CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1638 (27/02/14)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 50.Uno.3º, 8º y 9º Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante, licenciada en psicopedagogía, presta servicio de reeducación pedagógica consistente en dar ayuda al alumnado con necesidad específica de apoyo educativo. Se ha dado de alta en el epígrafe del IAE de actividades profesionales 2.899 *Otros profesionales relacionados con los servicios a que se refiere esta división*. Consulta si dicha prestación de servicio se encuentra exenta del IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Se encuentra sujeta y no exenta al IGIC la prestación de servicio de reeducación pedagógica consistente en dar ayuda al alumnado con necesidad específica de apoyo educativo, efectuada por una psicopedagoga en el desarrollo de su actividad profesional.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario, esta Dirección General de Tributos, en uso de las atribuciones conferidas en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, se emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona física consultante, licenciada en psicopedagogía, presta servicio de reeducación pedagógica consistente en dar ayuda al alumnado con necesidad específica de apoyo educativo. Se ha dado de alta en el epígrafe del IAE de actividades profesionales 2.899 *Otros profesionales relacionados con los servicios a que se refiere esta división*. Consulta si dicha prestación de servicio se encuentra exenta del IGIC.

SEGUNDO.- El artículo 50.Uno.3º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dispone:

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

(...)

La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realice la prestación del servicio.

A efectos de esta exención tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales por el ordenamiento jurídico así como los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración. También la tendrán los farmacéuticos, los técnicos de laboratorio de diagnóstico clínico y los químicos formados como especialistas sanitarios en el ámbito de análisis clínicos, bioquímica clínica, microbiología y parasitología y radiofarmacia.

Esta exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria relativas a la prevención, diagnóstico y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas.

La exención no alcanza a la asistencia con fines estéticos prestada por profesionales médicos o sanitarios."

Este precepto condiciona la exención a dos requisitos:

- Requisito subjetivo: Los servicios deben ser prestados por un profesional médico o sanitario. A estos efectos, la Ley define expresamente quiénes tienen la condición de profesionales médicos o sanitarios: "*los definidos como tales en el ordenamiento jurídico*".

La regulación legal de la profesión médica o sanitaria se encuentra recogida en la actualidad en la Ley 44/2003, de 21 de noviembre, de ordenación de las profesiones sanitarias, cuyos artículos 2 y 3 disponen:

*"**Artículo 2.** Profesiones sanitarias tituladas.*

1. De conformidad con el artículo 36 de la Constitución, y a los efectos de esta Ley, son profesiones sanitarias, tituladas y reguladas, aquellas cuya formación pregraduada o especializada se dirige específica y fundamentalmente a dotar a los interesados de los conocimientos, habilidades y actitudes propias de la atención de salud, y que están organizadas en colegios profesionales oficialmente reconocidos por los poderes públicos, de acuerdo con lo previsto en la normativa específicamente aplicable.

2. Las profesiones sanitarias se estructuran en los siguientes grupos:

De nivel Licenciado: las profesiones para cuyo ejercicio habilitan los títulos de Licenciado en Medicina, en Farmacia, en Odontología y en Veterinaria y los títulos oficiales de especialista en Ciencias de la Salud para Licenciados a que se refiere el título II de esta Ley.

De nivel Diplomado: las profesiones para cuyo ejercicio habilitan los títulos de Diplomado en Enfermería, en Fisioterapia, en Terapia Ocupacional, en Podología, en Óptica y Optometría, en Logopedia y en Nutrición Humana y Dietética y los títulos oficiales de especialista en Ciencias de la Salud para tales Diplomados a que se refiere el título II de esta Ley.

3. Cuando así resulte necesario, por las características de la actividad, para mejorar la eficacia de los servicios sanitarios o para adecuar la estructura preventiva o asistencial al progreso científico y tecnológico, se podrá declarar formalmente el carácter de profesión sanitaria, titulada y regulada, de una determinada actividad no prevista en el apartado anterior, mediante norma con rango de ley.

Conforme a lo establecido en la Ley 10/1986, de 17 de marzo, sobre odontólogos y otros profesionales relacionados con la salud dental, tienen carácter de profesión sanitaria la de protésico dental y la de higienista dental.

4. En las normas a que se refiere el apartado 3, se establecerán los procedimientos para que el Ministerio de Sanidad y Consumo expida, cuando ello resulte necesario, una certificación acreditativa que habilite para el ejercicio profesional de los interesados.

***Artículo 3.** Profesionales del área sanitaria de formación profesional.*

1. De conformidad con el artículo 35.1 de la Constitución, son profesionales del área sanitaria de formación profesional quienes ostentan los títulos de formación profesional de la familia profesional sanidad, o los títulos o certificados equivalentes a los mismos.

2. Los profesionales del área sanitaria de formación profesional se estructuran en los siguientes grupos:

De grado superior: quienes ostentan los títulos de Técnico Superior en Anatomía Patológica y Citología, en Dietética, en Documentación Sanitaria, en Higiene Bucodental, en Imagen para el Diagnóstico, en Laboratorio de Diagnóstico Clínico, en Ortoprotésica, en Prótesis Dentales, en Radioterapia, en Salud Ambiental y en Audioprótesis.

De grado medio: quienes ostentan los títulos de Técnico en Cuidados Auxiliares de Enfermería y en Farmacia.

3. Tendrán, asimismo, la consideración de profesionales del área sanitaria de formación

profesional los que estén en posesión de los títulos de formación profesional que, en la familia profesional sanidad, establezca la Administración General del Estado conforme a lo previsto en el artículo 10.1 de la Ley Orgánica 5/2002, de 19 de junio, de las Cualificaciones y de la Formación Profesional.

4. Los técnicos superiores y técnicos a los que se refiere este artículo ejercerán su actividad profesional sanitaria de acuerdo con las normas reguladoras de la formación profesional, de sus distintos niveles formativos y de su concreta titulación, en el marco del respeto a la competencia profesional, responsabilidad y autonomía propias de las profesiones sanitarias contempladas en los artículos 6 y 7 de esta Ley.

5. Las Administraciones sanitarias establecerán, en los casos en que resulte procedente, los modelos para la integración e incorporación de los técnicos superiores y técnicos a que se refiere este artículo y de sus actividades profesionales sanitarias a los centros y establecimientos dependientes o adscritos a tales Administraciones, y regularán los sistemas de formación continuada y de desarrollo de éstos."

El artículo 50.Uno.3º de la Ley 4/2012, además, precisa que la exención alcanza también a la asistencia prestada por los psicólogos, logopedas y ópticos diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración, y farmacéuticos, técnicos de laboratorio de diagnóstico clínico y los químicos formados como especialistas sanitarios en el ámbito de análisis clínicos, bioquímica clínica, microbiología y parasitología y radiofarmacia.

- Requisito objetivo: Deben ser servicios de asistencia que se presten a personas físicas y consistan en asistencia médica, quirúrgica o sanitaria relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades.

A tales efectos se considerarán servicios de:

a) Diagnóstico: los prestados con el fin de determinar la calificación o el carácter peculiar de una enfermedad o, en su caso, la ausencia de la misma.

b) Prevención: los prestados anticipadamente para evitar enfermedades o el riesgo de las mismas.

c) Tratamiento: servicios prestados para curar enfermedades.

En otras palabras, debe tratarse de prestaciones de servicios dirigidas a la protección, mantenimiento o restablecimiento de la salud de las personas físicas.

Pues bien, un profesional psicopedagogo no dispone de la consideración de profesional médico o sanitario, ni tampoco de psicólogo o logopeda, por lo que se incumple el requisito subjetivo.

Por otra parte, el artículo 50.Uno.8º de la Ley 4/2012 dispone lo siguiente:

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

8º. Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

a) Protección de la infancia y de la juventud, considerándose actividades de protección de la infancia y de la juventud las de asistencia a lactantes, las de custodia y atención a niños menores de seis años de edad y las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes.

b) Asistencia a la tercera edad.

c) Educación especial y asistencia a personas con discapacidad física o mental.

d) Asistencia a minorías étnicas.

e) Asistencia a refugiados y asilados.

f) Asistencia a transeúntes.

g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.

h) Acción social comunitaria y familiar.

i) Asistencia a ex reclusos.

j) Reinserción social y prevención de la delincuencia.

k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados directamente por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos."

La aplicación de esta exención está condicionada al cumplimiento de un requisito objetivo y a un requisito subjetivo. El objetivo es que debe tratarse de una operación que debe tener la consideración, a efectos del IGIC, de prestación de servicio y además de ser alguna de las citadas expresamente en el artículo 50.Uno.8º de la Ley 4/2012. Hay que resaltar que se trata de una relación cerrada de prestaciones de servicios. El requisito subjetivo implica que para que tales prestaciones de servicios se encuentren exentas del IGIC únicamente pueden ser efectuados por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social.

El concepto de entidad o establecimiento de carácter social, a efectos del IGIC, viene establecido en el artículo 50.Dos de la Ley 4/2012:

Dos.- A efectos de lo dispuesto en el número anterior se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos:

1º.- Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

2º.- Los cargos de patronos o representantes legales deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

3º.- Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos, y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el número Uno, apartados 8º y 13º del presente artículo.

Las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar a la Administración Tributaria Canaria el reconocimiento de su condición en la forma que reglamentariamente se determine.

La eficacia de dicho reconocimiento surtirá efectos desde la fecha de la solicitud y quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta ley, fundamentan la exención."

Vistos los requisitos para disponer de la consideración de entidad o establecimiento de carácter social a efectos del IGIC, es evidente que en ningún caso una persona física podría disponer de tal reconocimiento.

Por último, el artículo 50.Uno.10º de la Ley 4/2012 presenta el siguiente tenor literal:

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

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

La aplicación de la exención prevista en el precepto está condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos:

a) Que las clases sean prestadas por personas físicas.

b) Que las materias sobre las que versen las clases estén comprendidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo español.

c) Que no sea necesario darse de alta en la Tarifa de Actividades Empresariales o Artísticas del IAE para prestar las referidas clases.

Respecto al requisito señalado con la letra c), esta Dirección General de Tributos no es competente para pronunciarse en relación a la necesidad de darse de alta la Tarifa de Actividades Empresariales del Impuesto sobre Actividades Económicas, no obstante, la Dirección General de

Coordinación con las Haciendas Territoriales, del Ministerio de Hacienda y en resolución de 16 de febrero de 1993, manifestó lo siguiente:

> *"... desde la óptica del I.A.E., es profesional de la enseñanza... quién, actuando por cuenta propia (artículo 80, 1 de la Ley 39/1988), desarrolle personalmente la actividad de que se trate..., sin embargo, ... se estará ante un empresario, a efectos del impuesto, cuando la actividad de enseñanza se ejerza no como una manifestación de la capacidad personal, sino como consecuencia de la puesta al servicio de la actividad de una organización empresarial, desvinculada formalmente de la personalidad profesional intrínseca del profesor o enseñante.".*

En este supuesto se cumple el requisito subjetivo de tratarse de una persona física y el requisito objetivo de que para el desarrollo de su actividad profesional no requiere darse de alta en las tarifas de actividades empresariales o artísticas del Impuesto sobre Actividades Económicas. Ahora bien, se incumple otros de los requisitos objetivos puesto que la actividad que desarrolla (reeducación pedagógica consistente en dar ayuda al alumnado con necesidad específica de apoyo educativo) no puede calificarse de clases a título particular sobre materias comprendidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo español.

TERCERO.- Conforme a lo manifestado anteriormente, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que se encuentra sujeta y no exenta al IGIC la prestación de servicio de reeducación pedagógica consistente en dar ayuda al alumnado con necesidad específica de apoyo educativo, efectuada por una psicopedagoga en el desarrollo de su actividad profesional.

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, 27 de febrero de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván