CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1576 (20/05/2013)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 50.Uno.9º Ley 4/2012 Art. 51.1d) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante expresa que está dada de alta en el epígrafe del IAE 932.1 "*Enseñanza formación profesional no superior"* y es perceptora de subvenciones concedidas por el Servicio Canario de Empleo para la impartición de cursos a desempleados, estando autorizada por dicho ente público y su formación enmarcada dentro de las especialidades homologadas por el Servicio Canario de Empleo.

La entidad mercantil consultante contrata con terceros la realización de las prestaciones de servicio de enseñanza y señala expresamente "*Estas sociedades contratadas, dadas de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas epígrafe 9321 EN5ENANZA FORMACION PROFESIONAL NO SUPERIOR, tienen la consideración de centro educativo al ser unidades económica integrada por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter de permanencia con la finalidad de prestar de manera continuada servicios EDUCATIVOS. La actividad principal de las mismas se orienta a la formación contratada por terceros (a la consultante), que no se presta en centro propio, sino en los centros educativos de estos terceros (los de la consultante), es decir, que concretamente presta servicio EXTERNO DOCENTE a las entidades beneficiarias de subvenciones del Servicio Canario de Empleo con destino a la formación para desempleados*."

Realiza posteriormente mención a diversas consultas del Impuesto sobre el Valor Añadido, planteando diversas consideraciones y entendiendo que la prestación de servicio de educación prestada por la sociedad contratada se encuentra exenta del IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

1º La prestación de servicio de enseñanza que presta la sociedad mercantil consultante se encuentra exenta del IGIC, al tratarse de una sociedad autorizada por el Servicio Canario de Empleo para la impartición de cursos a desempleados.

2º No se encuentra exenta del IGIC, tributando al tipo impositivo general del 7 por 100, la prestación de servicio de enseñanza que la entidad mercantil contratada presta a la entidad mercantil consultante, puesto que aquélla no tiene la consideración ni de entidad de Derecho público, ni de centro docente ni de empresa educativa autorizada.

Visto el escrito presentado por , 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), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 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 expresa que está dada de alta en el epígrafe del IAE 932.1 "*Enseñanza formación profesional no superior"* y es perceptora de subvenciones concedidas por el Servicio Canario de Empleo para la impartición de cursos a desempleados, estando autorizada por dicho ente público y su formación enmarcada dentro de las especialidades homologadas por el Servicio Canario de Empleo.

La entidad mercantil consultante contrata con terceros la realización de las prestaciones de servicio de enseñanza y señala expresamente "*Estas sociedades contratadas, dadas de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas epígrafe 9321 EN5ENANZA FORMACION PROFESIONAL NO SUPERIOR, tienen la consideración de centro educativo al ser unidades económica integrada por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter de permanencia con la finalidad de prestar de manera continuada servicios EDUCATIVOS. La actividad principal de las mismas se orienta a la formación contratada por terceros (a la consultante), que no se presta en centro propio, sino en los centros educativos de estos terceros (los de la consultante), es decir, que concretamente presta servicio EXTERNO DOCENTE a las entidades beneficiarias de subvenciones del Servicio Canario de Empleo con destino a la formación para desempleados*."

Realiza posteriormente mención a diversas consultas del Impuesto sobre el Valor Añadido, planteando diversas consideraciones y entendiendo que la prestación de servicio de educación prestada por la sociedad contratada se encuentra exenta del IGIC.

SEGUNDO.- Antes de entrar en el análisis de señalarse que la regulación comunitaria de los tributos sobre el volumen de negocios no se aplica en Canarias, como expresa el artículo 4.1 del Reglamento (CEE) Nº 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias (en adelante Reglamento (CEE) Nº 1911/91), y se ha encargado de ratificarlo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el Auto de 16 de abril de 2008 (recaído en el Asunto C-186/07).

Quiere ello decir, que no resulta de aplicación directa al IGIC la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto a la normativa comunitaria de los tributos sobre el volumen de negocios, pero puede ser indicativa para una interpretación correcta del IGIC. Igual consideración merece la doctrina administrativa relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido.

TERCERO.- La regulación de las exenciones en el IGIC aplicables a las prestaciones de servicio de enseñanza se encuentran recogidas en artículo 50.Uno.9º y 10º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), que 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."

Tratándose de sociedades mercantiles no le resulta aplicable el artículo 50.Uno.10º, por lo que analizaremos exclusivamente la exención contemplada en el número 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.

De la descripción efectuada por la entidad mercantil consultante existe dos operaciones diferentes, que deben ser objeto de un análisis por separado:

- Prestación de servicio de enseñanza de la sociedad contratada a la entidad mercantil consultante

Partiendo de que se cumple el requisito objetivo, se incumple el requisito subjetivo, pues ni estamos ante una entidad de Derecho público, ni ante un centro docente, ni ante una empresa educativa autorizada. Por todo ello, esta prestación de servicio está sujeta y no exenta del IGIC, siendo aplicable el tipo impositivo general del 7 por 100 conforme a lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

- Prestación de servicio de enseñanza efectuada por la entidad mercantil consultante

Se trata, conforme a los datos que expresa en la petición de consulta, de una sociedad mercantil autorizada por el Servicio Canario de Empleo para la impartición de cursos a

desempleados, por lo que se cumple el requisito subjetivo. Cumpliéndose, igualmente el requisito objetivo, la prestación de servicio de enseñanza se encuentra sujeta y exenta del IGIC.

CUARTO - Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este Centro Directivo que:

1º La prestación de servicio de enseñanza que presta la sociedad mercantil consultante se encuentra exenta del IGIC, al tratarse de una sociedad autorizada por el Servicio Canario de Empleo para la impartición de cursos a desempleados.

2º No se encuentra exenta del IGIC, tributando al tipo impositivo general del 7 por 100, la prestación de servicio de enseñanza que la entidad mercantil contratada presta a la entidad mercantil consultante, puesto que aquélla no tiene la consideración ni de entidad de Derecho público, ni de centro docente ni de empresa educativa autorizada.

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, 20 de mayo de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván