CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1566 (06/05/2013)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.1 Ley 20/1991 Art. 5.1, 2 y 3 Ley 20/1991 Art. 9.3 Ley 20/1991 Art. 20.Uno Ley 20/1991 Art. 50.Uno.9º Ley 4/2012 Art. 50.Uno.10º Ley 4/2012 Art. 51.1.d) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

El órgano público consultante manifiesta expresamente lo siguiente:

"*El Decreto 113/2006, de 26 de julio, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Educación, Universidades, Cultura y Deportes (BOC n° 148, de 1 de agosto), establece en su artículo 15.b) que la Dirección General de Ordenación e Innovación Educativa debe elaborar y ejecutar los programas de formación y perfeccionamiento del profesorado teniendo en cuenta los criterios y líneas de actuación propuestos por la Comisión Canaria de Formación del profesorado no universitario.*

La Orden de 19 de noviembre de 2002, de la Consejería de Educación, Cultura y Deportes establece los módulos económicos para la compensación e indemnización de la participación en las actividades de perfeccionamiento, renovación e innovación pedagógica y elaboración de materiales didácticos dirigidas al profesorado no universitario (BOC n.° 160, de 2 de diciembre).

La formación del profesorado se imparte tanto de forma presencial, en los Centros del Profesorado y centros docentes, como en línea a través de Internet o mixta, en las Plataformas de Teleformación de la Consejería de Educación, Universidades y Sostenibilidad.

Para poder desarrollar la tarea de formación se hace necesario contratar profesionales adecuados para impartirla, que puede ser personal docente o profesionales sin vinculo con la Administración educativa, tanto autónomos como empresas especializadas en materia de formación del profesorado. La prestación de servicios profesionales que estos realizan se concreta en la impartición, tutorización, coordinación, dirección, corrección, actualización, edición, elaboración y publicación de los materiales en diferentes formatos y diseños de utilización tanto en las plataformas de teleformación como en la formación presencial.

La entrada en vigor de la Ley 4/201 2, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, produce una modificación de los supuestos de exención en el de IGIC que nos plantea los siguientes interrogantes, objeto de esta consulta:

- Primera cuestión. ¿Debe tributar por IGIC el personal docente (esto es, personal que ya está en nómina de la Administración educativa) que colabora puntualmente con la Consejería de Educación, Universidades y Sostenibilidad en las actividades de formación referidas? Si fuera así, ¿de qué manera debe realizarse la tributación: debe sumar se el IGIC al importe bruto?

¿Cuál sería el tipo a aplicar?

- Segunda cuestión. ¿Deben tributar el IGIC los profesionales libres y autónomos que prestan servicios profesionales en materia de formación a la Administración educativa? Si fuera así, ¿de qué manera debe realizarse la tributación: debe sumarse el IGIC al importe bruto? ¿Cuál seria el tipo a aplicar?

- Tercera cuestión. ¿Se sigue manteniendo la exención en materia formativa que se contemplaba para las empresas en la Ley 20/1991 en su redacción actual tras la revisión efectuada en 2012? Y, en todo caso, ¿qué órgano es competente para dar la autorización de carácter general (para realizar cualquier actividad de formación) o puntual (para el desarrollo de una actividad de formación concreta) como empresa de formación, teniendo presente que las resoluciones administrativas que el centro directivo competente en materia de formación ya contemplar la autorización expresa de la realización de una determinada actividad en cuyos términos se explicita qué sujeto imparte la formación y qué gastos quedan autorizados?

- Cuarta cuestión. En el caso de profesionales libres que contrate esporádicamente la Administración educativa, que no estén dados de alta en el impuesto de actividades económicas, ¿cómo debe actuarse con relación a la tributación del IGIC?

- Quinta cuestión. En el caso de profesionales y personal docente, ¿qué se considera habitualidad para no estar sujeto al IGIC?

- Sexta cuestión. Finalmente, ¿en qué casos de los indicados (empresas que no tienen una autorización expresa porque no sabemos qué órgano debe otorgar dicha autorización), profesionales autónomos, y personal docente y profesionales libres contratados esporádicamente para la prestación de determinados servicios) existe obligación de reflejar en las facturas si están sujetos o no al IGIC. Si procede la exención, ¿qué artículo(s) lo recogen, de modo que quede clara la base jurídica y fiscal de cara a las actuaciones de esta Administración educativa?"

CONTESTACIÓN VINCULANTE

1. Tiene la consideración de profesional a efectos del IGIC el personal docente que, al margen de su actividad de enseñanza en régimen de dependencia administrativa o laboral con la Consejería competente en materia de educación, presta servicio de formación a la citada Consejería.

No tendrá la consideración de profesional por el ejercicio de la actividad de formación, por entenderse que se desarrolla en régimen de dependencia administrativa o laboral con la Consejería competente en materia de educación, cuando resulte aplicable la Orden de 19 de noviembre de 2002, por la que se establecen los módulos económicos para la compensación e indemnización de la participación en las actividades de perfeccionamiento, renovación e innovación pedagógica y elaboración de materiales didácticos dirigidas al profesorado no universitario, o norma que la sustituya.

Tienen la consideración de profesionales a efectos del IGIC, lo que el órgano público consultante denomina profesionales "*libres y autónomos*".

Tienen la consideración de empresario a efectos del IGIC las sociedades mercantiles que prestan servicios de formación.

2. Se encuentran exentas de IGIC las prestaciones de servicio de formación efectuadas por

profesionales persona física, tenga o no la consideración de personal docente de la propia Consejería, siempre y cuando se trate de materias que estén comprendidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo español y que no sea necesario darse de alta en la Tarifa de Actividades Empresariales o Artísticas del Impuesto sobre Actividades Económicas para prestar las referidas clases.

No obstante, si resulta de aplicación la Orden de 19 de noviembre de 2002 la prestación de servicio prestado por personal docente se encuentra no sujeta al IGIC, por entenderse que se desarrolla bajo el régimen de dependencia administrativa o laboral de la Consejería competente en materia educativa. Lo expresado no sería aplicable a terceros.

3. La realización exclusiva de prestaciones de servicios exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.10º de la Ley 4/2012, no supone la obligación de presentar ni autoliquidaciones periódicas del IGIC ni declaración censal, de acuerdo con lo dispuesto en el 57.2.a) y 132.3 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el artículo único del Decreto 268/2011, de 4 de agosto.

5. Se encuentran sujetas y no exentas del IGIC las prestaciones de servicio de formación realizadas por sociedades mercantiles a la Consejería competente en materia educativa, salvo que se trate de una sociedad autorizada con carácter general para el desarrollo de actividades de formación, como autorizada con carácter particular para la actividad de formación que pretende prestar a la Consejería competente en materia educativa.

El órgano que resuelva la autorización debe tratarse de uno que disponga, conforme a su regulación orgánica, competencia en materia de educación y formación, no existiendo un único órgano competente. Si el curso está homologado por el órgano público consultante se entiende que es prestado por entidad autorizada.

6. Tratándose de una prestación de servicio de formación sujeta y no exenta al IGIC, el sujeto pasivo estará obligado a repercutir, de forma separada y en factura, el citado tributo, aplicando el tipo impositivo vigente sobre la base imponible.

7. El tipo impositivo aplicable a la prestación de servicio de formación es el general del 7 por 100.

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de las atribuciones conferidas 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), en relación con el articulo 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, se emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- El órgano público consultante manifiesta expresamente lo siguiente:

"*El Decreto 113/2006, de 26 de julio, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Educación, Universidades, Cultura y Deportes (BOC n° 148, de 1 de agosto), establece en su artículo 15.b) que la Dirección General de Ordenación e Innovación Educativa debe elaborar y ejecutar los programas de formación y perfeccionamiento del profesorado teniendo en cuenta los criterios y líneas de actuación propuestos por la Comisión Canaria de Formación del profesorado no universitario.*

La Orden de 19 de noviembre de 2002, de la Consejería de Educación, Cultura y Deportes establece los módulos económicos para la compensación e indemnización de la participación en las actividades de perfeccionamiento, renovación e innovación pedagógica y elaboración de materiales didácticos dirigidas al profesorado no universitario (BOC n.° 160, de 2 de diciembre).

La formación del profesorado se imparte tanto de forma presencial, en los Centros del Profesorado y centros docentes, como en línea a través de Internet o mixta, en las Plataformas de Teleformación de la Consejería de Educación, Universidades y Sostenibilidad.

Para poder desarrollar la tarea de formación se hace necesario contratar profesionales adecuados para impartirla, que puede ser personal docente o profesionales sin vinculo con la Administración educativa, tanto autónomos como empresas especializadas en materia de formación del profesorado. La prestación de servicios profesionales que estos realizan se concreta en la impartición, tutorización, coordinación, dirección, corrección, actualización, edición, elaboración y publicación de los materiales en diferentes formatos y diseños de utilización tanto en las plataformas de teleformación como en la formación presencial.

La entrada en vigor de la Ley 4/201 2, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, produce una modificación de los supuestos de exención en el de IGIC que nos plantea los siguientes interrogantes, objeto de esta consulta:

- Primera cuestión. ¿Debe tributar por IGIC el personal docente (esto es, personal que ya está en nómina de la Administración educativa) que colabora puntualmente con la Consejería de Educación, Universidades y Sostenibilidad en las actividades de formación referidas? Si fuera así, ¿de qué manera debe realizarse la tributación: debe sumar se el IGIC al importe bruto? ¿Cuál sería el tipo a aplicar?

- Segunda cuestión. ¿Deben tributar el IGIC los profesionales libres y autónomos que prestan servicios profesionales en materia de formación a la Administración educativa? Si

fuera así, ¿de qué manera debe realizarse la tributación: debe sumarse el IGIC al importe bruto? ¿Cuál seria el tipo a aplicar?

- Tercera cuestión. ¿Se sigue manteniendo la exención en materia formativa que se contemplaba para las empresas en la Ley 20/1991 en su redacción actual tras la revisión efectuada en 2012? Y, en todo caso, ¿qué órgano es competente para dar la autorización de carácter general (para realizar cualquier actividad de formación) o puntual (para el desarrollo de una actividad de formación concreta) como empresa de formación, teniendo presente que las resoluciones administrativas que el centro directivo competente en materia de formación ya contemplar la autorización expresa de la realización de una determinada actividad en cuyos términos se explicita qué sujeto imparte la formación y qué gastos quedan autorizados?

- Cuarta cuestión. En el caso de profesionales libres que contrate esporádicamente la Administración educativa, que no estén dados de alta en el impuesto de actividades económicas, ¿cómo debe actuarse con relación a la tributación del IGIC?

- Quinta cuestión. En el caso de profesionales y personal docente, ¿qué se considera habitualidad para no estar sujeto al IGIC?

- Sexta cuestión. Finalmente, ¿en qué casos de los indicados (empresas que no tienen una autorización expresa porque no sabemos qué órgano debe otorgar dicha autorización), profesionales autónomos, y personal docente y profesionales libres contratados esporádicamente para la prestación de determinados servicios) existe obligación de reflejar en las facturas si están sujetos o no al IGIC. Si procede la exención, ¿qué artículo(s) lo recogen, de modo que quede clara la base jurídica y fiscal de cara a las actuaciones de esta Administración educativa?"

SEGUNDO.- 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 que para el planteamiento de la consulta en todo caso tiene la consideración de empresarios o profesionales, 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.

TERCERO.- Plantea varios supuestos el órgano público consultante:

- Contratación de personal docente para que colabore "*puntualmente*" en actividades de formación.

- Contratación de profesionales "*libres y autónomos*" que prestan servicios profesionales de formación.

- Contratación de sociedades mercantiles.

Es evidente que en el caso de profesionales, que denomina el órgano público consultante "*libres y autónomos*", y en el caso de sociedades mercantiles, estamos ante empresarios o profesionales a efectos del IGIC, por lo que la prestación de servicio está sujeta al mismo, aunque los contrate de forma esporádica.

La cuestión es determinar si el personal docente que colabore "*puntualmente"* en actividades de formación tiene la consideración de profesional a efectos del IGIC.

Estas personas son objeto de contratación por parte de la Consejería, con carácter oneroso, y en función de diversos aspectos (su capacitación, habilidad, experiencia, titulación, etc), que les permiten desempeñar la actividad que se les encomienda, es decir, ordenarían una serie de medios (al menos medios humanos: su propia actuación). Por tanto, y en la medida en que se dé el requisito de habitualidad, y aunque dichos profesionales desempeñen su labor con medios materiales proporcionados por la Consejería, su actividad debe ser reputada a efectos del IGIC como empresarial o profesional, y sujeta al Impuesto.

En la medida en que deba darse de alta en el IAE (teniendo en cuenta que la doctrina en materia de este tributo señala que basta un solo acto de realización de una actividad económica para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el impuesto), y partiendo del hecho de que ordenan por cuenta propia factores humanos y/o materiales, nos encontramos ante profesionales a efectos del IGIC.

Ahora bien, se hace mención en el texto de la consulta a la Orden de 19 de noviembre de 2002, por la que se establecen los módulos económicos para la compensación e indemnización de la participación en actividades de perfeccionamiento, renovación e innovación pedagógica y elaboración de materiales didácticos dirigidos al profesorado no universitario.

El artículo 9.3 de la Ley 20/1991 establece la no sujeción al IGIC de los servicios prestados a personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones laborales o administrativas.

Del contenido de los apartados Octavo y Noveno se desprende que en realidad el personal docente cuando desarrolla una actividad de formación en los términos establecidos en la Orden de 19 de noviembre de 2012, actúa bajo dependencia administrativa o laboral de la Consejería competente en materia educativa, por lo que su actividad de formación estaría no sujeta al IGIC.

> *"Octavo.- El personal al servicio de las Administraciones Públicas podrá dedicar a las actividades reguladas en la presente Orden un máximo de setenta y cinco horas al año, de conformidad y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7.1 de la Ley 53/1984, de 26 de diciembre, de incompatibilidades del personal al servicio de las Administraciones Públicas, y del Decreto 4/1985, de 15 de febrero, sobre ejecución de la citada Ley en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias.*

Noveno.- El personal funcionario que ocupe puestos de trabajo en los que tengan funciones directamente relacionadas con la formación o perfeccionamiento de personal docente, quedará excluido de la percepción de las compensaciones reguladas por la presente Orden, ya que su participación en dichas actividades constituye parte de su trabajo habitual. Excepcionalmente, y en el caso de que la actividad no esté contemplada en su Plan Anual de Trabajo o se realice fuera del horario laboral correspondiente a la plaza que ocupan, estará sujeto a lo expresamente regulado al efecto."

El citado artículo 7.1 de la Ley 53/1984, de 26 de diciembre, de incompatibilidades del personal al servicio de las Administraciones Públicas, dispone:

"*1. Será requisito necesario para autorizar la compatibilidad de actividades públicas el que la cantidad total percibida por ambos puestos o actividades no supere la remuneración prevista en los Presupuestos Generales del Estado para el cargo de Director general, ni supere la correspondiente al principal, estimada en régimen de dedicación ordinaria, incrementada en:*

-Un 30 por 100, para los funcionarios del grupo A o personal de nivel equivalente.

-Un 35 por 100, para los funcionarios del grupo B o personal de nivel equivalente.

-Un 40 por 100, para los funcionarios del grupo C o personal de nivel equivalente.

-Un 45 por 100, para los funcionarios del grupo D o personal equivalente.

-Un 50 por 100, para los funcionarios del grupo E o personal equivalente.

La superación de estos límites, en cómputo anual, requiere en cada caso acuerdo expreso del Gobierno, órgano competente de las Comunidades Autónomas o Pleno de las Corporaciones Locales en base a razones de especial interés para el servicio."

En ningún caso lo expresado puede extrapolarse respecto a terceros.

Si la actividad de formación que desarrolla el personal docente, y que realiza al margen de su actividad educativa, no se efectúa bajo los términos establecidos en la Orden de 19 de noviembre de 2012, nos encontramos ante un profesional a efectos del IGIC que realiza una prestación de servicio sujeta al IGIC.

CUARTO.- En el supuesto de sujeción al IGIC, por tratarse de prestación de servicios de formación realizadas por empresarios o profesionales, debemos analizar la posible 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), 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."

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.

Se plantea en el texto de la consulta lo siguiente: *¿qué órgano es competente para dar la autorización de carácter general (para realizar cualquier actividad de formación) o puntual (para el desarrollo de una actividad de formación concreta) como empresa de formación, teniendo presente que las resoluciones administrativas que el centro directivo competente en materia de formación ya contemplar la autorización expresa de la realización de una determinada actividad en cuyos términos se explicita qué sujeto imparte la formación y qué gastos quedan autorizados?*

El órgano que resuelva la autorización debe tratarse de uno que disponga, conforme a su regulación orgánica, competencia en materia de educación y formación, no existiendo un único órgano competente. En este sentido, pueden ser órganos integrantes de la Consejería competente en materia educativa, el Servicio Canario de Empleo en el desarrollo de su actividad de formación, la Escuela de Servicios Sanitarios y Sociales de Canarias en el desarrollo de su función de formación de personal para la gestión y la administración de los servicios sanitarios y sociales, etc.

En este sentido, la consulta vinculante 1525 de 16 de noviembre de 2012 expresa:

"*Se encuentra exenta del IGIC la prestación de servicios de formación efectuada por la entidad mercantil consultante en el marco de los cursos de Formación de Instructores de Yoga y Formación de Monitores de Yoga, que han obtenido el reconocimiento de oficialidad de la Escuela de Servicios Sanitarios y Sociales de Canarias*."

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 estará pues 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 Impuesto sobre Actividades Económicas 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, en consecuencia, que en las prestaciones de servicio de enseñanza efectuadas por profesionales contratados por el órgano público consultante, tanto personal docente como otras personas físicas, deberán aplicar la exención del IGIC correspondiente a las clases a título particular, siempre y cuando se trate de materias que estén comprendidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo español.

QUINTO.- En el supuesto de tratarse de una prestación de servicio de enseñanza sujeta y no exenta por inaplicación de los números 9º y 10º del artículo 50.Uno de la Ley 20/1991, se

plantea por parte del órgano público consultante las siguientes cuestiones *¿de qué manera debe realizarse la tributación: debe sumarse el IGIC al importe bruto? ¿Cuál es el tipo a aplicar?*

Respecto a la primera de las preguntas, debe señalarse que el IGIC es un tributo de repercusión obligatoria cuando se trata de una operación interior sujeta y no exenta (salvo en el supuesto de inversión del sujeto pasivo, pero que no resulta aplicable a los supuestos que estamos analizando en la presente consulta).

El artículo 20.Uno de la Ley 20/1991 dispone:

"Uno. La repercusión del Impuesto se ajustará a los siguientes requisitos:
1. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.
(...)
2. La repercusión del impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.
A estos efectos, la cuota repercutida se consignará separadamente de la base imponible, incluso en el caso de precios fijados administrativamente, indicando el tipo impositivo aplicado.
Se exceptuarán de lo dispuesto en los párrafos anteriores de este número las operaciones que se determinen reglamentariamente.
3. La repercusión del impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura o documento sustitutivo correspondiente.
4. Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.
(...)"

Con independencia de la obligación de repercusión cuando se trata de una operación sujeta y no exenta (gravada), la repercusión deberá efectuarse necesariamente en la factura a emitir por el sujeto pasivo, debiendo separar la base imponible (contraprestación de la operación), cuota tributaria (resultado de la aplicación del tipo impositivo sobre la cuota tributaria) y el tipo impositivo. Por tanto, el importe a abonar al sujeto pasivo, será la contraprestación de la operación (lo que en el texto de la petición de la consulta se denomina importe bruto) más la cuota del IGIC repercutido.

En cuanto a la segunda pregunta (tipo impositivo aplicable), de acuerdo con lo previsto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012, será el tipo general del 7 por 100.

Dicho precepto dispone:

"*1. En el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos de gravamen:*

(...)
d) El tipo general del 7 por 100, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidos a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el presente artículo."

SEXTO.- Conforme a lo expuesto, es criterio de esta Dirección General de Tributos que:

1. Tiene la consideración de profesional a efectos del IGIC el personal docente que, al margen de su actividad de enseñanza en régimen de dependencia administrativa o laboral con la Consejería competente en materia de educación, presta servicio de formación a la citada Consejería.

No tendrá la consideración de profesional por el ejercicio de la actividad de formación, por entenderse que se desarrolla en régimen de dependencia administrativa o laboral con la Consejería competente en materia de educación, cuando resulte aplicable la Orden de 19 de noviembre de 2002, por la que se establecen los módulos económicos para la compensación e indemnización de la participación en las actividades de perfeccionamiento, renovación e innovación pedagógica y elaboración de materiales didácticos dirigidas al profesorado no universitario, o norma que la sustituya.

Tienen la consideración de profesionales a efectos del IGIC, lo que el órgano público consultante denomina profesionales "*libres y autónomos*".

Tienen la consideración de empresario a efectos del IGIC las sociedades mercantiles que prestan servicios de formación.

2. Se encuentran exentas de IGIC las prestaciones de servicio de formación efectuadas por profesionales persona física, tenga o no la consideración de personal docente de la propia Consejería, siempre y cuando se trate de materias que estén comprendidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo español y que no sea necesario darse de alta en la Tarifa de Actividades Empresariales o Artísticas del Impuesto sobre Actividades Económicas para prestar las referidas clases.

No obstante, si resulta de aplicación la Orden de 19 de noviembre de 2002 la prestación de servicio prestado por personal docente se encuentra no sujeta al IGIC, por entenderse que se desarrolla bajo el régimen de dependencia administrativa o laboral de la Consejería competente en materia educativa. Lo expresado no sería aplicable a terceros.

3. La realización exclusiva de prestaciones de servicios exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.10º de la Ley 4/2012, no supone la obligación de presentar ni autoliquidaciones periódicas del IGIC ni declaración censal, de acuerdo con lo dispuesto en el 57.2.a) y 132.3 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el artículo único del Decreto 268/2011, de 4 de agosto.

5. Se encuentran sujetas y no exentas del IGIC las prestaciones de servicio de formación realizadas por sociedades mercantiles a la Consejería competente en materia educativa, salvo que se trate de una sociedad autorizada con carácter general para el desarrollo de actividades de formación, como autorizada con carácter particular para la actividad de formación que pretende prestar a la Consejería competente en materia educativa.

El órgano que resuelva la autorización debe tratarse de uno que disponga, conforme a su regulación orgánica, competencia en materia de educación y formación, no existiendo un único órgano competente. Si el curso está homologado por el órgano público consultante se entiende que es prestado por entidad autorizada.

6. Tratándose de una prestación de servicio de formación sujeta y no exenta al IGIC, el sujeto pasivo estará obligado a repercutir, de forma separada y en factura, el citado tributo, aplicando el tipo impositivo vigente sobre la base imponible.

7. El tipo impositivo aplicable a la prestación de servicio de formación es el general del 7 por 100.

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, 6 de mayo de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván