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 2139 (02/09/22)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 9.9º Ley 20/1991 Art. 22.2.b) Ley 20/1991 Art. 28.5 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

El capital social de la sociedad mercantil consultante es íntegramente titularidad de entes públicos territoriales (un Cabildo Insular que posee el 99,96% y dos ayuntamientos con el 0,02% cada uno), siendo su objeto social la prestación de servicio público de transporte colectivo de viajeros urbano, interurbano y metropolitanos, regulares, discrecionales y especiales, mediante la utilización de elementos propios o ajenos, así como el ejercicio de otras actividades complementarias relacionadas con dicha finalidad principal.

La sociedad mercantil consultante tiene la consideración de medio propio personificado de los entes públicos titulares de su capital social.

Conforme a la regulación del transporte, los cabildos insulares son los competentes para la prestación del servicio público regular de viajeros de carácter interurbano, y los ayuntamientos para la prestación de dicho servicio de transporte de carácter urbano. Los entes territoriales titulares del capital social de la entidad mercantil pública consultante ejercen tales competencias mediante encomienda o encargo de la gestión a la entidad consultante.

La sociedad mercantil consultante tiene suscribió un Contrato-Programa con el Cabildo Insular referidos a las anualidades 2018-2020, que se prorrogado para el año 2021, cuyo objeto es establecer las condiciones para la prestación de servicios de transporte interurbano regular de pasajeros por carretera. Del Contrato-Programa (se adjunta) se deriva la siguiente estructura de ingresos:

- Los ingresos derivados de la venta de títulos de transporte interurbano.

- Los ingresos procedentes de una aportación a la política de fomento del transporte consistente en subvencionar el precio de los usuarios en 0,57 euros por viaje, recibida del Cabildo en concepto de subvención al billete.

- Aportación para cubrir el déficit entre los ingresos y los costes

Para este año 2022 se ha suscrito un nuevo Contrato-Programa que supone que la aportación al déficit se sustituye por un pago único para cuya cuantificación se utilizaráN nuevos indicadores (nivel de ocupación, nivel de puntualidad, índice de satisfacción del viajero, etc.).

La entidad consultante también presta servicio de transporte de refuerzo en diversos municipios en virtud de Convenios que suscribe el Cabildo Insular con diversos Ayuntamientos distintos de los partícipes en su capital social. Se trata de la ampliación de las líneas interurbanas en el municipio. Los Convenios fijan el régimen de financiación del déficit entre ingresos y costes. Estos servicios de refuerzo del transporte forman parte de la encomienda o encargo que efectúa el Cabildo Insular a la entidad mercantil consultante.

Consulta la tributación de las siguientes operaciones conforme a la regulación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 vigente desde el día 5 de julio de 2018:

- Prestación de servicios de transporte al viajero.

- Venta de bonos de transporte al Cabildo Insular y a una entidad dependiente del Cabildo Insular.

- Alquiler al Cabildo Insular de las oficinas del intercambiador destinadas a ser la sede de una unidad administrativa del propio Cabildo.

- Alquiler de instalaciones y oficinas en los intercambiadores a terceros.

- Servicios de publicidad en las estaciones y guaguas.

- Servicios de aparcamiento en los intercambiadores.

- Cursos de formación de los conductores CAP para empleados del Cabildo Insular, que son abonados por este ente público.

- Producción y venta de energía fotovoltaica.

La sociedad mercantil consultante le interesa confirmar especialmente el tratamiento que correspondería otorgar desde el 5 de julio de 2018 a las aportaciones recibidas en relación con la política de fomento de transporte, consistente en la subvención por el Cabildo de parte del precio del servicio del transporte prestado a cada una de los usuarios.

Respecto a las cuotas del IGIC soportadas por la entidad mercantil consultante, se pregunta el régimen de deducción, en especial si se aplica lo dispuesto en el artículo 28.5 de la Ley 20/1991 y, en caso afirmativo, de qué manera.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

VÉASE CONTENIDO DE LA RESPUESTA

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), y del artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (en adelante, Ley 22/2009), todo ello 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.- El capital social de la sociedad mercantil consultante es íntegramente titularidad de entes públicos territoriales (un Cabildo Insular que posee el 99,96% y dos ayuntamientos con el 0,02% cada uno), siendo su objeto social la prestación de servicio público de transporte colectivo de viajeros urbano, interurbano y metropolitanos, regulares, discrecionales y especiales, mediante la utilización de elementos propios o ajenos, así como el ejercicio de otras actividades complementarias relacionadas con dicha finalidad principal.

La sociedad mercantil consultante tiene la consideración de medio propio personificado de los entes públicos titulares de su capital social.

Conforme a la regulación del transporte, los cabildos insulares son los competentes para la prestación del servicio público regular de viajeros de carácter interurbano, y los ayuntamientos para la prestación de dicho servicio de transporte de carácter urbano. Los entes territoriales titulares del capital social de la entidad mercantil pública consultante ejercen tales competencias mediante encomienda o encargo de la gestión a la entidad consultante.

La sociedad mercantil consultante tiene suscribió un Contrato-Programa con el Cabildo Insular referidos a las anualidades 2018-2020, que se prorrogado para el año 2021, cuyo objeto es establecer las condiciones para la prestación de servicios de transporte interurbano regular de pasajeros por carretera. Del Contrato-Programa (se adjunta) se deriva la siguiente estructura de ingresos:

- Los ingresos derivados de la venta de títulos de transporte interurbano.

- Los ingresos procedentes de una aportación a la política de fomento del transporte consistente en subvencionar el precio de los usuarios en 0,57 euros por viaje, recibida del Cabildo en concepto de subvención al billete.

- Aportación para cubrir el déficit entre los ingresos y los costes

Para este año 2022 se ha suscrito un nuevo Contrato-Programa que supone que la aportación al déficit se sustituye por un pago único para cuya cuantificación se utilizaráN nuevos indicadores (nivel de ocupación, nivel de puntualidad, índice de satisfacción del viajero, etc.).

La entidad consultante también presta servicio de transporte de refuerzo en diversos municipios en virtud de Convenios que suscribe el Cabildo Insular con diversos

Ayuntamientos distintos de los partícipes en su capital social. Se trata de la ampliación de las líneas interurbanas en el municipio. Los Convenios fijan el régimen de financiación del déficit entre ingresos y costes. Estos servicios de refuerzo del transporte forman parte de la encomienda o encargo que efectúa el Cabildo Insular a la entidad mercantil consultante.

Consulta la tributación de las siguientes operaciones conforme a la regulación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 vigente desde el día 5 de julio de 2018:

- Prestación de servicios de transporte al viajero.

- Venta de bonos de transporte al Cabildo Insular y a una entidad dependiente del Cabildo Insular.

- Alquiler al Cabildo Insular de las oficinas del intercambiador destinadas a ser la sede de una unidad administrativa del propio Cabildo.

- Alquiler de instalaciones y oficinas en los intercambiadores a terceros.

- Servicios de publicidad en las estaciones y guaguas.

- Servicios de aparcamiento en los intercambiadores.

- Cursos de formación de los conductores CAP para empleados del Cabildo Insular, que son abonados por este ente público.

- Producción y venta de energía fotovoltaica.

La sociedad mercantil consultante le interesa confirmar especialmente el tratamiento que correspondería otorgar desde el 5 de julio de 2018 a las aportaciones recibidas en relación con la política de fomento de transporte, consistente en la subvención por el Cabildo de parte del precio del servicio del transporte prestado a cada una de los usuarios.

Respecto a las cuotas del IGIC soportadas por la entidad mercantil consultante, se pregunta el régimen de deducción, en especial si se aplica lo dispuesto en el artículo 28.5 de la Ley 20/1991 y, en caso afirmativo, de qué manera.

SEGUNDO.- Dado que nos encontramos ante de una sociedad mercantil de capital íntegramente público (un Cabildo Insular posee un 99,96% y dos ayuntamientos un 0,02% cada uno) y que percibe aportaciones dinerarias de diversos entes públicos, el análisis se limitará a determinar si resulta o no aplicable el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, y si las citadas aportaciones dinerarias se integran o no en la base imponible de las operaciones sujetas.

Con vigencia desde el día 5 de julio de 2018, la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de

febrero de 2014 (en adelante, Ley 9/2017), dio nueva redacción al artículo 9.9º de la Ley 20/1991 quedando como sigue:

"9.º A) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren las letras C) y D) de este apartado, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

B) A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.

c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.

d) Cualesquiera entidades de derecho público con personalidad jurídica propia, dependientes de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

C) No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de los encargos ejecutados por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la Ley de Contratos del Sector Público, la condición de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, en los términos establecidos en el referido artículo 32.

D) Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

E) La no consideración como operaciones sujetas al Impuesto que establecen las letras C) y D) anteriores será igualmente aplicable a los servicios prestados entre las entidades a las que se refieren los mismos, íntegramente dependientes de la misma Administración Pública."

Respecto a la base imponible, en lo que aquí nos interesa, desde el día 5 de julio de 2018, el artículo 22.2.b) de la Ley 20/1991 en la redacción dada por la Disposición Final Tercera.Dos de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, 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.*
>
> *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.*
>
> *No obstante, no se considerarán subvenciones vinculadas al precio ni integran en ningún caso el importe de la contraprestación a que se refiere el número 1 del presente artículo, las aportaciones dinerarias, sea cual sea su denominación, que las Administraciones Públicas realicen para financiar:*
>
> *a') La gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura en los que no exista una distorsión significativa de la competencia, sea cual sea su forma de gestión.*
>
> *b') Actividades de interés general cuando sus destinatarios no sean identificables y no satisfagan contraprestación alguna*."

Para comprender lo que ha pretendido el legislador estatal con la nueva redacción del artículo 22.2.b) de la Ley 20/1991 y dada la similitud en esta materia entre la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido y el IGIC, resulta relevante citar la justificación de la modificación del artículo 78.Dos.3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con idéntica redacción a la del artículo 22.2.b) de la Ley 20/1991, contenida en el preámbulo de la Ley 9/2017 (el subrayado es nuestro):

> "*Por otra parte, se hace necesario excluir desde la entrada en vigor de esta modificación normativa, de la consideración de subvenciones vinculadas al precio de las operaciones que constituyen la base imponible de las operaciones sujetas al IVA,*

aquellas aportaciones financieras que las Administraciones Públicas realizan al operador de determinados servicios de competencia pública cuando no existe distorsión de la competencia, generalmente porque al tratarse de actividades financiadas total o parcialmente por la Administración no se prestan en régimen de libre concurrencia, como por ejemplo, los servicios de transporte municipal o, determinadas actividades culturales financiadas con estas aportaciones.

Estas aportaciones financieras que no constituyen subvenciones vinculadas al precio de las operaciones no limitarán el derecho a la deducción del Impuesto soportado por estos operadores.

Con independencia de lo anterior, parece razonable excluir del concepto de subvención vinculada al precio las aportaciones efectuadas por la Administración Pública para financiar actividades de interés general cuyo destinatario es el conjunto de la sociedad, al no existir un destinatario identificable ni tampoco usuarios que satisfagan contraprestación alguna. Este sería el caso de las aportaciones efectuadas para financiar actividades de investigación, desarrollo e innovación o los servicios de radiodifusión pública, en las condiciones señaladas, sin perjuicio de las consecuencias que de ello se puedan derivar en cuanto al ejercicio del derecho a la deducción."

Teniendo en cuenta estos preceptos, entremos a analizar las distintas operaciones que describe la entidad consultante:

A) Prestación de servicios de transporte realizada por la entidad consultante.

Engloba esta letra A) los servicios de transporte interurbano que le encomienda o encarga el Cabildo Insular titular de parte de su capital social, los servicios de transporte urbano que le encomiendan o encargan los Ayuntamientos partícipes en su capital social, y los servicios de transporte de ampliación del transporte interurbano (refuerzo) en determinados municipios derivados de Convenios suscritos por Ayuntamientos que no son partícipes de su capital social con el Cabildo Insular, y que éste encomienda o encarga su ejecución a la entidad mercantil consultante.

La prestación que nos ocupa está sujeta al IGIC y no exenta.

Respecto a la determinación de la base imponible del servicio de transporte que presta la entidad mercantil pública consultante, el artículo 22.2.b) de la Ley 20/1991 dispone:

"No obstante, no se considerarán subvenciones vinculadas al precio ni integran en ningún caso el importe de la contraprestación a que se refiere el número 1 del presente artículo, las aportaciones dinerarias, sea cual sea su denominación, que las Administraciones Públicas realicen para financiar:

a') La gestión de servicios públicos (...)"

De conformidad con lo establecido en el artículo 6.2.d) de la Ley 8/2015, de 1 de abril, de Cabildos Insulares, y el artículo 25.2.g) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las

Bases del Régimen Local, tanto el Cabildo Insular como los ayuntamientos tienen atribuidas competencias de transporte de viajeros, éstos últimos exclusivamente sobre el transporte colectivo urbano.

El artículo 7.1.d) de la Ley 13/2007, de 17 de mayo, de Ordenación Transporte por Carretera de Canarias, atribuye a los Cabildos Insulares la prestación del servicios públicos de transporte regular de viajeros por carreteras no urbano; mientras que el artículo 8.1.a) dispone que corresponden a los Ayuntamientos las competencias que en materia de transporte de viajeros les atribuye la legislación de régimen local.

El objetivo de la letra a') del artículo 22.2.b) de la Ley 20/1991 anterior es excluir de la consideración de subvenciones vinculadas al precio de las operaciones sujetas al IGIC y, por tanto, de la base imponible del Impuesto, aquellas aportaciones dinerarias que las Administraciones Públicas realizan al operador de determinados servicios que tiene atribuida la Administración pública, cuando no existe distorsión de la competencia, generalmente porque al tratarse de actividades financiadas total o parcialmente por la Administración no se prestan en régimen de libre concurrencia, y se mencionan en el preámbulo de la mencionada Ley 9/2017, como ejemplo, los servicios de transporte municipal expresamente.

La prestación del servicio regular de transporte terrestre colectivo de viajeros es deficitaria. En estas circunstancias, parece evidente que únicamente la propia Administración Pública podría asumir de forma directa la prestación del servicio objeto de consulta o, en su caso, un único operador público o privado distinto de la citada Administración siempre que esta última asuma parte de la financiación del servicio, por lo que puede señalarse que su prestación, tiene por objeto un servicio de transporte en el que no existe distorsión de la competencia puesto que ningún operador público o privado podría prestarlo si el servicio no está subvencionado por el propio Cabildo o ayuntamiento correspondiente.

Ningún operador público o privado va a estar dispuesto a prestar el servicio regular de transporte de viajeros, con líneas y horarios que deben asumir claramente deficitarias, sin percibir la aportación dineraria de la Administración pública; por consiguiente, cabe afirmar que en la prestación del servicio público de transporte que nos ocupa no existe distorsión de la competencia.

La inexistencia de distorsión de la competencia, implica que desde el día 5 de julio de 2018 las cuantías abonadas por los entes territoriales partícipes de su capital social (subvención al billete y déficit de explotación), no tendrán la consideración de subvención vinculada directamente al precio, por lo que no formaría parte de la base imponible del servicio de transporte prestado.

B) Venta de bonos de transporte al Cabildo Insular y a una entidad dependiente del Cabildo Insular.

Partiendo de que el capital social de la entidad mercantil consultante es de titularidad íntegra de varios entes públicos territoriales, de que el Cabildo Insular destinatario es uno de los citados entes territoriales, la prestación de servicios de venta de bonos de transporte a dicho Cabildo Insular o a una entidad entidad dependiente de éste se encuentra no sujeta por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991. Esta no sujeción es operativa desde el día 1 de enero de 2015.

C) Alquiler al Cabildo Insular de las oficinas del intercambiador destinadas al Servicio Técnico de Conservación, Explotación de Carreteras y Paisaje.

Dado que el Cabildo Insular arrendatario es titular de parte del capital social de la entidad mercantil consultante, por las mismas razones expuestas en la letra B) anterior el servicio de alquiler se encuentra no sujeto al IGIC.

D) Alquiler de instalaciones y oficinas en los intercambiadores a terceros.

Prestación de servicios sujeta, en todo caso, al IGIC y no exenta.

E) Servicios de publicidad en las estaciones y autobuses.

De encontrarse localizado en Canarias dicho servicio, estaría sujeto y no exento al IGIC.

F) Servicios de aparcamiento en los intercambiadores.

Prestación de servicios sujeta en todo caso al IGIC y no exenta.

G) Cursos de formación de los conductores CAP para empleados del Cabildo Insular, que son abonados por este ente público

Debemos diferenciar dos períodos temporales:

i) Hasta el día 31 de diciembre de 2021

El artículo 1 del Real Decreto 1032/2007, de 20 de julio, por el que se regula la cualificación inicial y la formación continua de los conductores de determinados vehículos destinados al transporte por carretera, vigente hasta el día 24 de abril de 2021, disponía:

> "*Este real decreto tiene por objeto regular las condiciones para la obtención del certificado de aptitud profesional, acreditativo de la correspondiente cualificación inicial, y de la realización de los cursos de formación continua, necesario para la conducción por vías públicas españolas de vehículos de empresas establecidas en cualquier Estado miembro de la Unión Europea, para la que resulte obligatorio estar en posesión de permisos de conducción de las categorías C1, C1+E, C, C+E, D1, D1+E, D o D+E, definidas en el Reglamento General de Conductores, aprobado por el Real Decreto 772/1997, de 30 de mayo.*"

Por otra parte, el artículo 8 del citado Real Decreto 1032/2007 disponía que los cursos necesarios para obtener la formación inicial, tanto ordinaria como acelerada, y la formación continua únicamente podrán impartirse en centros autorizados por las administraciones públicas competentes para el otorgamiento de autorizaciones de transporte público.:

La entidad mercantil consultante se encuentra autorizada para la formación para la obtención del certificado de aptitud profesional (CAP).

El artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), regula el siguiente supuesto de exención en el IGIC (el subrayado es nuestro):

> *"9º Las prestaciones de servicios de educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención de niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgrado, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.*
>
> *La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.*
>
> *La exención no comprenderá las siguientes operaciones:*
>
> *a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes. En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Madres y Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.*
>
> *b) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos.*
>
> *c) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso*."

Estando expresamente excluidas de la exención las prestaciones de servicios de enseñanza prestados por escuelas de conductores de vehículos, disponiendo la entidad mercantil consultante de tal condición por tener la correspondiente autorización administrativa, la prestación de servicio de formación para la obtención del certificado de aptitud profesional (CAP) se encuentra sujeta y no exenta al IGIC.

Dado que los destinatarios reales del servicio de formación son los trabajadores del Cabildo Insular, no resulta aplicable la no sujeción prevista en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991. El hecho de que abone la contraprestación no implica que el destinatario sea el Cabildo, debemos recordar que el artículo 22.1 de la Ley 20/1991 dispone que la base imponible está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas procedentes del destinatario o de terceras personas.

ii) Desde el día 1 de enero de 2022

El mencionado Real Decreto 1032/2007 fue derogado, con efectos desde el día 25 de abril de 2021, por el Real Decreto 284/2021, de 20 de abril, por el que se regula la

cualificación inicial y la formación continua de los conductores de determinados vehículos destinados al transporte por carretera y por el que se modifica el Reglamento de la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres, aprobado por el Real Decreto 1211/1990, de 28 de septiembre.

El artículo 1 del Real Decreto 284/2021 presenta el siguiente tenor:

"*Este real decreto tiene por objeto regular las condiciones para la obtención del certificado de aptitud profesional, acreditativo de la correspondiente cualificación inicial, y de la realización de los cursos de formación continua, necesario para la conducción por vías públicas españolas de vehículos que efectúen una actividad de transporte por carretera y pertenezcan a empresas establecidas en cualquier Estado miembro de la Unión Europea, para la que resulte obligatorio estar en posesión de permisos de conducción de las categorías C1, C1+E, C, C+E, D1, D1+E, D o D+E, definidas en el Reglamento General de Conductores, aprobado por el Real Decreto 818/2009, de 8 de mayo*. "

El artículo 8 de este Real Decreto dispone:

"*Los cursos necesarios para obtener la cualificación inicial, tanto ordinaria como acelerada, así como la formación continua, únicamente podrán impartirse por las empresas autorizadas para ello como centros de formación por las administraciones públicas competentes para el otorg*amiento *de autorizaciones de transporte público, que se denominarán empresas CAP."*

La disposición transitoria primera, regulador de las convalidaciones otorgadas a los centros de formación dispone:

"*Las autorizaciones de las que sean titulares los centros de formación a la entrada en vigor de este real decreto quedarán automáticamente convalidadas en una única autorización de empresa CAP, tanto en el supuesto de que la empresa fuera titular de un único centro de formación autorizado como en el supuesto de que lo fuera de varios centros de formación autorizados.*
(...)"

El artículo 50.Uno.9º de la Ley 20/1991 presenta el siguiente tenor desde el día 1 de enero de 2022 (el subrayado es nuestro):

"9º Las prestaciones de servicios de la educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a 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 postgraduados, 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 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."

Siendo la prestación de servicios de formación realizada por la entidad mercantil consultante la obligatoria para estar en posesión de permisos de conducción de las categorías C1, C1+E, C, C+E, D1, D1+E, D o D+E, desde el día 1 de enero de 2022 se encuentran exentas del IGIC.

H) Producción y venta de energía fotovoltaica.

La entrega de energía eléctrica se encuentra sujeta y no exenta al IGIC.

TERCERO.- Corresponde analizar a continuación el régimen de deducción de la entidad mercantil consultante, diferenciando dos períodos temporales:

- Desde el día 5 de julio de 2018 hasta el día 31 de diciembre de 2021

La redacción artículo 28.5 de la Ley 20/1991 vigente desde el día 5 de julio de 2018, conforme a la modificación operada por la Ley 6/2018, de 3 julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, es el siguiente (el subrayado es nuestro):

"5. Los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto y operaciones no sujetas por aplicación de lo establecido en el artículo 9.9.° de esta Ley, podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las

operaciones sujetas al Impuesto, incluyéndose, a estos efectos, las operaciones a que se refiere el artículo 29.4.2.° de esta Ley. Este criterio deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.

A estos efectos, podrá atenderse a la proporción que represente el importe total, excluido el Impuesto General Indirecto Canario, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las operaciones sujetas al Impuesto, respecto del total de ingresos que obtenga el sujeto pasivo en cada año natural por el conjunto de su actividad.

El cálculo resultante de la aplicación de dicho criterio se podrá determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda a final de cada año.

No obstante lo anterior, no serán deducibles en proporción alguna las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 9.9° de esta Ley.

Las deducciones establecidas en este apartado se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título II de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorrata.

Lo previsto en este número no será de aplicación a las actividades de gestión de servicios públicos en las condiciones señaladas en la letra a') del artículo 22.2.b) de esta Ley."

Pongamos un ejemplo partiendo de la actividad económica que desarrolla la entidad mercantil pública consultante:

- Servicio de transporte sujeta y no exenta:

Cuantía abonada por los viajeros: 1.000

Cuantía abonada por los entes territoriales partícipes de su capital social en concepto de subvención al billete: 300

Cuantía abonada por los entes territoriales partícipes de su capital social para cubrir el déficit de explotación: 600

- Actividades distintas del transporte sujetas y no exentas que realiza (alquiler de bienes a terceros, servicio de publicidad, servicio de aparcamiento, servicio de formación a conductores CAP, y suministro de energía eléctrica): 100, entre las cuales se encuentran servicios de formación a conductores CAP por importe de 30 y un servicio de publicidad por importe de 5 no sujeta al IGIC por aplicación de las reglas de localización.

- Venta de bonos al Cabildo Insular y un organismo dependiente y alquiler de instalaciones e inmuebles al Cabildo Insular, no sujeta al IGIC: 20

Cuantía total de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios: 55, que se distribuye de la forma siguiente:

- Bienes o servicios que se utilizan simultáneamente en operaciones sujetas, no sujetas por aplicación de las reglas de localización y no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991: 40.

- Bienes o servicios que se utilizan exclusivamente en operaciones sujetas: 5 (de los que 2 son por servicios de formación a conductores CAP)

Estas cuotas se pueden deducir en su totalidad dado que en el ejemplo todas las operaciones son sujetas y no exentas.

- Bienes o servicios que se utilizan exclusivamente en operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991: 10

Estas cuotas no se pueden deducir en ningún porcentaje.

Respecto a la cuantificación de qué parte de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan simultáneamente en operaciones sujetas al IGIC y no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, se imputa a las operaciones sujetas y/o no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización; el numerador de la fracción estaría formado por el importe de la prestación de servicio de transporte abonado por los viajeros (1.000), y por los importes del alquiler de bienes a terceros, del servicio de publicidad, del servicio de aparcamiento, del servicio de formación a conductores CAP y del suministro de energía eléctrica (100). No se computaría el importe de la subvención directamente vinculada al precio (300).

En el denominador se computaría el importe del numerador (1.000 + 100) y la venta de bonos al Cabildo Insular y un organismo dependiente y alquiler de instalaciones e inmuebles al Cabildo Insular, no sujeta al IGIC (20).

La fracción sería la siguiente:

(1.000 + 100) / (1.000 + 100 + 20) x 100 = 98,21 = 99 por ciento.

Del total de cuotas del IGIC soportadas (40) en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que utiliza simultáneamente en operaciones sujetas, no sujetas por aplicación de las reglas de localización y no sujetas por aplicación del artículo 28.5, el 99 por ciento se utiliza en actividades sujetas al IGIC y no sujetas por aplicación de las reglas de localización.

0,99 x 40 = 39,60

En definitiva el importe total de cuotas soportadas que puede ser objeto de deducción es el siguiente:

39,60 + 5 = 44,60

Este importe de 44,60 se puede deducir de forma completa, dado que se utilizan los bienes o servicios adquiridos o importados en operaciones que dan derecho a la deducción (sujetas y no exentas y no sujeciones por aplicación de las reglas de localización).

- Desde el día 1 de enero de 2022

Conforme a la nueva redacción del artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, la prestación de servicios de formación a conductores CAP pasaría a estar exenta, por lo que la entidad mercantil consultante aplicaría la regla de la prorrata. En la actividad de enseñanza la totalidad de las prestaciones de servicios estarán exentas del IGIC, por lo que el porcentaje de deducción sería cero, constituyendo un sector diferenciado de la actividad.

Ello supondría que las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizaran exclusivamente en la actividad de formación a conductores CAP no puede ser objeto de deducción en ninguna proporción.

La cuantía resultante de la aplicación del artículo 28.5 de la Ley 20/1991 no podría deducirse en su totalidad sino en el porcentaje que deriva de la aplicación de la regla de la prorrata del conjunto de la actividad económica que desarrolla.

En los términos de la fracción para la determinación del porcentaje de deducción (artículo 37 de la Ley 20/1991) en ningún caso se computarían los importes correspondientes a las operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

En el ejemplo anterior resultaría lo siguiente:

- Bienes o servicios que se utilizan simultáneamente en operaciones sujetas, no sujetas por aplicación de las reglas de localización y no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991: 40.

40 x 99 % x porcentaje prorrata

La fracción de prorrata sería la siguiente:

(1.000 + 70 [100 - 30]) / (1.000 + 100) = 97,27 = 98 por ciento

40 x 0,99 x 0,98 = 38,81

- Bienes o servicios que se utilizan exclusivamente en operaciones sujetas y no exentas: 3

Estas cuotas se pueden deducir en su totalidad

- Bienes o servicios que se utilizan exclusivamente en operaciones sujetas y exentas: 2

Estas cuotas no se pueden deducir en ningún porcentaje.

- Bienes o servicios que se utilizan exclusivamente en operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991: 10

Estas cuotas no se pueden deducir en ningún porcentaje.

Total deducible:

38,81 + 3 = 41,81

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, 2 de septiembre de 2022

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García