

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes**

<b>NUM-CONSULTA</b>	<b>V2263-16</b>
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos sobre el Consumo
<b>FECHA-SALIDA</b>	24/05/2016
<b>NORMATIVA</b>	Ley 37/1992 arts. 4, 9-1º, 20-uno-9º, 78-uno, 78-tres, 94-uno, 101, 102, 103
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	La consultante es una empresa dedicada a la hostelería y la organización de eventos que lleva a cabo acciones formativas para desempleados, los cuales no pagan cantidad alguna, a cambio de lo que recibe una subvención de la Comunidad Autónoma.
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	<p>En relación al Impuesto sobre Actividades Económicas, si ha de darse de alta en algún epígrafe específico.</p> <p>En relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, si la subvención está vinculada al precio y si supone alguna limitación en el derecho a la deducción.</p>
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	<p>A) En relación al Impuesto sobre Actividades Económicas:</p> <p>1º) La regla 2ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, establece que “El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa.”.</p> <p>La regla 4ª de dicha Instrucción regula el régimen general de facultades y dispone en su apartado 1 que “Con carácter general, el pago de la cuota correspondiente a una actividad faculta, exclusivamente, para el ejercicio de esa actividad, salvo que en la Ley reguladora de este Impuesto, en las Tarifas o en la presente Instrucción se disponga otra cosa.”.</p> <p>2º) Visto lo cual, la sociedad consultante, que manifiesta estar dada de alta en el epígrafe correspondiente a su actividad de hostelería, y que va a impartir cursos de formación profesional, dirigidos prioritariamente a personas desocupadas, deberá darse de alta, además, en el grupo 932, que clasifica la "Enseñanza no reglada de formación y perfeccionamiento profesional y educación superior", en el que se encuadran dos epígrafes, el epígrafe 932.1, "Enseñanza de formación y perfeccionamiento profesional no superior", y el epígrafe 932.2, "Enseñanza de formación y perfeccionamiento profesional superior.”.</p> <p>Dicho grupo 932 lleva aparejada una nota común, en la que se establece que “No tendrán la consideración de actividad de enseñanza, no devengarán cuota alguna por este impuesto, las actividades de formación, tanto ocupacional como continua, financiada exclusivamente por el Instituto Nacional de Empleo o por el Fondo Social Europeo o cofinanciadas, también exclusivamente, por ambos Organismos.”.</p> <p>No obstante, cabe señalar que el grupo 932 “Enseñanza no reglada de formación y perfeccionamiento profesional y educación superior” está pensado para cuando la finalidad de las clases o cursos impartidos sea de formación y perfeccionamiento profesional. Cuando no sea esta su finalidad específica y los cursos sean de carácter más amplio y general se clasificarán en el epígrafe 933.9 “Otras actividades de enseñanza, tales como idiomas, corte y confección, mecanografía, taquigrafía, preparación de exámenes y oposiciones y similares n.c.o.p.”.</p> <p>B) En relación al Impuesto sobre el Valor Añadido:</p> <p>1.- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), “están sujetas al citado tributo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.”.</p>

2.- El artículo 78, apartado Uno, de la Ley 37/1992 establece que “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.”.

Por otra parte, el número 3º del apartado dos del artículo 78 de la Ley 37/1992, establece que forman parte de la base imponible de este impuesto “las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al mismo.”.

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.”.

Por su parte, el número 4º del apartado tres del artículo 78 de la Ley 37/1992, señala que no se incluirán en la base imponible:

“4º. Las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, no considerándose como tales, los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones.”.

3.- La referida disposición es consecuencia de la transposición al ordenamiento jurídico interno de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Concretamente, el artículo 11.A.1.a) de la Sexta Directiva dispone sobre esta cuestión:

“1. La base imponible estará constituida:

a) En las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.”.

En los mismos términos se expresa el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2007 que vino a refundir la Sexta Directiva citada anteriormente.

El concepto de “subvención vinculada al precio” ha generado desde los orígenes de la Directiva comunitaria numerosas controversias a la hora de delimitarlo y, en muchas ocasiones, de diferenciarlo de prestaciones análogas, como pueden ser las subvenciones a la explotación o las indemnizaciones. El TJUE como máximo intérprete de la legislación comunitaria, ha venido esclareciendo en sus sentencias las numerosas dudas suscitadas en relación con el controvertido concepto de las subvenciones vinculadas al precio, entre otras, cabe destacar las de 22 de noviembre de 2001 (Asunto C-184-00), 16 de junio de 2002 (Asunto C-353-00), y cuatro sentencias de fecha 15 de julio de 2004 (dictadas en los asuntos C-495-01, C-381-01, C-144-02 y C-463-02).

