CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1678 (05/09/14)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE **NIF**	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.1 Ley 20/1991 Art. 22.1 Ley 20/1991 Art. 22.2.a) y b) Ley 20/1991 Art. 34.2 Ley 20/1991 Art. 37.2.2º Art. 37.4 Ley 20/1991 Art. 37.5.a) Ley 20/1991 Art. 50.Uno.9º Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante presta servicios relacionados con la enseñanza y otras actividades. Consulta su tributación y el régimen de deducción en el IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero.- Los certificados emitidos por empresas privadas reconociendo a la entidad mercantil consultante como centro oficial para impartir formación relativas a la utilización de los bienes o servicios elaborados o comercializados por tales empresas privadas, no implica que la entidad mercantil consultante tenga la consideración de empresa docente autorizada a los efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012.

La autorización a que se refiere el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 es aquella concedida por acto administrativo o por aplicación de una disposición de carácter general.

La condición de empresa educativa autorizada, por estar inscrito en el Registro de Centros y Entidades de Formación Profesional para el Empleo de la Comunidad Autónoma de Canarias y homologado por el Servicio Canario de Empleo para el desarrollo de la formación en determinadas materias, solo surte efecto con la actividad de formación profesional ocupacional y continua competencia del Servicio Canario de Empleo. Por tanto, esta autorización no surte efecto a servicios de enseñanzas prestados a entidades privadas cuando estos servicios no tienen relación con la actividad de formación profesional ocupacional y continua competencia del Servicio Canario de Empleo.

- En el ámbito de la formación y reciclaje profesional es indiferente que las materias objeto de formación se encuentren o no incluidas en los planes de estudios de algunos de los niveles y grados del sistema educativo español.

Segundo.- No resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 al servicio de formación prestado por la entidad mercantil consultante derivado de su condición de centro oficialmente certificado por empresas privadas, por incumplirse el requisito subjetivo puesto que la entidad mercantil consultante no tiene la consideración ni de centro docente, ni de empresa educativa autorizada por acto administrativo o disposición de carácter general.

- Resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 a la prestación de servicio de idiomas que la entidad mercantil consultante presta a la fundación

pública FUNCATRA siempre y cuando se encuentre homologada dicha materia por el SCE.

- La subvención que percibe la entidad mercantil consultante del Servicio Canario de Empleo no tiene consideración de subvención vinculada al precio.

No obstante, las cantidades que se entregan por parte del Servicio Canario de Empleo para la financiación de los gastos de la entidad mercantil consultante son en realidad el pago de la contraprestación correspondiente a la prestación de servicio de formación efectuada. Derivado de ello, la entidad mercantil consultante presta un servicio de formación profesional para el empleo sujeto, no obstante se encuentra exento del IGIC por cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 20/1991.

- Se encuentra sujeto y exento del IGIC, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, el servicio de formación que presta la entidad mercantil consultante, como empresa educativa autorizada, a otras empresas educativas autorizadas por el SCE, siempre y cuando se trate de la formación en materias homologadas por el SCE.

- Se encuentra sujeto y exento del IGIC, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, el servicio de formación que presta la entidad mercantil consultante a través de la Fundación Tripartita.

Tercero.- El servicio de enseñanza debe entenderse como un servicio integral que engloba todos aquellos elementos que coadyuvan a su realización, como puede ser la entrega de material didáctico, el alquiler del aula, la contratación de docentes, la utilización de portátiles y cañones, etc. Los gastos de tales elementos forman parte de la base imponible del servicio de enseñanza, conforme a lo establecido en el artículo 22.2.a) de la Ley 20/1991.

Cuarto.- La exención aplicable al servicio de formación que presta la entidad mercantil consultante a través de la Fundación Tripartita, se extiende, por considerarse accesorios al servicio de formación, al servicio previo de diseño, solicitud y gestión de subvención a favor de la empresa destinataria del servicio de formación.

Quinto.- La prestación de servicio de alquiler de aulas que desarrolla la entidad mercantil consultante, aunque se realice de forma ocasional, está sujeta y no exenta del IGIC.

Sexto.- Se encuentran no sujetos al IGIC, por prestarse con carácter gratuito, los servicios de orientación profesional y de intermediación en el empleo que presta la entidad mercantil consultante.

Séptimo.- Si el porcentaje de deducción de la actividad distinta de educación, que es la actividad principal, es superior al 50 %, la entidad mercantil consultante desarrolla actividades que constituyen dos sectores diferenciados: por una parte, el sector diferenciado conformado por las actividades de educación y de alquiler de inmuebles, donde aplicaría la regla de la prorrata, y, por otra parte, el sector conformado por la actividad de agencia de colocación, donde no aplicaría la regla de la prorrata pues el porcentaje de deducción sería del 0 %.

Si el porcentaje de deducción de la actividad distinta de educación es inferior al 50 %, la entidad mercantil consultante desarrolla actividades que constituyen dos sectores diferenciados: por una parte, el sector conformado por las actividades de educación y de agencia de colocación, donde aplicaría la regla de la prorrata, y, por otra parte, el sector conformado por la actividad de alquiler de inmuebles, donde no aplicaría la regla de la prorrata pues el porcentaje de deducción sería del 100 %.

En los dos supuestos citados anteriormente debe tenerse en cuenta la aplicación de la regla de la prorrata general a las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicio que se utilicen en común en los dos sectores diferenciados de la actividad que desarrolla la entidad mercantil consultante

Si el porcentaje de deducción de la actividad distinta de educación es el 50 %, desarrolla la entidad mercantil un único sector diferenciado de la actividad constituido por las actividades distintas de educación, de alquiler de inmuebles y de agencia de colocación, donde aplicaría la regla de la prorrata.

Octavo.- En el cálculo del porcentaje de deducción debe tenerse en cuenta las subvenciones concedidas por el Servicio Canario de Empleo a la entidad mercantil consultante por el desarrollo de la actividad de formación de oferta, por tener la naturaleza de contraprestación de la operación y, por tanto, integrarse en la base imponible de una operación sujeta y exenta del IGIC.

Noveno.- Los servicios no sujetos al IGIC de orientación profesional y de intermediación en el empleo que presta la entidad mercantil consultante, se computan por su valor de mercado en el denominador de la fracción para el cálculo del porcentaje de deducción.

Visto el escrito presentado por D. con NIF, quien actúa en nombre y representación de la entidad con NIF y con domicilio a efectos de notificaciones en, escrito en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), 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, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante presta servicios relacionados con la enseñanza y otras actividades. Consulta su tributación y el régimen de deducción en el IGIC.

SEGUNDO.- Los apartados 9º y 10º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), disponen:

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

9º. Las prestaciones de servicios de educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de postgrado, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes. En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Madres y Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

b) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos.

c) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.

10º. Las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo.

No tendrán la consideración de clases prestadas a título particular, aquéllas para cuya realización sea necesario darse de alta en las tarifas de actividades empresariales o artísticas del Impuesto sobre Actividades Económicas."

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por empresas educativas autorizadas hay que entender aquellas que, no teniendo la consideración de centro docente, están autorizadas al ejercicio de alguna de las actividades mencionadas en el primer párrafo del número 9º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012. Esta autorización puede ser general, es decir referida a la propia empresa, como particular, por ejemplo para un curso concreto que pueda efectuar la empresa.

TERCERO.- Antes de entrar en el análisis de las distintas operaciones que realiza la entidad mercantil consultante, resulta de interés para la resolución de esta consulta efectuar las siguientes matizaciones:

A) Según se expresa en el texto del escrito de petición de consulta, la entidad mercantil consultante es un centro oficialmente certificado por las siguientes empresas para impartir formación:

- Microsoft para la formación oficial de este fabricante, destacando el Programa de Certificación Microsoft Office Specialist y los Mástersen Administración de Windows Server.
- Programa de Certificación de Adobe.

- Centro Examinador PROMETRIC, que certifica a profesionales de los principales fabricantes de IT (tecnología de la información) del mercado.
- Centro IATA.
- Centro oficial SAGE, para la formación de los programas de gestión: NominaPlus, ContaPlus, FacturaPlus, TPVPlus y CRM.
- Partner de IMF, especializado en cursos de prevención en riegos laborales, medio ambiente y energías renovables
- Licenser de Avanzo para la impartición de e-learning

Estas autorizaciones efectuadas por empresas privadas no tienen ningún efecto para la aplicación de la exención que nos ocupa. La autorización a que se refiere el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 es aquella concedida por acto administrativo o por aplicación de una disposición de carácter general.

B) Señala la entidad mercantil que "*se encuentra inscrita en el Registro de Centros y Entidades de Formación Profesional para el Empleo de la Comunidad Autónoma de Canarias en condición de entidad inscrita, lo cual le autoriza para impartir formación en sus aulas que han sido homologadas por el Servicio Canario de Empleo (SCE) en relación con determinadas especialidades homologadas también por el citado ente público, pudiéndose impartir hasta cinco especialidades por cada aula. Asimismo, es entidad acreditada por el SCE como Centro Colaborador para la impartición de los siguientes certificados de profesionalidad:*

- *Actividades administrativas en relación con el cliente.*
- *Actividades de gestión administrativa*
- *Operaciones auxiliares de servicios administrativos*
- *Gestión integrada de recursos humanos*
- *Docencia profesional para el empleo*

Entre las especialidades homologadas se encuentran, entre otras, las siguientes materias: informática usuario, inglés atención al público, analista programador, analista programador, técnico de seguridad de redes y sistemas, vigilante de seguridad privada, método de formación abierta y a distancia, formador ocupacional, encuestador, diseñador web, etc. Por tanto, no todas las materias homologadas se encuentran incluidas en planes de estudios de algunos de los niveles y grados del sistema educativo español. "

La inscripción en el Registro de Centros y Entidades de Formación Profesional para el Empleo de la Comunidad Autónoma de Canarias y la homologación para el desarrollo de la formación en determinadas materias, otorgadas por el Servicio Canario de Empleo (en adelante, SCE), implica que, a efectos del IGIC, la entidad mercantil consultante cumple el requisito subjetivo establecido en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, en tanto dispone de la consideración de empresa educativa autorizada.

Ahora bien, esta autorización se circunscribe a la formación y reciclaje profesional en el ámbito competencial del SCE; es decir, los efectos de la condición de empresa educativa autorizada

no pueden trasladarse a servicios de enseñanzas prestados a entidades privadas cuando estos servicios no tienen relación con la actividad de formación profesional ocupacional y continua competencia del SCE que se manifiesta en el último párrafo del artículo 3.1 de la Ley 12/2003, de 4 de abril, del Servicio Canario de Empleo: *"Integran las políticas activas de empleo, en los términos previstos en la legislación estatal básica en materia de empleo, el conjunto de programas y medidas de orientación, empleo y formación que tienen por objeto mejorar las posibilidades de acceso al empleo de las personas solicitantes de empleo en el mercado de trabajo, por cuenta propia o ajena, y la adaptación de la formación y recalificación para el empleo de los trabajadores y trabajadoras, así como aquellas otras destinadas a fomentar el espíritu empresarial y la economía social."*

C) En el ámbito de la formación y reciclaje profesional es indiferente que las materias objeto de formación se encuentren o no incluidas en los planes de estudios de algunos de los niveles y grados del sistema educativo español.

CUARTO.- Teniendo en cuenta lo señalado en los apartados SEGUNDO y TERCERO anteriores, entramos a examinar los distintos tipos de servicio de formación que presta la entidad mercantil consultante.

A) Formación privada contratada por sociedades y organismos empresariales

Se trata del servicio de enseñanza derivado de su condición de centro oficialmente certificado por las empresas privadas que se citan en la letra A) del apartado TERCERO anterior. Este servicio se encuentra sujeto y no exento del IGIC por incumplirse el requisito subjetivo para la efectividad de la exención prevista en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, puesto que respecto a este servicio de enseñanza la entidad mercantil consultante no tiene la consideración ni de centro docente ni de empresa educativa autorizada por acto administrativo o disposición de carácter general.

B) Curso de formación de idiomas

La entidad mercantil consultante presta un servicio de enseñanza de idiomas a la Fundación Canaria para el Fomento del Trabajo (FUNCATRA), adjudicada por ésta previa licitación, a cambio de la correspondiente contraprestación.

FUNCATRA es una fundación pública creada por el Gobierno de Canarias, está reconocida por el Servicio Canario de Empleo como Agencia de Colocación y, conforme a sus Estatutos, tiene como fin contribuir al fomento y al progreso del trabajo, en todos los aspectos sociales, económicos, jurídicos y políticos, añadiendo que para alcanzar dicha finalidad la Fundación realizará, fundamentalmente, actividades dirigidas al análisis y conocimiento del trabajo, al fomento del empleo, de la formación profesional en sus distintas modalidades, y de la economía social, promoviendo, organizando o impartiendo cursos, jornadas, simposium, directamente o en colaboración con las Administraciones públicas o con terceros, instituciones públicas o particulares.

La condición de la entidad mercantil consultante de empresa educativa autorizada por el SCE en el ámbito de la actividad de formación profesional ocupacional y continua, despliega sus efectos en la prestación de servicio de enseñanza que presta a FUNCATRA, siempre y cuando la materia objeto de la formación se encuentre entre las homologadas por el SCE.

Por tanto, estará sujeto al IGIC pero exento el servicio de enseñanza de formación en idiomas que la entidad mercantil consultante presta a FUNCATRA siempre y cuando se encuentre homologada dicha materia por el SCE.

C) Formación de oferta (SCE)

Conforme al artículo 4.b) del Real Decreto 395/2007, de 23 de marzo, por el que se regula el subsistema de formación profesional para el empleo (en adelante, Real Decreto 395/2007), la formación de oferta comprende los planes de formación dirigidos prioritariamente a trabajadores ocupados y las acciones formativas dirigidas prioritariamente a trabajadores desempleados con el fin de ofrecerles una formación que les capacite para el desempeño cualificado de las profesiones y el acceso al empleo.

Se señala en el escrito de petición de consulta lo siguiente: "*Para la impartición de tal formación* (la entidad mercantil consultante) *recibe subvenciones del SCE, estando obligada a justificar al citado ente público en el plazo de tres meses de la finalización del curso correspondiente los gastos directos y asociados en los que ha incurrido para la impartición (personal docente, aulas, suministros, material, etc.), de manera que los cursos homologados por el SCE son gratuitos para los alumnos. En estos casos* (la entidad mercantil consultante) *no emite factura al SCE en la que se documente la contraprestación percibida por la prestación del citado servicio, lo que existe es una resolución del SCE mediante la que se adjudica a* (la entidad mercantil consultante) *la impartición de los cursos y se comunica la subvención que se va a percibir. Las condiciones se establecen cada año en la correspondiente resolución de concesión de subvenciones destinadas a la realización de acciones de formativas dirigidas prioritariamente a trabajadores desempleados."*

Antes de analizar la aplicación o no de la exención prevista en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, resulta imprescindible determinar si nos encontramos ante una operación no sujeta al IGIC por prestarse con carácter gratuito, puesto que se expresa que los cursos homologados son gratuitos para los alumnos.

Hay que recordar que la onerosidad es uno de los elementos esenciales para la existencia del hecho imponible en el IGIC, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.1 de la Ley 20/1991. Coherente con ello, el artículo 9.8º de la Ley 20/1991 declara como no sujetas al IGIC las entregas de bienes o prestaciones de servicio efectuada de forma gratuita.

Ambos preceptos, respectivamente, disponen:

- "*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."*

- "*No están sujetas al Impuesto:*

(…)

8º.- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas sin contraprestación, salvo en los supuestos de vinculación a que se refiere el artículo 23, número 3, de la presente Ley.

La cuestión es determinar si la subvención que percibe la entidad mercantil consultante (concedida por el SCE) tiene la naturaleza o no de contraprestación del servicio de formación prestado.

El artículo 22.2.b) de la Ley 20/1991 dispone:

"2. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

(…)

b) Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto.

Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

En ningún caso se incluirán las subvenciones dirigidas a permitir el abastecimiento de productos comunitarios o disponibles en el mercado de la CEE, previsto en el Programa de opciones específicas por la lejanía e insularidad de las Islas Canarias."

Se desprende de este precepto que deben darse dos requisitos para que una subvención se considere vinculada directamente al precio de las operaciones y, por tanto, forme parte de la base imponible de las operaciones:

a) La subvención ha de establecerse en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados.

b) La subvención ha de determinarse con anterioridad a la realización de las operaciones.

La necesidad de justificar por parte de la entidad mercantil consultante al SCE en el plazo de tres meses de la finalización del curso correspondiente los gastos directos y asociados en los que ha incurrido para la impartición del servicio de enseñanza (personal docente, aulas, suministros, material, etc.), es prueba de que no nos encontramos ante una subvención vinculada directamente al precio. En una subvención de esta naturaleza se conoce previamente el coste individual del bien objeto de entrega o del servicio que se presta, y únicamente para percibir la subvención debe justificarse el número de bienes entregados o de servicios prestados.

La no consideración de la subvención percibida del SCE como vinculada al precio, no nos debe llevar a la conclusión de que la subvención percibida por la entidad mercantil consultante no tiene ninguna incidencia en la base imponible.

El artículo 22.1 de la Ley 20/1991, regulador de la regla general de la base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, dispone:

"1. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas."

La contraprestación, como base imponible en las operaciones interiores, es el valor monetario que el sujeto pasivo atribuye al bien que entrega o al servicio que presta, con independencia de que dicho valor se perciba del destinatario de la operación o de un tercero.

Con independencia de quién es el verdadero destinatario del servicio de formación objeto de análisis, si los alumnos o el SCE, éste ente público adquiere el compromiso de subvenir los gastos que la entidad mercantil consultante tiene por el desarrollo de la actividad de formación. Por tanto, parece que no caben demasiadas dudas de que las cantidades que se entregan por parte del SCE para la financiación de dichos gastos son en realidad, bajo la naturaleza de subvención, el pago de la contraprestación correspondiente a la prestación de servicio de formación efectuada.

En definitiva, la entidad mercantil consultante no presta un servicio de enseñanza gratuito sino oneroso, y ello equivale a su sujeción al IGIC.

Hemos expresado que la entidad mercantil consultante está inscrita en el Registro de Centros y Entidades de Formación Profesional para el Empleo de la Comunidad Autónoma de Canarias y homologado por el Servicio Canario de Empleo para el desarrollo de la formación en determinadas materias, por lo que se trata de una empresa educativa autorizada. Por ello, se cumplen los requisitos para la aplicación de la exención prevista en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 al servicio de formación de oferta que la entidad mercantil consultante presta.

D) Subcontratación de la formación profesional para el empleo

Se expresa en el texto del escrito de petición de emisión de consulta lo siguiente: "(La entidad mercantil consultante) *no solo imparte directamente como Centro Colaborador homologado la formación para la que ha sido autorizada, sino que también en ocasiones es contratada por otras sociedades o asociaciones empresariales homologadas/autorizadas también por el SCE, es decir, que también tienen la condición de centro colaborador, pero que, al no disponer de medios propios para impartir las especialidades que les han sido autorizadas, le encargan a* (la entidad mercantil consultante) *la realización de los cursos relativos a tales especialidades a cambio de la correspondiente contraprestación."*

Este servicio de formación que presta la entidad mercantil consultante como empresa educativa autorizada a otras empresas educativas autorizadas por el SCE, se encuentra sujeto al IGIC pero exento por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, siempre y cuando se trate de la formación en materias homologadas por el SCE.

E) Servicio de formación y reciclaje profesional de trabajadores a través de la Fundación Tripartita para la Formación en el Empleo (en adelante, Fundación Tripartita)

El artículo 34 del Real Decreto 395/2007 dispone:

"1. La Fundación Tripartita para la Formación en el Empleo, perteneciente al Sector Público Estatal, tiene carácter tripartito y su Patronato está constituido por la Administración Pública (con representación del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales y las Comunidades Autónomas) y por las organizaciones empresariales y sindicales más representativas.

(…)

3. En el marco de lo establecido en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, y sin perjuicio de las competencias de ejecución correspondientes a las Comunidades Autónomas en materia de formación profesional para el empleo, la Fundación Tripartita para la Formación en el Empleo desarrollará, entre otras, las siguientes actividades:

a) Colaborar y asistir técnicamente al Servicio Público de Empleo Estatal en sus actividades de planificación, programación, gestión, evaluación, seguimiento y control de las iniciativas de formación previstas en el presente real decreto, así como en la confección del informe anual sobre dichas actividades.

En particular, actuar como entidad colaboradora del Servicio Público de Empleo Estatal en la gestión de las convocatorias de subvenciones públicas que se realicen por dicho organismo en el marco de lo previsto en el presente real decreto. La Fundación Tripartita colaborará en la instrucción de los procedimientos y en la elaboración de las propuestas relativas a la resolución y justificación de las subvenciones, correspondiendo al Servicio Público de Empleo Estatal la concesión y el pago de las subvenciones. A estos efectos, ambas entidades suscribirán el correspondiente convenio de colaboración de acuerdo con lo establecido en los artículos 12 y siguientes de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

b) Apoyar técnicamente al Servicio Público de Empleo Estatal en el diseño e instrumentación de los medios telemáticos necesarios para que las empresas y las entidades organizadoras realicen las comunicaciones de inicio y finalización de la formación acogida al sistema de bonificaciones, garantizando en todo caso la seguridad y confidencialidad de las comunicaciones.

c) Elevar al Servicio Público de Empleo Estatal propuestas de resoluciones normativas e instrucciones relativas al subsistema de formación profesional para el empleo, así como elaborar los informes que le sean requeridos.

d) Contribuir al impulso y difusión del subsistema de formación profesional para el empleo entre las empresas y los trabajadores.

e) Prestar apoyo técnico, en la medida que le sea requerido, a las Administraciones Públicas y a las Organizaciones empresariales y sindicales presentes en el órgano de participación a que se refiere el artículo 33.3, así como a las representadas en el Patronato de la Fundación Tripartita y a las Comisiones Paritarias Estatales.

f) Dar asistencia y asesoramiento a las PYMES posibilitando su acceso a la formación profesional para el empleo, así como apoyo técnico a los órganos administrativos competentes en la orientación a los trabajadores.

g) Colaborar con el Servicio Público de Empleo Estatal en promover la mejora de la calidad de la formación profesional para el empleo, en la elaboración de las estadísticas para fines estatales, y en la creación y mantenimiento del Registro estatal de centros de formación regulado en el artículo 9.2 de este real decreto.

h) Participar en los foros nacionales e internacionales relacionados con la formación profesional para el empleo."

El artículo 2 del Real Decreto 395/2007 dispone:

"1. El subsistema de formación profesional para el empleo está integrado por el conjunto de instrumentos y acciones que tienen por objeto impulsar y extender entre las empresas y los trabajadores ocupados y desempleados una formación que responda a sus necesidades y contribuya al desarrollo de una economía basada en el conocimiento.

2. Son fines de la formación profesional para el empleo:

a) Favorecer la formación a lo largo de la vida de los trabajadores desempleados y ocupados, mejorando su capacitación profesional y desarrollo personal.

b) Proporcionar a los trabajadores los conocimientos y las prácticas adecuados a las competencias profesionales requeridas en el mercado de trabajo y a las necesidades de las empresas.

c) Contribuir a la mejora de la productividad y competitividad de las empresas.

d) Mejorar la empleabilidad de los trabajadores, especialmente de los que tienen mayores dificultades de mantenimiento del empleo o de inserción laboral.

e) Promover que las competencias profesionales adquiridas por los trabajadores tanto a través de procesos formativos (formales y no formales), como de la experiencia laboral, sean objeto de acreditación."

Por último, el artículo 9.1.d) del Real Decreto 395/2007 dispone:

"1. Podrán impartir formación profesional para el empleo:

(…)

d) Los Centros Integrados de Formación Profesional, de titularidad privada, y los demás centros o entidades de formación, públicos o privados, acreditados por las

Administraciones competentes para impartir formación dirigida a la obtención de certificados de profesionalidad. Estos centros deberán reunir los requisitos especificados en los reales decretos que regulan los certificados de profesionalidad correspondientes a la formación que se imparta en ellos, sin perjuicio de los requisitos específicos que podrán establecer las Administraciones públicas en el ámbito de sus competencias."

La entidad mercantil consultante manifiesta en el texto del escrito de petición de emisión de consulta lo siguiente: "*Asimismo,* (la entidad mercantil consultante) *es entidad acreditada por el SCE como Centro Colaborador para la impartición de los siguientes certificados de profesionalidad:*

- *Actividades Administrativas en relación con el cliente (ADGGO2O8)*
- *Actividades de Gestión Administrativa (ADGDO3 08)*
- *Operaciones Auxiliares de Servicios Administrativos (ADGGO4O8)*
- *Gestión Integrada de Recursos Humanos (ADGDO2O8)*
- *Docencia Profesional para el Empleo (SSCF1O)"*

Esta acreditación como centro colaborador para la impartición de determinados certificados de profesionalidad le convierte en empresa educativa autorizada a los efectos de los cursos efectuados a través de la Fundación Tripartita, que se encuentran sujetos y exentos del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 20/1991.

QUINTO.- La siguiente cuestión que plantea la entidad mercantil es si la prestación de servicio de enseñanza debe ser tratado de forma integral, es decir comprendiendo los distintos elementos [tales como organización y planificación de la formación, personal docente, instalaciones (local, portátiles, cañones, etc.) entrega de manual didáctico y diploma acreditativo] que forman parte de la contraprestación que satisface el destinatario, o debe tributar cada elemento como entrega de bien o prestación de servicio independientes.

El servicio de enseñanza sujeta que desarrolla la entidad mercantil engloba, por tratarse de elementos que coadyuvan a la realización de la actividad principal de enseñanza, los distintos elementos que se citan en el párrafo anterior, por lo que el servicio de enseñanza debe ser tratado de forma integral. En este sentido, los gastos de tales elementos forman parte de la base imponible del servicio de enseñanza, conforme a lo establecido en el artículo 22.2.a) de la Ley 20/1991 que dispone:

"2. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

a) Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma. (,,,)"

Por otra parte, y respecto al servicio de formación y reciclaje profesional de trabajadores a través de la Fundación Tripartita, expone la entidad mercantil consultante lo siguiente en el texto del escrito de petición de emisión de consulta: "*En caso de resultar de aplicación la referida exención a la formación bonificada (…),* (consulta) *si la exención se extendería al servicio previo de diseño, solicitud y gestión de subvenciones a favor de determinadas empresas en los casos en que la subvención sea concedida a las citadas empresas y la formación bonificada sea impartida por* (la entidad mercantil consultante)*, de manera que pueda entenderse que es un servicio accesorio y directamente relacionado con el servicio de formación y reciclaje profesional efectuado con medios propios por la misma empresa que presta los mencionados servicios y para el mismo destinatario."*

La respuesta es positiva, por considerarse accesorios al servicio de formación, y por tanto coadyuvar a su desarrollo, el diseño, solicitud y gestión de subvenciones a favor de determinadas empresas, siempre y cuando la formación sea prestada por la entidad mercantil consultante a la empresa beneficiaria de la subvención.

SEXTO.- Además de la actividad de formación, la entidad mercantil consultante desarrolla otras actividades respecto de las que consulta su tributación en el IGIC.

A) Alquiler de aulas

De forma ocasional la entidad mercantil consultante alquila aulas a terceros.

El artículo 4.1 de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible en las operaciones interiores, dispone:

> *"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."*

Por tanto, la prestación de servicio de alquiler de aulas que desarrolla la entidad mercantil consultante está sujeta y no exenta del IGIC aunque se realice de forma ocasional.

B) Servicio de orientación profesional para el empleo

Se expresa en el texto del escrito de petición de emisión de consulta lo siguiente: "*Asimismo,* (la entidad mercantil consultante)*, en el marco de la responsabilidad social corporativa, ha puesto en marcha una iniciativa totalmente gratuita, denominada "Euroinserta", que desarrolla, por un lado, un servicio de orientación profesional para el empleo, destinado a trabajadores/as desempleados/as, con el fin de facilitar su integración laboral, donde se presta especial atención a los colectivos de difícil inserción (personas desempleadas de los siguientes colectivos: mujeres con cargas familiares, mujeres en general, mayores de 45 años, personas con discapacidad, desempleados de larga duración, con riesgo de exclusión social, provenientes de sectores en crisis, afectados y víctimas de terrorismo y violencia de género y jóvenes), y, por otro lado, un servicio de*

orientación laboral e intermediación a usuarios/as que deseen definir o redefinir su objetivo profesional mediante el desarrollo de acciones individuales y grupales."

Dado el carácter gratuito y conforme a lo dispuesto en los artículos 4.1 y 9.8º de la Ley 20/1991, el servicio de orientación profesional y laboral que presta la entidad mercantil consultante se encuentra no sujeto al IGIC.

C) Servicios de intermediación en el empleo

Igualmente, en el texto del escrito de petición de consulta se señala lo siguiente: "*Finalmente,* (la entidad mercantil consultante) *está comprometida con todas aquellas acciones que mejoren el crecimiento personal y profesional de los recursos humanos. Por ello, su Agencia de Colocación tiene carácter gratuito y pretende favorecer las relaciones entre trabajadores/as desempleados y el tejido empresarial facilitando la labor de búsqueda de empleo y de selección de personal para ambos destinatarios mediante los siguientes servicios gratuitos:*

- *Intermediación laboral: este servicio pretende facilitar a las empresas la primera fase de todo proceso de selección: el reclutamiento y la entrevista personal.*
- *Bolsa de Empleo: servicio dirigido a aquellas personas que se encuentran demandando empleo y quieren que su curriculum forme parte de posibles procesos de selección que* (la entidad mercantil consultante) *gestione.*
- *Orientación laboral: servicio individual y/o grupal de orientación laboral para desarrollar el máximo potencial del demandante y facilitar una búsqueda de empleo autónoma, eficaz y adaptada a la realidad personal de cada individuo."*

Conforme a lo establecido en los artículos 4.1 y 9.8º de la Ley 20/1991, los servicios de intermediación laboral, bolsa de empleo y orientación laboral que presta la entidad mercantil consultante se encuentran no sujetos al IGIC.

SÉPTIMO.- Respecto al ámbito de las deducciones la entidad mercantil consultante plantea las siguientes cuestiones:

A) Si las actividades que desarrolla constituyen sectores diferenciados de la actividad.

El artículo 34.2 de la Ley 20/1991 dispone:

"2. A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:

a') Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por 100 del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado.

Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.

Los regímenes de deducción a que se refiere esta letra a') se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 37 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal, difiriesen en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

La actividad principal, junto con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difiriesen en más de 50 puntos porcentuales con el de aquélla constituirán un solo sector diferenciado.

Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difiriesen en más de 50 puntos porcentuales con el de ésta constituirán otro sector diferenciado del principal.

A los efectos de lo dispuesto en la letra a'), se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior.

b') Las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura y ganadería, de las operaciones con oro de inversión y las actividades realizadas por comerciantes minoristas que resulten exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 10.1.27) de esta Ley, así como aquellas a las que sea de aplicación el régimen especial del comerciante minorista.

c') Las operaciones de arrendamiento financiero a que se refiere la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito."

Conforme al texto de la consulta presentada, la entidad mercantil consultante realiza las siguientes actividades distintas por tener asignado grupo diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (en adelante, CNAE) conforme a lo establecido en el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009).

- Educación asignado al grupo 85.5 "*Otra educación*".

- Alquiler de inmuebles asignado al grupo 68.2 "*Alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia*".

- Agencia de colocación asignado al grupo 78.1 "*Actividades de las agencias de colocación*".

Los porcentajes de deducción de las actividades distintas que realiza la entidad mercantil consultante son los siguientes:

- Alquiler de inmuebles, el 100 % puesto que se tratan de operaciones sujetas y no exentas.

- Agencia de colocación, el 0 % puesto que al desarrollar esta actividad a título gratuito son prestaciones de servicios no sujetas al IGIC. Esta actividad no puede considerarse accesoria a la actividad de educación pues no contribuye a su realización.

- Actividad de educación, aplica la regla de la prorrata de acuerdo con el artículo 35 de la Ley 20/1991, al desarrollar conjuntamente operaciones que dan derecho a la deducción (prestaciones de servicio de enseñanza sujetas y no exentas) y operaciones que no dan derecho a la deducción (prestaciones de servicios sujetas y exentas).

El citado artículo 35 dispone:

> *"La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho."*

Parece evidente que la actividad de educación es la actividad principal por tener el mayor volumen de operaciones. Partiendo de esta circunstancia, debemos diferenciar tres supuestos.

1º El porcentaje de deducción aplicable a la actividad distinta de educación es superior al 50 %.

En este caso, desarrollaría las siguientes actividades que constituirían dos sectores diferenciados: por una parte, el conformado por las actividades de educación y de alquiler de inmuebles, en el que se aplicaría la regla de la prorrata, y, por otra parte, la actividad de agencia de colocación, donde no se aplicaría la regla de la prorrata al ser su porcentaje de deducción del 0 %.

2º El porcentaje de deducción aplicable a la actividad distinta de educación es inferior al 50 %.

En este caso, desarrollaría las siguientes actividades que constituirían dos sectores diferenciados: por una parte, el conformado por las actividades de educación y de agencia de colocación, en el que se aplicaría la regla de la prorrata, y, por otra parte, la actividad de alquiler de inmuebles, donde no se aplicaría la regla de la prorrata al ser su porcentaje de deducción del 100 %.

3º El porcentaje de deducción aplicable a la actividad distinta de educación es el 50 %.

En este supuesto desarrollaría un solo sector diferenciado, donde se aplicaría la regla de la prorrata, conformado por las tres actividades distintas que realiza la entidad mercantil consultante, puesto que los porcentajes de deducción de las actividades distintas de alquiler de inmuebles y de agencia de colocación no difieren en más de 50 puntos porcentuales del porcentaje de deducción de la actividad principal de educación.

En los supuestos 1º y 2º debe tenerse en cuenta, además, la aplicación de la prorrata general respecto a las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en común en los dos sectores diferenciados de la actividad.

B) Si las subvenciones recibidas en relación a la actividad de formación de oferta con el SCE tendrían que tenerse en cuenta en el cálculo de la prorrata.

Como hemos determinado anteriormente, las subvenciones que percibe la entidad mercantil consultante del SCE por la prestación de servicio de formación de oferta no tienen la consideración de subvención vinculada directamente al precio de las operaciones, por lo que no resultaba aplicable lo dispuesto en el artículo 22.2.b) de la Ley 20/1991.

No obstante, expresábamos que la no consideración de la subvención concedida por el SCE como vinculada al precio, no nos debía llevar a la conclusión de que la subvención percibida por la entidad mercantil consultante no tenía ninguna incidencia en la base imponible.

Se llegaba a la conclusión que las cantidades que se entregan por parte del SCE, en forma de subvención, para la financiación de los gastos de la entidad mercantil consultante en el desarrollo de la actividad de formación de oferta eran en realidad el pago de la contraprestación correspondiente a la prestación de servicio de formación efectuada, por lo que, conforme al artículo 22.1 de la Ley 20/1991, la subvención era la contraprestación de una operación sujeta al IGIC.

El artículo 37.4 de la Ley 20/1991 dispone:

> *"4. A los efectos del cálculo de la prorrata se entenderá por importe total de operaciones la suma de las contraprestaciones correspondientes a las mismas, determinadas según lo establecido en los artículos 22 y 23 de esta Ley, incluso respecto de las operaciones exentas del Impuesto. (…)"*

Comprobamos que la imputación del valor de las operaciones exentas en la fracción para el cálculo del porcentaje de deducción se realiza conforma a las reglas de determinación de la base imponible establecidos en el artículo 22, regla general, y en el artículo 23, reglas especiales, de la Ley 20/1991. Derivado de todo ello, en el cálculo de la prorrata debe tenerse en cuenta la subvención concedida por el SCE por el desarrollo de la actividad de formación de oferta por tener la naturaleza de contraprestación y, por tanto, integrarse en la base imponible de una prestación de servicio sujeta y exenta del IGIC.

C) Si los servicios de orientación profesional para el empleo y de orientación en el empleo, prestados a título a título gratuito a través de la condición de la entidad mercantil consultante de Agencia de Colocación, se computan en el cálculo de la prorrata.

Como hemos señalado en el apartado SEXTO de la presente consulta, por prestarse de forma gratuita los servicios de intermediación laboral, bolsa de empleo y orientación laboral que presta la entidad mercantil consultante se encuentran no sujetos al IGIC por aplicación de lo dispuesto en los artículos 4.1 y 9.8º de la Ley 20/1991.

Estas operaciones no sujetas no dan derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes que se utilicen en su realización, conforme a lo dispuesto en los artículos 28.1 y 29.4 de la Ley 20/1991. Por todo ello tienen incidencia en la prorrata, computándose en el denominador de la fracción conforme a lo establecido en el artículo 37.2.2º de la Ley 20/1991 que dispone:

2. El porcentaje de deducción a que se refiere el número anterior se determinará multiplicando por cien el resultante de una fracción en la que figuren:

(…)

2º. En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir.

Son operaciones que no originan el derecho a deducir, a efectos de su inclusión en el denominador de la prorrata las operaciones relacionadas en el artículo 10.1 de esta Ley realizadas por el sujeto pasivo dentro o fuera de Canarias, con la salvedad prevista en el artículo 29.4.1º. e) de la misma, así como las operaciones no sujetas a que se refieren los números 8º, 9º y 10º del artículo 9 de la presente Ley. (…)"

La valoración de dichas operaciones no sujetas a los efectos de su cómputo en el denominador de la fracción para el cálculo del porcentaje de deducción, es el de su valor de mercado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 37.5.a) de la Ley 20/1991 que dispone:

"5. En las operaciones no sujetas integrables en el denominador de la prorrata se entenderá por importe total de operaciones:

a) En las operaciones previstas en el número 8º del artículo 9 de esta Ley, el valor de mercado de las mismas. (…)"

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

Primero.- Los certificados emitidos por empresas privadas reconociendo a la entidad mercantil consultante como centro oficial para impartir formación relativas a la utilización de los bienes o servicios elaborados o comercializados por tales empresas privadas, no implica que la entidad mercantil consultante tenga la consideración de empresa docente autorizada a los efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012.

La autorización a que se refiere el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 es aquella concedida por acto administrativo o por aplicación de una disposición de carácter general.

La condición de empresa educativa autorizada, por estar inscrito en el Registro de Centros y Entidades de Formación Profesional para el Empleo de la Comunidad Autónoma de Canarias y homologado por el Servicio Canario de Empleo para el desarrollo de la formación en determinadas materias, solo surte efecto con la actividad de formación profesional ocupacional y continua competencia del Servicio Canario de Empleo. Por tanto, esta autorización no surte efecto a servicios de enseñanzas prestados a entidades privadas cuando estos servicios no tienen relación con la actividad de formación profesional ocupacional y continua competencia del Servicio Canario de Empleo.

- En el ámbito de la formación y reciclaje profesional es indiferente que las materias objeto de formación se encuentren o no incluidas en los planes de estudios de algunos de los niveles y grados del sistema educativo español.

Segundo.- No resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 al servicio de formación prestado por la entidad mercantil consultante derivado de su condición de centro oficialmente certificado por empresas privadas, por incumplirse el requisito subjetivo puesto que la entidad mercantil consultante no tiene la consideración ni de centro docente, ni de empresa educativa autorizada por acto administrativo o disposición de carácter general.

- Resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 a la prestación de servicio de idiomas que la entidad mercantil consultante presta a la fundación pública FUNCATRA siempre y cuando se encuentre homologada dicha materia por el SCE.

- La subvención que percibe la entidad mercantil consultante del Servicio Canario de Empleo no tiene consideración de subvención vinculada al precio.

No obstante, las cantidades que se entregan por parte del Servicio Canario de Empleo para la financiación de los gastos de la entidad mercantil consultante son en realidad el pago de la contraprestación correspondiente a la prestación de servicio de formación efectuada. Derivado de ello, la entidad mercantil consultante presta un servicio de formación profesional para el empleo sujeto, no obstante se encuentra exento del IGIC por cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 20/1991.

- Se encuentra sujeto y exento del IGIC, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, el servicio de formación que presta la entidad mercantil consultante, como empresa educativa autorizada, a otras empresas educativas autorizadas por el SCE, siempre y cuando se trate de la formación en materias homologadas por el SCE.

- Se encuentra sujeto y exento del IGIC, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, el servicio de formación que presta la entidad mercantil consultante a través de la Fundación Tripartita.

Tercero.- El servicio de enseñanza debe entenderse como un servicio integral que engloba todos aquellos elementos que coadyuvan a su realización, como puede ser la entrega de material didáctico, el alquiler del aula, la contratación de docentes, la utilización de portátiles y cañones, etc. Los gastos de tales elementos forman parte de la base imponible del servicio de enseñanza, conforme a lo establecido en el artículo 22.2.a) de la Ley 20/1991.

Cuarto.- La exención aplicable al servicio de formación que presta la entidad mercantil consultante a través de la Fundación Tripartita, se extiende, por considerarse accesorios al servicio de formación, al servicio previo de diseño, solicitud y gestión de subvención a favor de la empresa destinataria del servicio de formación.

Quinto.- La prestación de servicio de alquiler de aulas que desarrolla la entidad mercantil consultante, aunque se realice de forma ocasional, está sujeta y no exenta del IGIC.

Sexto.- Se encuentran no sujetos al IGIC, por prestarse con carácter gratuito, los servicios de orientación profesional y de intermediación en el empleo que presta la entidad mercantil consultante.

Séptimo.- Si el porcentaje de deducción de la actividad distinta de educación, que es la actividad principal, es superior al 50 %, la entidad mercantil consultante desarrolla actividades que constituyen dos sectores diferenciados: por una parte, el sector diferenciado conformado por las actividades de educación y de alquiler de inmuebles, donde aplicaría la regla de la prorrata, y, por

otra parte, el sector conformado por la actividad de agencia de colocación, donde no aplicaría la regla de la prorrata pues el porcentaje de deducción sería del 0 %.

Si el porcentaje de deducción de la actividad distinta de educación es inferior al 50 %, la entidad mercantil consultante desarrolla actividades que constituyen dos sectores diferenciados: por una parte, el sector conformado por las actividades de educación y de agencia de colocación, donde aplicaría la regla de la prorrata, y, por otra parte, el sector conformado por la actividad de alquiler de inmuebles, donde no aplicaría la regla de la prorrata pues el porcentaje de deducción sería del 100 %.

En los dos supuestos citados anteriormente debe tenerse en cuenta la aplicación de la regla de la prorrata general a las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicio que se utilicen en común en los dos sectores diferenciados de la actividad que desarrolla la entidad mercantil consultante

Si el porcentaje de deducción de la actividad distinta de educación es el 50 %, desarrolla la entidad mercantil un único sector diferenciado de la actividad constituido por las actividades distintas de educación, de alquiler de inmuebles y de agencia de colocación, donde aplicaría la regla de la prorrata.

Octavo.- En el cálculo del porcentaje de deducción debe tenerse en cuenta las subvenciones concedidas por el Servicio Canario de Empleo a la entidad mercantil consultante por el desarrollo de la actividad de formación de oferta, por tener la naturaleza de contraprestación de la operación y, por tanto, integrarse en la base imponible de una operación sujeta y exenta del IGIC.

Noveno.- Los servicios no sujetos al IGIC de orientación profesional y de intermediación en el empleo que presta la entidad mercantil consultante, se computan por su valor de mercado en el denominador de la fracción para el cálculo del porcentaje de deducción.

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, 5 de septiembre de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván