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

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2107 (14/02/22)

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

CUESTIÓN PLANTEADA

La fundación privada consultante tiene como fin, entre otros, identificar acciones de formación en el sector del metal y efectuar acciones docentes encaminadas a una mejora en la cualificación de empresas. Derivado de estos fines organiza e imparte diferentes cursos de formación mediante contraprestación, que se pueden agrupar, según su naturaleza, en dos bloques:

-Los cursos de formación de habilitación y/o reconocimiento profesional (prevención de riesgos laborales, manipulador de gases fluorados en las especialidades de sistemas frigoríficos y equipos de protección contra incendios, manejo de carretillas y plataformas elevadoras), disponiendo de reconocimiento de la Dirección General de Industria, AENOR y de la Fundación del Metal para la Formación, Cualificación y el Empleo (FMFCE).

Paralelamente imparte cursos propios que, sin tener la consideración estricta de habilitación profesional, contribuyen a la mejora y especialización de trabajadores y empresarios. Para impartirlos, ha obtenido de la Fundación Estatal para la Formación en el Empleo (FUNDAE) una inscripción de entidad de formación para impartir formación distinta de las especialidades previstas en el Catálogo de Especialidades.

-Y la formación impartida por la fundación consultante cuando es subcontratada por terceros (asociaciones y fundaciones), para dar cursos de formación conducentes a certificados de profesionalidad para especialidades que estos terceros no están acreditados para impartir.

Los fondos con los que se retribuyen los cursos, pueden ser subvencionados o de otro tipo.

La fundación está acreditada ante el Servicio Canario de Empleo (SCE) para impartir los cursos.

Teniendo en cuenta lo anterior se consulta:

1ª) Si para la aplicación de la exención del artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, es requisito suficiente que la formación esté impartida mediante catálogo de la FUNDAE en los siguientes casos:

-La empresa/alumno decide no bonificar el curso, sino asumir el coste.

-La formación no acreditada.

-Los cursos impartidos a trabajadores dados de alta en el RETA, que no pueden bonificar los cursos por no cotizar por este concepto.

2ª) Si los servicios que presta la fundación supone una actividad exenta conforme al primer párrafo *in fine* y segundo párrafo del artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Por tener la consideración de actividad de formación y reciclaje profesional y disponer la fundación consultante prestadora del servicio de la condición de entidad educativa autorizada, se encuentran exentos del IGIC los cursos de formación de habilitación y/o reconocimiento profesional de prevención de riesgos laborales, manipulador de gases fluorados en las especialidades de sistemas frigoríficos y equipos de protección contra incendios, y de manejo de carretillas y plataformas elevadoras.

- Los cursos propios creados por la fundación consultante de mejora y especialización de trabajadores y empresarios tienen la consideración de actividad de formación y reciclaje, por tener como fin la adquisición o actualización de conocimientos a efectos profesionales. Tal prestación de servicios de formación y reciclaje se encuentra exenta del IGIC, puesto que la fundación consultante está inscrita en el Registro estatal de entidades de formación para impartir formación no incluida en el Catálogo de Especialidades Formativas de la FUNDAE.

- Con independencia de cómo se articula la subcontratación que realiza terceros (asociaciones y fundaciones que no están acreditados para impartir la formación conducentes a la obtención de certificados de profesionalidad para especialidades que no están acreditados para impartir) a la fundación consultante, se encuentra exento del IGIC el servicio de formación impartido por éste por disponer de la condición de entidad educativa autorizada. La exención es aplicable con independencia de la tributación de la operación que efectúa la asociación o fundación que ha subcontratado el servicio de formación.

- La tributación de las operaciones descritas en lo guiones anteriores es con independencia de que se traten de servicios de formación subvencionados o bonificados.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La fundación privada consultante tiene como fin, entre otros, identificar acciones de formación en el sector del metal y efectuar acciones docentes encaminadas a una mejora en la cualificación de empresas. Derivado de estos fines organiza e imparte diferentes cursos de formación mediante contraprestación, que se pueden agrupar, según su naturaleza, en dos bloques:

-Los cursos de formación de habilitación y/o reconocimiento profesional (prevención de riesgos laborales, manipulador de gases fluorados en las especialidades de sistemas frigoríficos y equipos de protección contra incendios, manejo de carretillas y plataformas elevadoras), disponiendo de reconocimiento de la Dirección General de Industria, AENOR y de la Fundación del Metal para la Formación, Cualificación y el Empleo (FMFCE).

Paralelamente imparte cursos propios que, sin tener la consideración estricta de habilitación profesional, contribuyen a la mejora y especialización de trabajadores y empresarios. Para impartirlos, ha obtenido de la Fundación Estatal para la Formación en el Empleo (FUNDAE) una inscripción en el Registro Estatal de entidades de formación para impartir formación no incluida en el Catálogo de Especialidades.

-Y la formación impartida por la fundación consultante cuando es subcontratada por terceros (asociaciones y fundaciones), para dar cursos de formación conducentes a certificados de profesionalidad para especialidades que estos terceros no están acreditados para impartir.

Los fondos con los que se retribuyen los cursos, pueden ser subvencionados o de otro tipo.

La fundación está acreditada ante el Servicio Canario de Empleo (SCE) para impartir los cursos.

Teniendo en cuenta lo anterior se consulta:

1ª) Si para la aplicación de la exención del artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, es requisito suficiente que la formación esté impartida mediante catálogo de la FUNDAE en los siguientes casos:

-La empresa/alumno decide no bonificar el curso, sino asumir el coste.

-La formación no acreditada.

-Los cursos impartidos a trabajadores dados de alta en el RETA, que no pueden bonificar los cursos por no cotizar por este concepto.

2ª) Si los servicios que presta la fundación supone una actividad exenta conforme al primer párrafo *in fine* y segundo párrafo del artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012.

SEGUNDO.- Para dar respuesta a las cuestiones planteadas, partiremos del hecho de que todos los cursos de formación impartidos son presenciales y realizados materialmente en el territorio canario, al no especificar nada en el escrito de la consulta de que sean también a distancia o por vía electrónica, ni fuera de este territorio.

Analizaremos en primer lugar la tributación de estas operaciones en el IGIC, comenzando por determinar la localización del hecho imponible, pues, si no se entienden realizadas en Canarias, no hay sujeción al impuesto, y nada más ha de estudiarse.

Para ello, es necesario, resolver, como primer paso, la delimitación, como entrega de bienes o como prestación de servicios, de las operaciones realizadas.

A efectos del IGIC, todas las actividades que realiza la fundación consultante, tienen la consideración de prestaciones de servicios, siguiendo lo dispuesto en el artículo 7.1 de la Ley 20/1991, al no encajar en ninguno de los supuestos de entrega de bienes ni de importaciones:

"Artículo 7º.- Concepto de prestación de servicios.

1.- A los efectos de este Impuesto se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes".

Estas prestaciones de servicios, que calificamos como de naturaleza educativa, se entienden localizadas en Canarias, en virtud de lo establecido en el artículo 17 de la Ley 20/1991, debiendo distinguir según que el destinatario tenga la condición empresarial o profesional, o no:

1.-Cuando los destinatarios sean particulares, se aplicará la regla especial de localización regulada en el artículo 17.Tres.Uno.8.c) de la Ley 20/1991; de tal manera que si se trata de clases presenciales en Canarias se entienden realizadas en este territorio, estando sujeta al IGIC su prestación:

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

(...)
Tres. Reglas especiales.

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

(...)

8. Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal:

(...)

c) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores."

2.-Cuando los destinatarios sean empresarios o profesionales actuando como tales, se aplicará la regla general prevista en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991.

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

Uno. Reglas generales.

Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos:

1. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste."

Por tanto, cuando los destinatarios sean empresarios o profesionales actuando como tales, estamos ante servicios educativos prestados también en el territorio de aplicación del IGIC y, por tanto, sujetos al IGIC, cuando estos destinatarios tengan en Canarias su sede de actividad económica, su establecimiento permanente o su domicilio o residencia habitual, y los servicios tengan como destinario dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual.

TERCERO.- Teniendo claro lo expuesto en el apartado anterior, cuando estos servicios educativos estén sujetos al IGIC, el nacimiento de la obligación tributaria dependerá de que concurra algún supuesto de exención.

A estos efectos, es el momento de dar respuesta a las cuestiones planteadas por la consultante, analizando la única exención que podría ser de aplicación, atendiendo al tipo de servicio (educativo) y al tipo de persona que lo presta (jurídica), esto es, la prevista en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012.

El artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, dispone (el subrayado es nuestro), según la última redacción dada por la Ley 6/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2022:

"Artículo 50. Exenciones en operaciones interiores.

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

(...)

9º. Las prestaciones de servicios de educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención de niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgrado, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

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

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes.

En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Madres y Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por colegios mayores o menores y residencias de estudiantes.

c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo.

d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso."

De su lectura se desprende que son dos los requisitos a cumplir, uno de carácter objetivo, y el otro de carácter subjetivo; el primero hace referencia al tipo de enseñanza a impartir, incluyendo tanto la vinculada con la infancia, la escolar, la universitaria y postgrado, así como la de idiomas y la formación y reciclaje profesional. Y, el segundo requisito, el subjetivo, se refiere a quién ha de impartir esa enseñanza para que su prestación pueda estar exenta del IGIC, señalando solo a entidades de Derecho público o a entidades privadas autorizadas para esta actividad.

La enseñanza es aquella actividad que supone la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes, acompañada, además, de un conjunto de otros elementos que incluyen los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

No existe en la regulación del IGIC una definición de "enseñanza de formación y reciclaje profesional", por lo que de acuerdo con el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), debe entenderse conforme a su sentido jurídico, técnico o usual.

Si acudimos al artículo 44 del Reglamento de ejecución (UE) Nº 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, perfectamente trasladable al IGIC dada la similitud entre el IVA y el IGIC en la materia objeto de análisis, dispone que los servicios de formación o reciclaje profesional incluirán la enseñanza directamente relacionada con un oficio o profesión así como toda enseñanza destinada a la adquisición o actualización de conocimientos a efectos profesionales.

En este sentido, el requisito objetivo parece que podría cumplirse, dado que todos los cursos que se imparten podrían entrar en el tipo de los de "formación y reciclaje profesional", al estar dirigidos exclusivamente, tanto a la habilitación y/o reconocimiento profesional (prevención de riesgos laborales, manipulador de gases fluorados en las especialidades de sistemas frigoríficos y equipos de protección contra incendios, manejo de carretillas y plataformas elevadoras), como a la formación conducente a la obtención de certificados de profesionalidad para distintas especialidades relacionadas con un oficio o profesión. Ahora bien, el cumplimiento de este requisito depende de que la formación impartida, esté incluida en algún plan de estudios del sistema educativo. En este punto, la competencia para determinar esta inclusión o no, corresponde al Ministerio o Consejería competente en materia educativa**,** y no a este centro directivo; por lo que, en el caso de que sí se considere incluida, sería aplicable la citada exención a los servicios que estuvieran localizados en Canarias (evidentemente, si también se cumple el requisito subjetivo), pero no lo sería, si esta materia no estuviera en dichos planes.

A título meramente informativo, pareciera que sí está incluida esta materia en los planes de estudios del sistema educativo español, por cuanto sus cursos están vinculados con las materias de los estudios de ciclos formativos de grado medio y superior.

Para determinar el cumplimiento del requisito subjetivo, dado que la fundación consultante no es una entidad de Derecho público, únicamente podría admitirse su procedencia si tuviera la consideración de "entidad privada autorizada" para esa actividad.

Puesto que el precepto transcrito utiliza tres expresiones distintas -la de "entidades privadas autorizadas", la de "empresas docentes o educativas*"* y la de "centros docentes"- se concluye, que los servicios enumerados en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, deben ser realizados por centros docentes o por empresas educativas autorizadas.

Como centros docentes hay que considerar los comprendidos en el ámbito de aplicación de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación (Título IV), con la condición de que los mismos estén inscritos en el Registro Especial de Centros Docentes de la Comunidad Autónoma de Canarias, con arreglo a lo previsto en el artículo 17.2 de la Ley 6/2014, de 25 de julio, Canaria de Educación no Universitaria.

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

De lo manifestado en el escrito de petición de emisión de consulta vinculante y de la documentación aportada, se infiere que la entidad consultante no es un centro docente, pero sí pareciera que tiene las correspondientes autorización administrativa o habilitación para el ejercicio de las actividades de formación y reciclaje profesional, constituyendo una entidad educativa autorizada.

El hecho de que los cursos sean remunerados con fondos derivados de subvenciones, bonificaciones o cualquier programa de formación, como el catálogo de la FUNDAE, la Fundación Tripartita o el Forcem, entre otros, no desvirtúa lo dicho anteriormente.

CUARTO.- Conforme con todo lo expuesto y la información facilitada por la fundación consultante en el escrito de petición de emisión de consulta vinculante, es criterio de este centro directivo que:

- Por tener la consideración de actividad de formación y reciclaje profesional y disponer la fundación consultante prestadora del servicio de la condición de entidad educativa autorizada, se encuentran exentos del IGIC los cursos de formación de habilitación y/o reconocimiento profesional de prevención de riesgos laborales, manipulador de gases fluorados en las especialidades de sistemas frigoríficos y equipos de protección contra incendios, y de manejo de carretillas y plataformas elevadoras.

- Los cursos propios creados por la fundación consultante de mejora y especialización de trabajadores y empresarios tienen la consideración de actividad de formación y reciclaje, por tener como fin la adquisición o actualización de conocimientos a efectos profesionales. Tal prestación de servicios de formación y reciclaje se encuentra exenta del IGIC, puesto que la fundación consultante está inscrita en el Registro estatal de entidades de formación para impartir formación no incluida en el Catálogo de Especialidades Formativas de la FUNDAE.

- Con independencia de cómo se articula la subcontratación que realiza terceros (asociaciones y fundaciones que no están acreditados para impartir la formación conducentes a la obtención de certificados de profesionalidad para especialidades que no están acreditados para impartir) a la fundación consultante, se encuentra exento del IGIC el servicio de formación impartido por éste por disponer de la condición de entidad educativa autorizada. La exención es aplicable con independencia de la tributación de la operación que efectúa la asociación o fundación que ha subcontratado el servicio de formación.

- La tributación de las operaciones descritas en lo guiones anteriores es con independencia de que se traten de servicios de formación subvencionados o bonificados.

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, 14 de febrero de 2022

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García