Así, en la sentencia de la Sala tercera del Tribunal de 22 de noviembre de 2001 (Asunto 184/00, Office des produits wallons, OPW) se venía a discernir el concepto de “subvenciones directamente vinculadas al precio” debiendo interpretarse en el sentido de incluir únicamente aquellas subvenciones que constituyan la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador de los servicios, correspondiendo al órgano judicial competente comprobar, sobre la base de los elementos de hecho que se sometían a su consideración, si la subvención constituye o no tal contraprestación.

No obstante, con fecha 15 de julio de 2004 y basándose en las conclusiones de la sentencia de noviembre de 2001, el TJUE dictó dos sentencias en las que, con motivo de las ayudas concedidas por el FEOGA a la venta de forrajes, venía a aclarar el concepto de “subvención vinculada al precio”. Dichas sentencias se derivaban de los asuntos C-381/01 y C-144/02.

En dichas sentencias el Tribunal de Justicia ha señalado que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, parte de que el fundamento para la inclusión de las subvenciones en la base imponible del Impuesto es someter al mismo la totalidad del valor de los bienes o de las prestaciones de servicios, evitando de este modo que el pago de una subvención implique una menor recaudación. Al mismo tiempo, dicho Tribunal, señala cuáles son los requisitos que deben cumplirse para que la subvención pueda considerarse directamente vinculada al precio. Dichos requisitos son los siguientes:

1. Que la subvención haya sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada.
2. Que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtengan una ventaja de la subvención concedida al beneficiario.
3. Que la contraprestación que representa la subvención sea, como mínimo, determinable.

De los anteriores requisitos cabe concluir, como hace el TJUE, que el concepto de «subvenciones directamente vinculadas al precio», en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, incluye únicamente las subvenciones que constituyen la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador.

4.- No obstante, esta doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha de completarse con la reciente sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or SARL, en el asunto C-151/13, en el que se analiza si las cantidades percibidas por una residencia geriátrica del seguro de enfermedad de los residentes dependientes (RPMD, en adelante) que se establecen como una suma a tanto alzado por los cuidados efectuados a los mismos, deben tener la consideración de la contraprestación de sus servicios y por, tanto, formar parte de la base imponible de sus operaciones y quedar sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido, los apartados 28 a 31 de la referida sentencia centran el debate sobre si estas cantidades percibidas por la RPMD constituyen la contrapartida de sus servicios, en los siguientes términos:

“(…) 28. Por consiguiente, la cuestión debe entenderse en el sentido de que tiene por objeto, en esencia, a saber, si el artículo 11, parte A, letra a), de la Sexta Directiva y el artículo 73 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que un pago a tanto alzado como la «suma a tanto alzado por cuidados» controvertida en el litigio principal constituye la contrapartida de las prestaciones de cuidados efectuadas a título oneroso por una RPMD en beneficio de sus residentes y, en este concepto, está incluido en el ámbito de aplicación del IVA.

29. Para dar respuesta a esta cuestión, es preciso recordar, por una parte, que, en virtud del artículo 2 de la Sexta Directiva, que define el ámbito de aplicación del IVA, están sujetas al IVA las «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso» y que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una prestación de servicios sólo se realiza a título oneroso en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (véanse, en particular, las sentencias Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, apartado 14; Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, apartado 39, y RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, apartado 24).

30. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las subvenciones directamente vinculadas al precio de una operación imponible no son sino una situación de entre las previstas en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, y que, con independencia de la situación particular de que se trate, la base imponible de una prestación de servicios está constituida, en cualquier caso, por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de junio de 2002, Keeping Newcastle Warm, C-353/00, EU:C:2002:369, apartados 23 y 25).

31. Toda vez que el artículo 73 de la Directiva IVA, que ha sustituido al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, es en esencia idéntico a esta disposición, la jurisprudencia citada en los dos apartados precedentes y sus desarrollos posteriores se aplican mutatis mutandis a este artículo 73.”.

Una vez planteada la cuestión, el Tribunal llega a la conclusión que las cantidades percibidas por la RPMD deben formar parte de la base imponible de sus operaciones. En este sentido, los apartados 32 a 36 de la sentencia señalan lo siguiente:

“32. Ahora bien, debe declararse que las RPMD perciben la «suma a tanto alzado por cuidados» controvertida en el litigio principal abonada por la caja nacional del seguro de enfermedad como contrapartida de los servicios de cuidados que prestan, según diferentes fórmulas, a sus residentes.

33. En efecto, en primer lugar, como reconoció Rayon d'Or en la vista, las RPMD están obligadas a prestar realmente, como contrapartida del pago de dicha cantidad a tanto alzado, prestaciones de servicios a sus residentes.

34. En segundo lugar, para considerar que una entrega de bienes o una prestación de servicios se ha efectuado «a título oneroso», en el sentido de dicha Directiva, no se exige que la contraprestación de dicha entrega o prestación se obtenga directamente del destinatario de ésta, sino que la contraprestación puede también obtenerse de un tercero (véase, en este sentido, la sentencia Loyalty Management UK y Baxi Group, C-53/09 y C-55/09, EU:C:2010:590, apartado 56).

35. El que, en el litigio principal, el beneficiario directo de las prestaciones de servicios de que se trate no sea la caja nacional del seguro de enfermedad que abona la cantidad a tanto alzado, sino el asegurado, no puede, contrariamente a lo que sostiene Rayon d'Or, romper el vínculo directo existente entre la prestación de servicios efectuada y la contrapartida recibida.

36. Por último, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que cuando, como en el litigio principal, la prestación de servicios controvertida se caracteriza, en particular, por la disponibilidad permanente del prestador de servicios para llevar a cabo, en el momento oportuno, las prestaciones de cuidados requeridas por los residentes, no es necesario, para reconocer la existencia de un vínculo directo entre dicha prestación y la contrapartida obtenida, demostrar que un pago se vincula a una prestación de cuidados individualizada y puntual efectuada bajo petición de un residente (véase, en este sentido, la sentencia Kennemer Golf, EU:C:2002:200, apartado 40).”.

De esta forma, la sentencia matiza la jurisprudencia clásica del Tribunal en relación con los requisitos necesarios para una subvención se entienda vinculada al precio de las operaciones, a efectos de su sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido, no siendo ya necesario que las cantidades percibidas se vinculen a una prestación de servicios perfectamente individualizada.

En efecto, el Tribunal en la sentencia Rayon d’Or argumenta que lo trascendente es la existencia de un vínculo directo entre la contraprestación obtenida por el empresario o profesional y la prestaciones de servicios que deba realizar. La base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto estará constituida por la contraprestación total percibida por el empresario o profesional, ya sea directamente de los usuarios del servicio o de terceras personas, siempre que pueda determinarse la existencia de este vínculo directo.

En un segundo plano, menos determinante, se sitúa el hecho que la subvención haya sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice necesariamente una entrega de bienes o una prestación de servicios específica y determinada. De esta forma, bastará ahora reconocer la existencia de esa relación directa entre el servicio prestado o el bien entregado y las cantidades percibidas como contraprestación de los mismos.

A estos efectos, los apartados 37 y 38 de la sentencia, añaden lo siguiente:

“37. Por consiguiente, el que las prestaciones de servicios dispensadas, en el litigio principal, a los residentes no estén definidas a priori ni sean individualizadas y el que la remuneración se abone en forma de una cantidad a tanto alzado tampoco puede afectar al vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida, cuyo importe se determina a priori y siguiendo criterios establecidos.

38. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 11, parte A, letra a), de la Sexta Directiva y el artículo 73 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que un pago a tanto alzado, como la «suma a tanto alzado por cuidados» controvertida en el litigio principal, constituye la contrapartida de las prestaciones de cuidados llevadas a cabo a título oneroso por una RPMD en beneficio de sus residentes y, en este concepto, está incluido en el ámbito de aplicación del IVA.(...)”.

Este mismo criterio ha sido reconocido por El Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), entre otras, en su resolución de 20 de noviembre de 2014 (Nº de resolución 01360/2011), en la que, en relación con la Sentencia Rayon d’Or dispone lo siguiente:

“De acuerdo con lo señalado en la citada Sentencia, se simplifican los requisitos que deben cumplirse para que una subvención pueda considerarse directamente vinculada al precio, considerando el Tribunal que la base imponible del impuesto estará constituida por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado, siendo necesaria únicamente la existencia de un vínculo directo entre la prestación del servicio y la contrapartida obtenida.

Así, se desprende de la Sentencia que para reconocer ese vínculo, no es necesario que el beneficiario directo de la prestación sea el destinatario del servicio ni que la contraprestación se vincule a prestaciones de servicios individualizadas. En efecto, se hace necesario que el servicio se preste realmente como contrapartida del pago, sin que se exija que dicha contrapartida se perciba directamente por el destinatario del servicio, sino que puede ser un tercero, el que satisfaga la misma.”.

En el caso objeto de la presente consulta, la entidad consultante se compromete frente al destinatario del curso a prestar un servicio de formación, para ello, recibe del adjudicador de la subvención unas determinadas cantidades por sus servicios.

La base imponible de las operaciones objeto de consulta estará constituida por la totalidad de las cantidades recibidas como contrapartida del servicio prestado, siendo necesaria la existencia de un vínculo directo entre la prestación del servicio y la contrapartida obtenida, sin que sea necesario que el beneficiario directo de la prestación sea el destinatario del servicio, ni que la contraprestación se vincule a prestaciones de servicios individualizadas. Será necesario que el servicio se preste realmente como contrapartida del pago, con independencia de que la prestación sea satisfecha por un tercero distinto del destinatario del servicio.

En estas circunstancias, puede afirmarse que existe una relación directa entre las subvenciones recibidas por la consultante y los servicios prestados de formación y, por tanto, las cantidades percibidas por la consultante constituyen la contraprestación de sus servicios y formarán parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

5.- No obstante lo anterior, los citados servicios de formación sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido podrían estar exentos de dicho Impuesto si se cumple lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 9º, de la citada Ley 37/1992, según el cual están exentas del mencionado Impuesto las siguientes operaciones:

“9.º 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.”.

Según el artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de Diciembre, (BOE de 31 de diciembre), tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas aquellos centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros Entes públicos con competencia genérica en materia educativa o, en su caso, con competencia específica respecto de las enseñanzas impartidas por el centro educativo de que se trate.

Las competencias en materia de educación han sido transferidas a las Comunidades Autónomas, resultando que su regulación es diferente en unas y otras, sin embargo, la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido debe interpretarse de forma que no resulten distorsiones en el funcionamiento del tributo que serían contrarias a sus principios armonizadores.

En este sentido, el artículo 20, apartado uno, número 9º de la Ley 37/1992 constituye la transposición al ordenamiento jurídico interno del artículo 132 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece que los Estados miembros eximirán “la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables.”.

6.- De acuerdo con la interpretación de los anteriores preceptos y considerando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la doctrina reiterada de este Centro Directivo condiciona la exención del artículo 20, apartado uno, número 9º, al cumplimiento de dos requisitos:

a) Un requisito subjetivo, según el cual las citadas actividades sean realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

No obstante lo anterior, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, establecida entre otras, en su sentencia de 17 de febrero de 2005 en los asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02, actividades comparables, susceptibles de competir entre sí, no deben ser tratadas de forma distinta a fin de salvaguardar la neutralidad del Impuesto, de modo que no puede condicionarse la exención de los servicios educativos prevista en el artículo 132 de la citada Directiva, existiendo identidad en las prestaciones de servicios realizadas, a que el operador que las realiza esté autorizado por el órgano competente.

De este modo, un centro de enseñanza se considerará centro autorizado o reconocido cuando sus actividades sean única o principalmente enseñanzas incluidas en algún plan de estudios

que haya sido objeto de reconocimiento o autorización, bien sea por la legislación de la Comunidad Autónoma o por la del Estado que resulte aplicable.

Así mismo, tendrán la consideración de centros educativos aquellas unidades económicas integradas por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter de permanencia con la finalidad de prestar de manera continuada servicios de enseñanza, no siendo preciso que el centro educativo disponga de un local determinado donde prestar materialmente el servicio de enseñanza.

Por último, según la sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de junio de 2013, asunto C-319/12, cuando un empresario realice una actividad de enseñanza y otras actividades distintas que fuesen sus actividades principales, lo relevante para la aplicación de la exención será que se preste un servicio de enseñanza objetivamente incluido en alguno de los referidos planes de estudios, con independencia de que realice otras actividades que no sean de enseñanza que constituyan su actividad principal y sean de mayor importancia para el empresario.

b) Un requisito objetivo, establecido, entre otras, en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de enero de 2010, asunto C-473/08, según el cual la enseñanza es aquella actividad que supone la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes, acompañada, además, de un conjunto de otros elementos que incluyen los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

La exención no será aplicable a los servicios de enseñanza que versen sobre materias no incluidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles o grados del sistema educativo español.

La competencia para determinar si las materias objeto de enseñanza se encuentran incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo corresponde al Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, o la Comunidad Autónoma correspondiente.

7.- Por tanto, la actividad de formación que realiza la consultante estará exenta del Impuesto cuando se encuentre incluida en algún plan de estudios del sistema educativo de acuerdo con el criterio del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

Según los antecedentes obrantes en este Centro Directivo, entre otras, contestaciones a consultas vinculantes V3086-15 y V0280-16 de 14 de diciembre de 2015 y de 25 de enero de 2016, respectivamente, son materias incluidas en los planes de estudios del sistema educativo español, los cursos de restauración y cocina y en consecuencia, los servicios de enseñanza y formación en estas materias estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que se cumplan el resto de las condiciones anteriormente señaladas.

En el caso de que no se cumplan los requisitos anteriores la formación objeto de consulta tributará por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo general del 21 por ciento.

8.- Por último, sobre la incidencia de las operaciones objeto de consulta en la deducibilidad de las cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas, hay que tener en cuenta lo dispuesto por el artículo 94. Uno de la Ley 37/1992, según el cual:

“Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)

c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2º de este apartado.

(...).”.

En consecuencia, la realización de las operaciones sujetas y exentas como las que son objeto de consulta no generarán el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la consultante. Según se deduce de la descripción de hechos del escrito de consulta, la consultante realiza tanto operaciones exentas del Impuesto (enseñanza), como actividades sujetas y no exentas (hostelería y organización de eventos).

En cuanto al régimen de deducción aplicable a las cuotas soportadas en la actividad de formación, hay que determinar si la actividad señalada puede ser considerada accesoria de la principal de hostelería y organización de eventos.

Para determinar si dichas actividades constituyen o no sectores diferenciados de la actividad empresarial debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 9.1º.c).a') de la Ley del Impuesto.

En este sentido, el artículo 101.uno de la Ley del Impuesto establece que los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar con independencia el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos.

Por otra parte, el artículo 102 de la Ley del Impuesto prevé que la regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entrega de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

Por su parte, el artículo 103 de la Ley del Impuesto establece que la regla de la prorrata tendrá dos modalidades: general y especial, esta segunda resultará de aplicación los siguientes supuestos:

“1º. Cuando los sujetos pasivos opten por la aplicación de dicha regla en los plazos y forma que se determinen reglamentariamente.

2º. Cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 10 por ciento o más del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.”.

Para el cálculo de la prorrata general se podrá determinar el porcentaje de deducción en los términos recogidos en el artículo 104.Dos de la Ley 37/1992, según el cual:

“Dos. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

1.º En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

2.º En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir.”.

A estos efectos, habrá de incluirse en el cálculo de la prorrata, entre otros elementos, el importe de las subvenciones vinculadas al precio de las operaciones sujetas al Impuesto que constituyan contraprestación a los efectos del cálculo de la base imponible conforme establece el apartado Cuatro del mismo precepto:

“Cuatro. A los efectos del cálculo de la prorrata, se entenderá por importe total de las operaciones la suma de las contraprestaciones correspondientes a las mismas, determinadas según lo establecido en los artículos 78 y 79 de esta Ley, incluso respecto de las operaciones exentas o no sujetas al impuesto.”.

9.- En consecuencia con lo anterior este Centro directivo informa de lo siguiente:

1º.- En el caso de que no existan sectores diferenciados de actividad por considerarse que concurre una actividad principal y otra accesoria en los términos del artículo 9.1º.c).a') de la Ley 37/1992, será de aplicación la regla de prorrata contenida en los artículos 102 y siguientes indicados anteriormente.

2º.- En el caso de que las dos actividades ejercidas por el consultante constituyan sectores diferenciados entre sí, le será de aplicación el régimen de deducciones en sectores diferenciados de actividad contenido en el artículo 101 cuyo funcionamiento será el siguiente: las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes y servicios utilizados exclusivamente en cada una de dichas actividades se deducirán de acuerdo con las reglas de prorrata general o especial aplicadas en cada una de ellas.

Las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes y servicios que se utilicen conjuntamente en ambas actividades se deducirán aplicando las reglas establecidas para la prorrata general en el artículo 104 de la Ley.

3º.- En todo caso, la deducción del Impuesto soportado estará sometida al cumplimiento del resto de condiciones y requisitos establecidos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.

10.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.