Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 10.1.2), 3), 8), 9), ¡2) y 23) Ley 20/1991 Art. 10.2 Ley 20/1991 Art. 11.1.2º, 3º, 8º y 9º RD. 2538/1994 Art. 12.1.1º y 12.2 RD. 2538/1994

CUESTIÓN PLANTEADA

La consultante es una entidad sin ánimo de lucro, de carácter benéfico y asistencial de la Iglesia Católica, que ayuda a personas discapacitadas y dependientes y realiza las siguientes actividades:

– *Escuela infantil para niños de 0 a 3 años*

Esta actividad está subvencionada por la Dirección General del Menor y la Familia del Gobierno de Canarias. Actualmente, la entidad cobra a los padres una cuota complementaria de 43,47 € /mes, la cual está contemplada suprimir en el momento en que concierte la actividad con Educación, sin que en sus planes esté la creación de unidades privadas

– *Centro de Educación Especial para alumnos de 4 a 21 años*

Esta actividad aparece concertada con la Consejería de Educación del Gobierno de Canarias; y por ella, la entidad cobra a los padres, en concepto de comedor, una cuota mensual de 72,45 € /mes. No contempla la entidad tampoco crear unidades privadas.

– *Residencia para menores de 4 a 17 años*

La actividad de residencia para menores la tiene concertada la entidad con el Cabildo de Gran Canaria (15 plazas de las 24 de que disponen). Por este concepto, también factura (3 niños) a la Dirección General de Protección del Menor y la Familia del Gobierno de Canarias. El resto de las plazas están desocupadas, sin que la entidad contemple plazas privadas.

– *Residencia para adultos de 18 a 65 años*

La residencia para adulos está concertada con el Instituto de Atención Sociosanitaria del Cabildo de Gran Canaria, y no se contemplan tampcoco plazas privadas.

– *Rehabilitación física para niños y adultos*

El servicio de rehabilitación está concertado con el Servicio Canario de la Salud del Gobierno de Canarias mediante un contrato marco. Por este servicio la entidad factura también a compañías aseguradoras privadas y a pacientes privados.

Además de todas estas actividades que la entidad denomina principales, realiza también otras por las que se generan ingresos que son las siguientes:

– Alquiler de viviendas

– Alquiler de oficinas

– Alquiler de locales comerciales

– Alquiler de espacios para instalación de antenas

- Porcentaje sobre elección de tarjeta de crédito de una entidad financiera
- Diversos porcentajes sobre ventas, y según productos, por permitir a otras empresas que instalen en los Centros sus máquinas expendedoras de Café, Snack y Tabaco.
- Donaciones económicas de particulares y empresas
- Donaciones de bienes inmuebles de particulares
- Subvenciones de las Administraciones Públicas
- Subvenciones a la actividad e inversiones en Fundaciones, Empresas, Asociaciones y Cajas de Ahorro.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

Primero.- La exención del IGIC del artículo 10.1.8º de la Ley 20/1991 es aplicable a las prestaciones de asistencia social que realice la entidad consultante con ocasión de las actividades de escuela infantil, centro de educación especial, residencia para menores de 4 a 17 años, residencia para adultos de 18 a 65 años y rehabilitación física para niños y adultos, siempre y cuando la entidad tenga la consideración de entidad o establecimiento de carácter social por cumplir los requisitos del artículo 10.2 de la Ley 20/1991 y haya solicitado, además, el reconocimiento de esta condición ante esta Dirección General. Esta exención se aplica también a las prestaciones de servicio de alojamiento o transporte accesorios de las actividades señaladas anteriormente, siempre que la entidad consultante preste directamente esos servicios, bien sea con medios propios o ajenos.

Segundo.- Con independencia de esta exención por prestaciones de asistencia social, las prestaciones de servicio de enseñanza que realiza la entidad en su actividad de Escuela Infantil y Centro de Educación Especial también están exentas del Impuesto por el artículo 10.1.9 de la Ley 20/1991 al tener la entidad la consideración de centro docente de educación infantil y de educación especial. Esta exención se aplica igualmente a las prestaciones de servicio de alojamiento o transporte accesorios que la entidad preste directamente -con medios propios o ajenos-, pero nunca a los que otros empresarios le presten.

Tercero.- En el supuesto de que la actividad de residencia para menores de 4 a 17 años y para adultos de 18 a 65 años no fuese accesoria de la de educación Infantil o de educación especial, nos encontraríamos ante una prestación de servicio que está sujeta y no exenta del IGIC y a la que le es aplicable el tipo impositivo general del 5 por 100.

Cuarto.- Las prestación de servicio de rehabilitación física para niños y adultos constituye también una operación que -cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realice- está sujeta y exenta del IGIC cuando el servicio lo realice un profesional médico o sanitario, ya que en ese caso nos encontramos ante una prestación de asistencia médica y sanitaria que está exenta del IGIC por el artículo 10.1.3º de la Ley 20/1991

Quinto.- El alquiler de viviendas constituye igualmente una prestación de servicios sujeta y exenta del IGIC por el artículo 10.1.23º de la Ley 20/1991. Ahora bien, si el arrendatario fuese una persona jurídica, esta exención del artículo 10.1.23 no sería aplicable por faltar en el arrendamiento el requisito del destino exclusivo y directo a vivienda, lo que determina que estos arrendamientos a

sociedades, entidades, etc., queden sujetos al Impuesto al tipo general del 5 por 100.

Sexto.- Los arrendamientos de oficinas, locales comerciales y espacios para la instalación de antenas constituyen operaciones sujetas y no exentas, que tributan en el IGIC al tipo general del 5 por 100. Esta misma consideración la tiene la cesión de espacio para la instalación en los centros de máquinas expendedoras de café, snack y tabaco. Esta cesión constituye una prestación de servicio sujeta y no exenta a la que le es de aplicación el tipo general del Impuesto del 5 por 100.

Séptimo.- El porcentaje que recibe la entidad "*sobre elección de tarjeta de crédito*" no constituye ninguna contraprestación por una actividad de intermediación en la comercialización de las tarjetas de crédito, ni tampoco por un servicio que pueda entenderse como de promoción o publicidad de las mismas tarjetas, por lo que hay que entenderlo como una donación de las entidades financieras a la entidad, cuyo régimen en el IGIC es idéntico al de las donaciones o subvenciones.

Octavo.- Las donaciones no son ninguna contraprestación de una operación empresarial o profesional de la entidad y, por su propia naturaleza, quedan fuera del ámbito del IGIC. Ahora bien, si se trata de una donación no pecuniaria en la que existe una vinculación entre el donante y el donatario, en los términos del artículo 23.3 de la Ley 20/1991, y el donante fuese un empresario o profesional y el bien o derecho donado formara parte de su patrimonio empresarial o profesional, nos encontraríamos ante una operación sujeta al IGIC por los artículos 4.1 y 9.8º de la Ley 20/1991.

Noveno.- Las subvenciones que recibe la entidad de las Administraciones Públicas, Fundaciones, Empresas, Asociaciones o Cajas de Ahorro tampoco se encuentran sujetas al IGIC, salvo que constituyan una subvención vinculada al precio de alguna operación sujeta al Impuesto, en cuyo caso la cuantía de la subvención ha de integrarse en la base imponible dentro del importe de la contraprestación.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria en relación con el Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), 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, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La consultante es una entidad sin ánimo de lucro, de carácter benéfico y asistencial de la Iglesia Católica, que ayuda a personas discapacitadas y dependientes y realiza las siguientes actividades:

– *Escuela infantil para niños de 0 a 3 años*

Esta actividad está subvencionada por la Dirección General del Menor y la Familia del Gobierno de Canarias. Actualmente, la entidad cobra a los padres una cuota complementaria de 43,47 € /mes, la cual está contemplada suprimir en el momento en que concierte la actividad con Educación, sin que en sus planes esté la creación de unidades privadas

– *Centro de Educación Especial para alumnos de 4 a 21 años*

Esta actividad aparece concertada con la Consejería de Educación del Gobierno de Canarias; y por ella, la entidad cobra a los padres, en concepto de comedor, una cuota mensual de 72,45 € /mes. No contempla la entidad tampoco crear unidades privadas.

– *Residencia para menores de 4 a 17 años*

La actividad de residencia para menores la tiene concertada la entidad con el Cabildo de Gran Canaria (15 plazas de las 24 de que disponen). Por este concepto, también factura (3 niños) a la Dirección General de Protección del Menor y la Familia del Gobierno de Canarias. El resto de las plazas están desocupadas, sin que la entidad contemple plazas privadas.

– *Residencia para adultos de 18 a 65 años*

La residencia para adulos está concertada con el Instituto de Atención Sociosanitaria del Cabildo de Gran Canaria, y no se contemplan tampcoco plazas privadas.

– *Rehabilitación física para niños y adultos*

El servicio de rehabilitación está concertado con el Servicio Canario de la Salud del Gobierno de Canarias mediante un contrato marco. Por este servicio la entidad factura también a compañías aseguradoras privadas y a pacientes privados.

Además de todas estas actividades que la entidad denomina principales, realiza también otras por las que se generan ingresos que son las siguientes:

– Alquiler de viviendas

– Alquiler de oficinas

– Alquiler de locales comerciales

– Alquiler de espacios para instalación de antenas

- Porcentaje sobre elección de tarjeta de crédito de una entidad financiera
- Diversos porcentajes sobre ventas, y según productos, por permitir a otras empresas que instalen en los Centros sus máquinas expendedoras de Café, Snack y Tabaco.
- Donaciones económicas de particulares y empresas
- Donaciones de bienes inmuebles de particulares
- Subvenciones de las Administraciones Públicas
- Subvenciones a la actividad e inversiones en Fundaciones, Empresas, Asociaciones y Cajas de Ahorro.

SEGUNDO.- El artículo 10.1 de la Ley 20/1991 enumera una serie de exenciones del IGIC en operaciones interiores, de las cuales resultan relevantes para la contestación vinculante de esta consulta los siguientes apartados:

"1. Están exentas de este Impuesto:

(…)

2) Las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados.

La exención no se extiende a los servicios veterinarios.

3) La asistencia a personas físicas en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el ordenamiento jurídico, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realice la prestación del servicio.

Esta exención alcanza a la misma asistencia prestada por psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración.

(…)

8) Están exentas las siguientes prestaciones de servicios de asistencia social efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

a) Protección de la infancia y de la juventud.

b) Asistencia a la tercera edad.

c) Asistencia a minusválidos físicos o mentales.

d) Asistencia a minorías étnicas.

e) Asistencia a refugiados y asilados.

f) Asistencia a transeúntes.

g) Asistencia a mujeres con cargas familiares no compartidas.

h) Acción social comunitaria y familiar.

i) Prevención de la delincuencia y reinserción social.

j) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.

k) Asistencia a ex-reclusos.

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

9) Las prestaciones de servicios relativas a la educación de la infancia o de la juventud, a la enseñanza en todos los niveles y grados del sistema educativo, a las escuelas de idiomas y a la formación o al reciclaje profesional, realizadas por centros docentes, así como los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados directamente por los mencionados centros, con medios propios o ajenos.

(…)

12) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que, además, no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

(…)

23) Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidos los garajes y anexos accesorios a éstas últimas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención no comprenderá:

a') Los arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos.

b') Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.

c') Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.

d') Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al Impuesto.

e') Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos.

f') Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados.

g') Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos.

h') La constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los bienes a que se refiere las letras a'), b'), c'), e') y f') anteriores.

i') La constitución o transmisión de derechos reales de superficie.

(…)

2. 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 1, apartados 8) y 13) del presente artículo."

Por su pare, el artículo 11.1 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, creados por Ley 20/1991 (en adelante, Real Decreto 2538/1994), regula, a nivel reglamentario, esas mismas exenciones, al disponer:

"*Están exentas de este Impuesto:*

(…)

2º Las prestaciones de servicios de hospitalización…

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderán autorizados los precios cuya alteración esté sujeta al trámite previo de autorización o comunicación a algún Órgano de la Administración.

Se considerarán directamente relacionadas con las de hospitalización y asistencia sanitaria las prestaciones de servicios de alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros análogos prestados por clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria.

La exención no se extiende a las operaciones siguientes:

a) Las entregas de medicamentos para ser consumidos fuera de los establecimientos mencionados en el párrafo anterior.

b) Los servicios de alimentación, alojamiento y restaurante prestados a personas distintas de los destinatarios de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria o del propio personal dependiente de la empresa.

c) Los servicios veterinarios.

3º. La asistencia a personas físicas en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias…

La exención se extiende a las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas.

(…)

8º. Las prestaciones de servicios de asistencia social…

(…)

Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños menores de seis años de edad, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.

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

La exención no se extiende a los servicios de alimentación, alojamiento y transporte prestados a dichas personas o entidades, o por cuenta de las mismas, por otros empresarios.

9º. Las prestaciones de servicios relativas a la educación de la infancia…

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se consideran Centros docentes: Los comprendidos en el ámbito de aplicación de las Leyes Orgánicas 11/1983, de 25 de agosto, de Reforma Universitaria y 8/1985, de 3 de julio, reguladora del Derecho a la Educación.

La exención no se extiende a los servicios de alimentación, alojamiento o transporte prestados por otros empresarios a Centros docentes o por su cuenta".

En cuanto al concepto de entidad o establecimiento de carácter social, el artículo 12 del Real Decreto 2538/1994 dispone:

"1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 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.

Se entenderán destinados al desarrollo de las actividades exentas los beneficios utilizados en inversiones o consumos efectuados para el desarrollo de las mismas .

(…)

2. Las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de su condición de la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias.

La eficacia de dicho reconocimiento quedará además condicionada a la concurrencia de los requisitos que, según lo dispuesto en este Reglamento, fundamentan la exención."

TERCERO.- Partiendo de la clasificación de las actividades de la entidad consultante, quien, en el propio escrito de consulta, distingue entre "actividades principales" de carácter asistencial (a la infancia, juventud y a personas discapacitadas y dependientes), y aquellas otras que realiza con la finalidad de obtener ingresos, ha de señalarse que todas las actividades que califica de principales, a

juicio de esta Dirección General, podrían -en su totalidad- estar exentas del IGIC por el artículo 10.1.8º de la Ley 20/1991, siempre que se den estas dos condiciones: a) que la entidad consultante tuviera la consideración de entidad o establecimiento de carácter social por cumplir los requisitos del artículo 10.2 de la Ley 20/1991; y b) que la entidad hubiese, además, solicitado este reconocimiento ante este Centro Directivo.

Si se dan estas dos condiciones, podemos desde ahora dejar sentado que están exentas de IGIC las cinco actividades siguientes:

- La de la escuela infantil
- La del centro de Educación Especial
- La de la residencia para menores de 4 a 17 años
- La de la residencia para adultos de 18 a 65 años
- La de rehabilitación física para niños y adultos

Debe advertirse, no obstante, que la exención del IGIC se aplica igualmente a los servicios accesorios de alojamiento o transporte que la entidad preste directamente (ya sea con medios propios o ajenos), pero en ningún caso a los que otros empresarios le presten a la entidad.

CUARTO.- Claro está que si la entidad no tuviera reconocida la condición de entidad o establecimiento de carácter social, sus actividades educativas y sanitarias estarían también exentas del IGIC por el artículo 10.1 de la Ley 20/1991. Esta conclusión debe ser, no obstante, puntualizada distinguiendo cada una de las dos actividades.

- Actividades de educación.

El artículo 10.1.9º de la Ley 20/1991 establece que están exentos del IGIC, como ya se ha indicado, los servicios de educación prestados por los centros docentes, exención que se extiende a los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores cuando los presten directamente los propios centros con medios propios o ajenos.

A este respecto, debe destacarse que la aplicación de la exención exige que el sujeto pasivo tenga la consideración de centro docente. Es cierto que la entidad religiosa manifiesta en el escrito de consulta que desarrolla la actividad de Escuela infantil, para niños de 0 a 3 años, y de Centro de Educación Especial, para alumnos de 4 a 21 años. Pero esta declaración no es suficiente para que podamos calificar a la entidad en esta contestación como centro docente. El Real Decreto 2538/1994 entiende que son centros docentes los "*comprendidos en el ámbito de aplicación de las Leyes Orgánicas 11/1983, de 25 de agosto, de Reforma Universitaria y 8/1985, de 3 de julio, reguladora del Derecho a la Educación"*. No hace falta insistir en que estas leyes hoy están derogadas. De ahí que esta Dirección General de Tributos ya ha aclarado en anteriores contestaciones vinculantes a consultas tributarias que, con respecto a la definición de centros docentes, las referencias que el artículo 11.1.9º del Real Decreto 2538/1994 hace a Ley Orgánica 11/1983 de 25 de agosto, de Reforma Universitaria y a la Ley Orgánica 8/1985, de 3 de julio, reguladora del Derecho a la Educación, hoy deben entenderse hechas a 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 añadido de que esos centros docentes deben estar registrados en el Registro Especial de Centros Docentes de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Por lo que se refiere a la Escuela infantil, la entidad consultante no precisa si se trata de un centro docente registrado en el Registro Especial de Centros Docentes de la Comunidad Autónoma de Canarias. Ahora bien, la consulta menciona que en el próximo mes de septiembre la entidad procederá a concertar su actividad con la Consejería competente en materia de educación, por lo que cabe entender que el centro tiene la naturaleza de centro docente, por la sencilla razón de que constituye un requisito imprescindible para acudir al procedimiento de concertación educativa el tener este carácter. Así se desprende con toda claridad de la disposición novena del Anexo I de la Orden de 9 de diciembre de 2008, por la que se dictan normas para la suscripción, renovación o modificación de los conciertos educativos de las enseñanzas de Educación Infantil, Educación Primaria, Ecuación Secundaria Obligatoria, Educación Especial, Ciclos Formativos de Grado Medio; Programas de Cualificación Profesional Inicial, Ciclos Formativos de Grado Superior y Bachillerato para los cursos 2009/10 al 2010/13 (BOC número 253, de 19 de diciembre de 2008), la cual, respecto a la suscripción de conciertos educativos por primera vez, establece que deben tratarse de "centros docentes privados".

Estos problemas no se plantean respecto al Centro de Educación Especial cuya actividad realiza en régimen de concierto con la Consejería de Educación, Cultura y Deportes del Gobierno de Canarias, según consta además en la Relación de Centros Privados Concertados de la Comunidad Autónoma de Canarias que funcionan con concierto educativo en el nivel de educación especial, en el curso escolar 2008-2009, que, con carácter público, aparece en la página web de la Consejería competente en materia de educación. En todo caso, la denominación de Centro de Educación Especial se reserva legalmente a un tipo determinado de centros educativos, entre los cuales –así se desprende de esta relación de centros privados concertados- hay que incluir el de la entidad consultante.

Por ello esta Dirección General entiende que la exención del artículo 10.1.9º de la Ley 20/1991 es plenamente aplicable a las prestaciones de servicio relativas a la educación que realice la entidad consultante, así como a los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios a las mismas, siempre que estas prestaciones los realice directamente la entidad como centro docente tanto en su actividad de Escuela infantil como en la de Centro de Educación Especial.

- Actividades de residencia de menores y adultos.

Dejando a un lado la aplicación de la exención del artículo 10.1.8º de la Ley 20/1991 para las prestaciones de servicio de asistencia social, la actividad de residencia que presta la entidad para menores de 4 a 17 años y de residencia para adultos de 18 a 65 años constituye una prestación de servicios que está sujeta y no exenta del IGIC, a la que le es aplicable el tipo impositivo general del 5 por 100.

En el caso de que la residencia o el alojamiento fuese accesorio del servicio de educación, porque se alojaran alumnos de los centros educativos de Educación Infantil o del Centro de Educación Especial, el servicio, como ya se ha dicho, estaría exento del IGIC por el artículo 10.1.9º de la Ley 20/1991, siempre que lo prestara directamente la entidad. En otro caso, nos encontraríamos, insisto, ante un servicio de residencia que estaría sujeto -y no exento- del Impuesto.

- Actividades de carácter médico o sanitario.

Otra actividad de las principales que realiza la entidad es la concerniente a la rehabilitación física para niños y adultos que tiene concertada con el Servicio Canario de la Salud. Esta actividad –

según puntualiza el escrito de consulta- no la presta la entidad en exclusividad al Servicio Canario de Salud; también se lo proporciona a compañías aseguradoras privadas y a particulares.

Ya se ha dicho que el artículo 10.1 de la Ley 20/1991 declara exentas: a) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria (y las relacionadas directamente con las mismas) realizadas por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados (apartado segundo del artículo 10.1); y b) las prestaciones de asistencia a personas físicas en el ejercicio de profesiones médicas o sanitarias (apartado tercero del mismo artículo).

El problema que plantean estas dos exenciones, consiste en determinar si la entidad consultante reúne los requisitos necesarios para que sus servicios de carácter médico o sanitario estén exentos. Con relación a los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, el artículo 10.1.2º de la Ley 20/1991 exige como condición necesaria – pero no suficiente – para que la prestación esté exenta que el servicio lo realice una entidad de Derecho Público o un establecimiento privado en régimen de precios autorizados. En el caso de asistencia médica o sanitaria, el artículo 10.1.3º de la Ley 20/1991 exige – aunque tampoco constituye un requisito suficiente – que la asistencia la realice un profesional médico o sanitario, definido como tal por nuestro ordenamiento jurídico.

No hace falta insistir en que la entidad consultante –así consta además en el Registro de Centros, Servicios y Establecimientos Sanitarios de Canarias- es un centro autorizado como "servicios sanitarios integrados en una organización no sanitaria", cuya oferta asistencial comprende la rehabilitación, fisioterapia, logopedia y terapia ocupacional. De ahí que la cuestión, a efectos de la exención del apartado 2 del artículo 10.1 de la Ley 20/1991, se reduzca a determinar si nos hallamos ante un centro sanitario privado en régimen de precios autorizados.

Debe señalarse que el Real Decreto 1277/2003, de 10 de octubre, por el que se establecen las bases generales sobre autorización de centros, servicios y establecimientos sanitarios, lleva a cabo una clasificación de los centros, servicios y establecimientos sanitarios en su Anexo I. En líneas generales, el Anexo divide los centros en los siguientes grupos: 1º) C.1 Hospitales (centros con internamiento); 2º) C.2 Proveedores de asistencia sanitaria sin internamiento, y 3º) C.3 Servicios sanitarios integrados en una organización no sanitaria. Por su parte, el Real Decreto divide los establecimientos sanitarios en oficinas de farmacia, botiquines, ópticas, ortopedias y establecimientos de audioprótesis. En todo caso, debe quedar claro con respecto a esta exención que la cuestión no se plantea tanto si el centro de la entidad consultante es un centro o establecimiento sanitario, sino, concretamente, si el centro actúa en régimen de precios autorizados, que es lo que exige la Ley 20/1991.

En nuestra Comunidad Autónoma, el régimen de precios autorizados (hoy denominados de precios autorizados y comunicados) comienza con ocasión del traspaso de competencias que realiza el Real Decreto 3172/1983, de 9 de noviembre, en materia de intervención de precios (esencialmente las que ejercían los Gobernadores Civiles y las Comisiones Provinciales de Precios). Hoy día, a nivel orgánico, esta competencia la desempeñan las Comisiones Territoriales de Precios de Las Palmas y Santa Cruz de Tenerife.

En la actualidad, el régimen de precios autorizados está regulado por el Real Decreto 2695/1977, de 28 de octubre, sobre normativa en materia de precios, cuyos anexos establecían los precios autorizados a nivel nacional, y, luego, a nivel autonómico. No hace falta precisar que estos anexos han ido actualizándose en los últimos años mediante sucesivas Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda como consecuencia de la liberalización de la actividad comercial, y,

especialmente, con la que se produjo a la entrada en vigor del Acta Única en enero de 1993. Estas actualizaciones han eliminado gran parte de los bienes sometidos al régimen de precios autorizados y han modificado también en parte el régimen sustituyéndolo por el de precios comunicados.

Fijándonos en la sanidad (y dejando a un lado todo lo concerniente a las especialidades farmacéuticas y a los seguros de asistencia sanitaria), hay que tener en cuenta dos Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda: primero, la de 1 de diciembre de 1986, que excluyó las tarifas de las clínicas, sanatorios y hospitales del régimen de precios autorizados de ámbito provincial y las incluyó en el de precios comunicados de ámbito autonómico. Y segundo, la de 23 de diciembre de 1987, que ha limitado el ámbito del anexo 4º -el de los precios comunicados de ámbito autonómico- únicamente a las clínicas, sanatorios y hospitales, limitación que mantiene la Orden de 26 de febrero de 1993.

Si del plano de la regulación administrativa descendemos al IGIC, dos cuestiones se plantean respecto a esta exención: en primer lugar, si los establecimientos en régimen de precios comunicados están exentos del Impuesto; y, en segundo lugar, cuál es el ámbito de los servicios que están exentos por hospitalización y asistencia sanitaria. Analicémoslas separadamente.

- Por lo que respecta a la primera de los "precios autorizados", ha de señalarse que el artículo 10.1.2º de la Ley 20/1991 únicamente hace referencia a los establecimientos en régimen de "precios autorizados". Sin embargo, a nivel reglamentario, el artículo 11.1.12º del Real Decreto 2538/1994 precisa que se entenderán autorizados los precios cuya alteración esté sujeta al trámite previo de autorización o comunicación a algún órgano de la Administración. Por ello esta Dirección General entiende que el régimen de precios autorizados al que se refiere el artículo 10.1.2º de la Ley 20/1991 incluye también los precios comunicados, y que la exención por el servicio de hospitalización y asistencia sanitaria comprende a las entidades o establecimientos privados sometidos al régimen de comunicación de tarifas.

- Cuestión compleja es la del ámbito objetivo de la exención. A juicio de este Centro Directivo, la exención comprende tanto la hospitalización como la asistencia sanitaria externa o ambulatoria, así como las entregas y prestaciones de servicios directamente relacionadas con ellas, como pueden ser los de alimentación y alojamiento de los pacientes, así como el suministro de medicamentos y material sanitario a los mismos para ser consumidos en el propio establecimiento sanitario. El concepto de hospitalización es una noción bastante precisa, que, en opinión de esta Dirección General, alude al ingreso de un paciente en un centro sanitario destinado a una asistencia especializada y continuada en régimen de internamiento (como mínimo una noche), cuya finalidad principal –así lo precisa el Real Decreto 1277/2003-, es el diagnóstico o tratamiento de los enfermos ingresados en éstos, sin perjuicio de que presten atención de forma ambulatoria

Como puede verse, el ámbito de la exención del artículo 10.1.2º de la Ley 20/1991 abarca únicamente la hospitalización y la asistencia sanitaria, y en consecuencia, hay que entender que los servicios de rehabilitación física para niños y adultos que presta la entidad consultante no están exentos, ya que estos servicios no son de hospitalización o asistencia sanitaria realizado por una entidad en régimen de precios autorizados. No obstante, tal y como se indicará a continuación, estos servicios sí pueden ser considerados como un servicio de profesionales médicos o sanitarios y estar exentos del IGIC por el artículo 10.1.3º de la Ley 20/1991.

A estos efectos, debe puntualizarse que el citado Real Decreto 1277/2003 entiende que la rehabilitación (U.57) constituye una "*unidad asistencial en la que <u>un médico especialista</u> en Medicina física y rehabilitación es responsable de realizar el diagnóstico, evaluación, prevención y*

tratamiento de la incapacidad encaminándolos a facilitar, mantener o devolver el mayor grado posible al paciente incapacitado, con el fin de integrarlo en su medio habitual". Se trata, por tanto, de una actuación médica y sanitaria relativa al diagnóstico, prevención y tratamiento de incapacidades que prestan profesionales médicos o sanitarios, por lo que se cumple el requisito de carácter objetivo que establece el artículo 10.1.3º de la Ley 20/1991 para entender que nos encontramos ante un servicio exento del IGIC prestado por un profesional médico o sanitario.

De ahí que la exención por asistencia médica o sanitaria sea de aplicación tanto cuando quien presta el servicio es el propio profesional médico o sanitario como cuando -como ocurre en este caso- lo realiza una entidad y con independencia, en uno y en otro caso, de que el destinatario formal de la prestación de servicio - en el sentido de que con quien se formalice la relación- sea el Servicio Canario de la Salud (actuando en régimen de un contrato marco) o compañías aseguradoras o bien directamente el propio paciente.

QUINTO.- Tras analizar las actividades principales de la entidad, procede ahora examinar las otras cuya finalidad -según indica el escrito de consulta- no es otra que conseguir ingresos adicionales para su labor de asistencia social a personas discapacitadas y dependientes. Distinguimos las siguientes actividades:

- Arrendamiento de viviendas, locales comerciales, espacios para instalación de antenas y porcentajes sobre ventas de máquinas expendedoras.

En el IGIC la actividad de alquiler de viviendas, por su naturaleza, es una prestación de servicios que está sujeta y exenta por el artículo 10.1.23º de la Ley 20/1991. A este respecto, debemos hacer dos consideraciones: primera, que es doctrina de esta Dirección General que esta exención no se aplica cuando el arrendatario de la vivienda es una persona jurídica, dado que este arrendamiento no cumple el requisito de destino exclusivo y directo a vivienda por el arrendatario (consulta no vinculante nº 840, de 5 de septiembre de 2003). Y segunda, que el arrendamiento de oficinas o locales comerciales y el alquiler de superficie para la instalación de antenas constituyen operaciones que están sujetas - y no exentas- del Impuesto como prestaciones de servicios.

Ha de tenerse en cuenta que la sujeción –y, por tanto, la no exención del IGIC- de estos arrendamientos se da al margen de que estas rentas pudieran acogerse en la imposición directa a otros beneficios fiscales, como ocurre, por ejemplo, con las procedentes del patrimonio mobiliario o inmobiliario obtenidas por entidades sin fin lucrativo a que se refiere el artículo 6.2º de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Una precisión, en cierta manera obvia, es que también constituye una operación sujeta al IGIC el que la entidad permita a determinadas empresas la instalación en sus centros de máquinas expendedoras de café, snack y tabaco, a cambio de unos porcentajes sobre las ventas de los productos. Desde el punto de vista de su naturaleza, esta operación es una prestación de servicios, y a falta de una mayor precisión por parte del consultante, su tributación en el IGIC es similar a la del alquiler de una superficie para la instalación de antenas, con la diferencia de que, en estos casos, la contraprestación tiene una naturaleza variable pues su importe está siempre en función del volumen de ventas de las máquinas.

- Ingresos mediante porcentajes en la utilización de tarjetas de crédito.

Otra cuestión que plantea la consulta es si la entidad está sujeta al IGIC por el hecho de obtener un porcentaje por "*elección de tarjeta de crédito*" por los clientes de una entidad financiera.

No queda claro en la consulta en qué consiste esta operación, de ahí que hayamos "visitado" la página web de la entidad financiera, en la cual -en el apartado de las tarjetas de crédito- se oferta una que se caracteriza porque "*por utilizarla en comercios* –así lo dice la página web- *destinarás el 50 % de los beneficios obtenidos a una de las ONG incluidas en esta relación*", en la que aparece la entidad religiosa consultante. Entre las ventajas propias de estos medios de pago -se precisa en la página- está el que el cliente contribuirá "*con la utilización de estas tarjetas, al sostenimiento de las organizaciones de voluntarios que presten sus servicios desinteresadamente a quién más lo necesita"*.

En el fondo, la cuestión que se suscita aquí está implícita en la consulta: si la cuantía que recibe la entidad consultante en un porcentaje de las comisiones de la entidad financiera por la utilización de la tarjeta en los comercios, constituye o no una contraprestación por una operación sujeta al IGIC que realiza la entidad.

A la vista de los datos expuestos, esta Dirección General entiende que la entidad no realiza ninguna actividad de intermediación en la comercialización de esas tarjetas de crédito, ni tampoco presta un servicio que pueda entenderse como de promoción o publicidad de esas mismas tarjetas, por lo que –desde el punto de vista de su naturaleza jurídica- nos hallamos ante una donación de las entidades financieras a la consultante, cuyo régimen en el IGIC es idéntico al de las donaciones o subvenciones que se examinará a continuación.

- Donaciones y subvenciones

Por último, la entidad consultante plantea el problema de las donaciones económicas de particulares y empresas, de las donaciones de bienes inmuebles de particulares y de las subvenciones que recibe de las Administraciones Públicas, Fundaciones, Empresas, Asociaciones y Cajas de Ahorro.

No podemos examinar aquí con detenimiento el régimen en el IGIC de las donaciones y subvenciones. Desde la perspectiva que aquí interesa, ha de señalarse que las donaciones pecuniarias y no pecuniarias que recibe la entidad, son en sí mismas una liberalidad, y, por tanto, al no constituir una operación efectuada a título oneroso (artículo 4.1 de la Ley 20/1991) no tienen ninguna incidencia en el Impuesto. Evidentemente, estas donaciones no son ninguna contraprestación de una operación empresarial o profesional de la entidad, por lo que quedan fuera del ámbito de sujeción del IGIC. Ahora bien, si se trata de una donación no pecuniaria en la que exista una vinculación entre el donante y el donatario, en los términos del artículo 23.3 de la Ley 20/1991, y el donante fuese un empresario o profesional y el bien o derecho donado formara parte del patrimonio empresarial o profesional del donante, estaríamos ante una operación sujeta al IGIC de acuerdo con los artículos 4.1 y 9.8º de la Ley 20/1991.

Por su parte, las subvenciones que recibe la entidad de las Administraciones Públicas, Fundaciones, Empresas, Asociaciones o Cajas de Ahorro tampoco se encuentran sujetas al IGIC, salvo que constituyan una subvención vinculada al precio de alguna operación sujeta al Impuesto, en cuyo caso su importe ha de integrarse dentro de la cuantía de la contraprestación. Así lo establece el artículo 22.1.b) de la Ley 20/1991 cuando señala que forman parte de la base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicio "*las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto"*. Esto significa que si la entidad recibe, por ejemplo, una subvención de una Administración Pública para abaratar el importe una operación sujeta y no exenta del IGIC, ese importe forma parte de la base imponible y ha de sumarse al precio satisfecho por el

cliente de la operación para determinar el importe de la contraprestación, ya que el cliente no sólo consume la parte del precio que paga sino también la que corresponde a la subvención.

SEXTO.- Como resumen de todo lo que hemos expuesto, puede establecerse el siguiente criterio vinculante de esta Dirección General:

Primero.- La exención del IGIC del artículo 10.1.8º de la Ley 20/1991 es aplicable a las prestaciones de asistencia social que realice la entidad consultante con ocasión de las actividades de escuela infantil, centro de educación especial, residencia para menores de 4 a 17 años, residencia para adultos de 18 a 65 años y rehabilitación física para niños y adultos, siempre y cuando la entidad tenga la consideración de entidad o establecimiento de carácter social por cumplir los requisitos del artículo 10.2 de la Ley 20/1991 y haya solicitado, además, el reconocimiento de esta condición ante esta Dirección General. Esta exención se aplica también a las prestaciones de servicio de alojamiento o transporte accesorios de las actividades señaladas anteriormente, siempre que la entidad consultante preste directamente esos servicios, bien sea con medios propios o ajenos.

Segundo.- Con independencia de esta exención por prestaciones de asistencia social, las prestaciones de servicio de enseñanza que realiza la entidad en su actividad de Escuela Infantil y Centro de Educación Especial también están exentas del Impuesto por el artículo 10.1.9 de la Ley 20/1991 al tener la entidad la consideración de centro docente de educación infantil y de educación especial. Esta exención se aplica igualmente a las prestaciones de servicio de alojamiento o transporte accesorios que la entidad preste directamente -con medios propios o ajenos-, pero nunca a los que otros empresarios le presten.

Tercero.- En el supuesto de que la actividad de residencia para menores de 4 a 17 años y para adultos de 18 a 65 años no fuese accesoria de la de educación Infantil o de educación especial, nos encontraríamos ante una prestación de servicio que está sujeta y no exenta del IGIC y a la que le es aplicable el tipo impositivo general del 5 por 100.

Cuarto.- Las prestación de servicio de rehabilitación física para niños y adultos constituye también una operación que -cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realice- está sujeta y exenta del IGIC cuando el servicio lo realice un profesional médico o sanitario, ya que en ese caso nos encontramos ante una prestación de asistencia médica y sanitaria que está exenta del IGIC por el artículo 10.1.3º de la Ley 20/1991

Quinto.- El alquiler de viviendas constituye igualmente una prestación de servicios sujeta y exenta del IGIC por el artículo 10.1.23º de la Ley 20/1991. Ahora bien, si el arrendatario fuese una persona jurídica, esta exención del artículo 10.1.23 no sería aplicable por faltar en el arrendamiento el requisito de destino exclusivo y directo a vivienda, lo que determina que estos arrendamientos a sociedades, entidades, etc., queden sujetos al Impuesto al tipo general del 5 por 100.

Sexto.- Los arrendamientos de oficinas, locales comerciales y espacios para la instalación de antenas constituyen operaciones sujetas y no exentas, que tributan en el IGIC al tipo general del 5 por 100. Esta misma consideración la tiene la cesión de espacio para la instalación en los centros de máquinas expendedoras de café, snack y tabaco. Esta cesión constituye una prestación de servicio sujeta y no exenta a la que le es de aplicación el tipo general del Impuesto del 5 por 100.

Séptimo.- El porcentaje que recibe la entidad "*sobre elección de tarjeta de crédito*" no constituye ninguna contraprestación por una actividad de intermediación en la comercialización de tarjetas de crédito, ni tampoco por un servicio que pueda entenderse como de promoción o publicidad

de las mismas tarjetas, por lo que hay que entenderlo como una donación de las entidades financieras a la entidad, cuyo régimen en el IGIC es idéntico al de las donaciones o subvenciones.

Octavo.- Las donaciones no son ninguna contraprestación de una operación empresarial o profesional de la entidad y, por su propia naturaleza, quedan fuera del ámbito del IGIC. Ahora bien, si se trata de una donación no pecuniaria en la que existe una vinculación entre el donante y el donatario, en los términos del artículo 23.3 de la Ley 20/1991, y el donante fuese un empresario o profesional y el bien o derecho donado formara parte de su patrimonio empresarial o profesional, nos encontraríamos ante una operación sujeta al IGIC por los artículos 4.1 y 9.8º de la Ley 20/1991.

Noveno.- Las subvenciones que recibe la entidad de las Administraciones Públicas, Fundaciones, Empresas, Asociaciones o Cajas de Ahorro tampoco se encuentran sujetas al IGIC, salvo que constituyan una subvención vinculada al precio de alguna operación sujeta, en cuyo caso la cuantía de la subvención ha de integrarse en la base imponible dentro del importe de la contraprestación.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, a 24 de julio de 2009

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández