmarca en las operaciones que habitualmente realiza una universidad, ello no es obstáculo para su sujeción al IGIC; ya que, la existencia o no de habitualidad, entendemos, no es un elemento esencial del hecho imponible, pues también entraría si se tratara de un servicio ocasional.

5.- El alojamiento prestado en sus edificios por la entidad consultante, se produce en el desarrollo de su actividad empresarial, puesto que ordena en nombre propio factores de producción materiales y humanos con la finalidad de prestar servicios.

Estando claro que este alojamiento, constituye hecho imponible del IGIC, al ser una prestación de servicios realizada por un empresario a título oneroso en el desarrollo de una actividad empresarial, nos faltaría, para determinar la sujeción al impuesto, que esta prestación de servicios esté localizada en el territorio de aplicación del mismo.

En este sentido, para determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios, el artículo 17 de la Ley 20/1991, recoge una regla general y varias reglas especiales, destacando entre estas últimas la prevista en el número Tres.Uno.1.h) para los bienes inmuebles:

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

(...)

Tres. Reglas especiales.

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguien-

tes servicios:

1. Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

(...)

h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario".

Dado que los edificios en los que se da el alojamiento están situados en Canarias, se concluye fácilmente que la prestación de servicios está localizada en el territorio de aplicación del IGIC.

Por tanto, en virtud de todo lo expuesto anteriormente, está claro que estamos ante una prestación de servicios sujeta al IGIC. En este sentido, el hecho de que la contraprestación sea un precio público, no altera lo manifestado hasta ahora, dado que es inaplicable el supuesto de no sujeción recogido en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, puesto que, si bien las Universidades Públicas se consideran Administraciones Públicas, a los efectos de este precepto, los precios públicos no tienen la condición de contraprestación de naturaleza tributaria.

TERCERO.- Sin perjuicio de todo lo expuesto en el apartado anterior de esta consulta, la definitiva tributación en este Impuesto requiere dar un último paso, el relativo a que no concurra ningún supuesto de exención.

El artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), al que se refiere la entidad consultante, recoge una exención vinculada con los servicios de educación, para la cual se exigen varios requisitos; pero antes de entrar en su análisis, debemos advertir que la redacción del precepto ha variado desde el día en que se presenta la consulta (17/12/2021), y el día en que se emite la contestación.

El artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, según redacción vigente hasta el día 31 de diciembre de 2021 era la siguiente:

"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 desprendía que eran dos los requisitos a cumplir, uno de carácter objetivo, y el otro de carácter subjetivo:

El primero, hacía referencia al tipo de servicio al que afecta la exención, esto es, al servicio de enseñanza. Para ello, el precepto realizaba una delimitación positiva y otra negativa:

-En la delimitación positiva, el precepto disponía, por un lado, y de forma concreta, el tipo de enseñanza a impartir, incluyendo tanto la vinculada con la infancia, la escolar, la universitaria y postgrado, así como la de idiomas y la formación y reciclaje profesional; y, por otro lado, y de forma no concreta, aludía a la posible extensión de la exención a aquellas prestaciones de servicios (y entregas de bienes), que estuvieran directamente relacionadas con estos servicios de enseñanza.

-En la delimitación negativa, la última parte del artículo enumeraba tres operaciones que no quedaban amparadas en el ámbito objetivo de la exención, esto es, los servicios vinculados con el deporte (prestados por otras empresas diferentes), los efectuados por las escuelas de conductores y las entregas de bienes a título oneroso.

Y el segundo requisito, el subjetivo, se refería a quién ha de impartir esa enseñanza y otros servicios relacionados con ella, para que su prestación pueda estar exenta del IGIC, señalando solo a entidades de Derecho público o a entidades privadas autorizadas para esta actividad.

Está claro, en lo que respecta a los servicios de educación, que, con la anterior redacción, se cumple el requisito objetivo -pues la enseñanza impartida es la universitaria-, y también se cumple el requisito subjetivo -ya que las Universidades públicas son entidades de derecho público (integradas en el sector público institucional)-.

Ahora bien, el escrito de la consulta, no se está refiriendo a los servicios de educación, sino a los de alojamiento vinculados con la educación. Por ello, la cuestión fundamental que

se plantea en esta consulta es la relativa a si el servicio de alojamiento es un servicio "directamente relacionado" con el de educación.

En este sentido, consideramos, a la vista de la redacción vigente hasta el día 31 de diciembre de 2021, que sí se da esta directa relación entre el servicio de educación prestado por la universidad pública, y el servicio de alojamiento prestado a todas aquellas personas que reciban la enseñanza, la impartan o que gestionen el acceso a ella. Por lo que, también quedaban exentos estos servicios, incluyendo en su caso la alimentación, limpieza y otros análogos.

Sin embargo, el precepto ha sido objeto de modificación, precisamente en lo que a la cuestión fundamental de esta consulta nos concierne, por la disposición final décima de la Ley 6/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2022. En este sentido, el contenido del artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, según redacción vigente desde el día 1 de enero de 2022 es la siguiente (destacamos en negrita lo nuevo):

> *"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 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."

Por tanto, desde el 1 de enero de 2022, no están exentas de IGIC las prestaciones de servicios de alojamiento (y las de alimentación, limpieza y otros análogos) realizadas por la universidad pública consultante, siempre que se trate de Colegios Mayores o Menores y de residencias de estudiantes.

QUINTO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que:

- En ningún caso será aplicable la no sujeción prevista en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, aunque las universidades públicas tengan la consideración de Administraciones Públicas a los efectos de este precepto, puesto que el precio público exigido por el servicio de alojamiento no dispone de la consideración de contraprestación de naturaleza tributaria.

- Hasta el día 31 de diciembre de 2021 se encontraban exentos del IGIC los servicios de alojamiento (y las de alimentación, limpieza y otros análogos) en Colegios Mayores o Menores y en residencias de estudiantes, prestados por las universidades públicas. Desde el día 1 de enero de 2022, tales servicios no están recogidos en el ámbito de la exención del artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, por lo que se encuentran sujetos y no exentos.

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, 3 de enero de 2022

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García