

Formación Profesional para el Empleo: Aspectos Fiscales

María Cabaleiro Mora

Instituto Andaluz de Administración Pública | Premios Blas Infante 2011



Instituto Andaluz de Administración Pública
CONSEJERÍA DE HACIENDA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

**FORMACIÓN PROFESIONAL PARA EL EMPLEO:
ASPECTOS FISCALES**

Trabajo galardonado con el Premio Blas Infante de Estudios e Investigación en el ámbito de la Comunidad Autónoma, en su XV Edición, en su modalidad C, sobre “trabajos realizados por empleados y empleadas públicos que incidan en el estudio de la práctica administrativa de aquéllas, de modo que puedan contribuir a mejorar la realización de las funciones y la prestación de los servicios públicos”

**FORMACIÓN PROFESIONAL PARA EL EMPLEO:
ASPECTOS FISCALES**

María R. Cabaleiro Mora

Instituto Andaluz de Administración Pública

Sevilla - 2012

CABALEIRO MORA, María R.

Formación profesional para el empleo : aspectos fiscales / María R. Cabaleiro Mora.
Sevilla : Instituto Andaluz de Administración Pública, 2012
88 p. ; 24 cm. - (Estudios).

Trabajo galardonado con el Premio Blas Infante de Estudios e Investigación en el ámbito de la Comunidad Autónoma, en su XV Edición, en su modalidad C.

D.L. SE-3201-2012

ISBN (ed. impresa): 978-84-8333-583-3

ISBN (ed. electrónica): 978-84-8333-584-0

1. Formación ocupacional 2. Impuestos I. Instituto Andaluz de Administración Pública

377.1:336.22

*A mi gran familia,
especialmente a mis padres*

RESERVADOS TODOS LOS DERECHOS. NO ESTÁ PERMITIDA LA REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL EN NINGÚN TIPO DE SOPORTE SIN PERMISO PREVIO Y POR ESCRITO DEL TITULAR DEL COPYRIGHT

TÍTULO: FORMACIÓN PROFESIONAL PARA EL EMPLEO: ASPECTOS FISCALES
1ª ed., 1ª reimp., 2013.

AUTORA: María R. Cabaleiro Mora

© INSTITUTO ANDALUZ DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA



Edita: Instituto Andaluz de Administración Pública

Diseño y producción: Iris Gráfico Servicio Editorial, S.L.

Impresión: Servigraf Artes Gráficas

ISBN (ed. impresa): 978-84-8333-583-3

ISBN (ed. electrónica): 978-84-8333-584-0

Depósito Legal: SE-3201-2012

ÍNDICE

PRÓLOGO	11
1. PRESENTACIÓN	15
2. SIGLAS Y ABREVIATURAS	17
3. INTRODUCCIÓN: EL CONTEXTO DE LA FORMACIÓN PROFESIONAL PARA EL EMPLEO	19
3.1. DEFINICIÓN DE FPE	19
3.2. CENTROS Y ENTIDADES PARTICIPANTES EN LA FPEI	21
3.3. PROBLEMÁTICA FISCAL	24
4. METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN	27
4.1. INTRODUCCIÓN	27
4.2. METODOLOGÍA	28
4.3. OBJETIVO	32
4.4. APLICABILIDAD DE LOS RESULTADOS	33
5. TRATAMIENTO FISCAL DE LAS BECAS	37
6. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS EN LA FPE	43
6.1. EPÍGRAFE Y OBLIGACIÓN DE CURSAR ALTA	43
6.2. ACTIVIDAD PROFESIONAL VERSUS ACTIVIDAD EMPRESARIAL	48

7. IVA EN LA FORMACIÓN	51
7.1. EXENCIÓN DE LOS SERVICIOS DE FORMACIÓN DE LA FPEI	51
7.2. IVA EN LA TELEFORMACIÓN	55
7.3. PRESTACIONES COMPLEMENTARIAS A LA FORMACIÓN: GESTIÓN DE LA FORMACIÓN, TUTORÍAS, EVALUACIÓN	57
7.4. IVA DE LAS PERSONAS FORMADORAS AUTÓNOMAS	59
7.5. MATERIAL DIDÁCTICO	61
8. ALQUILER DE AULAS EQUIPADAS	65
8.1. ARRENDAMIENTO VERSUS PRESTACIONES DE SERVICIOS	66
8.2. OBLIGACIÓN DE PRACTICAR RETENCIÓN. EXENCIONES	69
8.3. EXENCIONES A LA OBLIGACIÓN DE RETENER DE LOS RENDIMIENTOS PROCEDENTES DEL ARRENDAMIENTO O SUBARRENDAMIENTO DE INMUEBLES URBANOS	70
8.4. OBLIGADOS A RETENER Y PORCENTAJE DE RETENCIÓN	73
8.5. AULAS Y DOTACIONES/EQUIPAMIENTO INCLUIDO EN EL AULA ARRENDADA	74
8.6. TRATAMIENTO FISCAL DE LOS GASTOS REPERCUTIDOS EN EL ARRENDAMIENTO	75
8.7. ALQUILER DE MAQUINARIA O MOBILIARIO	78
9. FUENTES Y REFERENCIAS	81
9.1. FUENTES	81
9.2. MATERIAL BIBLIOGRÁFICO	82
9.3. NORMATIVA	83
9.4. DOCTRINA TRIBUTARIA: CONSULTAS TRIBUTARIAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS	85
10. GLOSARIO DE TÉRMINOS	87

PRÓLOGO

Es para mí un honor prologar este trabajo de investigación presentado por María Reyes Cabaleiro Mora a la Junta de Andalucía (IAAP) y que ha sido premiado con un Blas Infante dentro de la modalidad C (Trabajos que incidan en el estudio de la práctica administrativa de las Administraciones públicas, de modo que puedan contribuir a mejorar la realización de las funciones y la prestación de los servicios públicos). La autora ha trabajado de forma constante y continuada a lo largo del curso 2010/2011, tanto para obtener el Título de Experto en Gestión Financiera Pública (EAPII), dentro de la XIV edición del Máster propio en Administración Pública (MAP), como en la elaboración del trabajo “Formación Profesional para el Empleo: aspectos fiscales”, que acaba de ser premiado.

La Universidad de Sevilla, en colaboración con el Instituto Andaluz de Administración Pública de la Junta de Andalucía, viene desarrollando una doble actividad, docente e investigadora, en el campo de la Administración Pública. Desde la puesta en marcha de este Máster, título propio de la Universidad de Sevilla, se han elaborado (y en algunos casos premiado y publicado) más de 250 trabajos de investigación relacionados con la Ciencia de la Administración Pública. “Formación profesional para el empleo: aspectos fiscales” es uno de ellos, y está realizado por una empleada del sector público andaluz especializada en la materia.

María Cabaleiro es una investigadora cualificada con una especialización completa en el campo de la formación profesional para el empleo. La temática del trabajo, así como su contenido es de gran utilidad para los especialistas y gestores (públicos y

privados) de políticas públicas de empleo. Auguro un interés en conocer y utilizar este trabajo, sobre todo teniendo en cuenta los avatares por los que atraviesa el mercado de trabajo en España y Andalucía. En cualquier caso vaya por delante una doble felicitación: a María Cabaleiro por la obtención del premio y a la Junta de Andalucía (IAAP) por seguir apostando por la investigación aplicada en el campo de la Administración Pública mediante la convocatoria anual de los premios Blas Infante.

La metodología utilizada por la autora tiene una doble perspectiva: combina el carácter inductivo con la vertiente cualitativa. En otras palabras, estamos delante de una investigación basada en la observación y el análisis documental. Observación directa extensiva, por llamarla por su nombre. Además de este componente inductivo, ya de por sí atractivo, hay que sumarle un complemento de investigación aplicada, lo que conjuntamente hace aún más interesante la lectura y el estudio de este trabajo. Abordar los aspectos fiscales de la gestión de la formación profesional para el empleo implica, también, y de forma complementaria, el análisis cualitativo. Creemos que la elección metodológica se ajuste al trabajo a realizar y propicia el éxito del mismo.

Dado que la formación profesional para el empleo es una política activa de empleo de gran importancia, ayudar a la gestión de los centros implicados es vital para el éxito de dicha política de empleo. Es decir, contribuir a encauzar, resolver o simplemente ocuparse de la problemática fiscal que se encuentran los organismos actuantes en el sector (público y privado), justifica la elección de la investigación y su oportunidad de llevarla a cabo.

Actualmente por Formación Profesional para el Empleo (RD 395/2007) se entiende un conjunto de instrumentos (medidas) y acciones que tienen por objeto impulsar y extender entre las empresas y los trabajadores ocupados y desempleados una formación que responda a sus necesidades y contribuya al desarrollo de una economía basada en el conocimiento. Engloba, por tanto, la antigua Formación Continua (dirigida a la población trabajadora ocupada) como a la Formación Ocupacional (dirigida a la población trabajadora desempleada), según la legislación anterior. Los participantes en la gestión de esta política pública, acreditados o inscritos en el registro de Centros y Entidades de Formación Profesional para el Empleo en Andalucía, encontrarían en este libro respuestas o recomendaciones para la resolución de problemas prácticos y repetitivos.

El gran entramado de normativa fiscal y administrativa en el que se encuentran expuestos dichos centros y entidades de Formación Profesional para el Empleo, unido a las casuísticas concretas de este tipo de formación y a la dificultad de con-

creción de los preceptos de las Leyes y Reglamentos que regulan los distintos impuestos (IVA, IAE, IS, IRPF,...), han hecho necesario abordar esta investigación de carácter empírico, cuyo principal valor añadido lo proporciona el análisis de leyes y reglamentos así como de la doctrina tributaria existente. El propósito de esta investigación es claro: presentar resultados de forma clara y concreta, de manera que resulten de utilidad para los agentes participantes de esta política pública de formación profesional para el empleo. Y, por ello, concretado en el caso de Andalucía.

La ordenación del libro permite una lectura fácil, debido a su estructura en ocho apartados, más uno de siglas y abreviaturas y un glosario de términos. Las principales variables objeto de este estudio, además de fiscales, han correspondido al análisis del tratamiento fiscal de las becas, alquiler de aulas, equipamientos informáticos y otros inputs de gestión de los participantes en este sector.

Esperamos y deseamos que la difusión de esta obra sea amplia y alcance a todos los agentes participantes en esta actividad, a los estudiosos de la materia y a todos los participantes en el campo de las políticas públicas de empleo. Reitero mi felicitación tanto a María Cabaleiro por su trabajo como al Instituto Andaluz de Administración Pública por su labor de mecenazgo en la difusión de la investigación a través de las convocatorias anuales de los Premios Blas Infante.

Sevilla, abril de 2012

José Vallés Ferrer
Catedrático de Política Económica y
Director de Máster en Administración Pública
Departamento de Economía Aplicada III
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de Sevilla

1. PRESENTACIÓN

El presente trabajo de investigación trata de solventar parte de la problemática fiscal que encuentran los centros que reciben subvenciones públicas para la impartición de la Formación Profesional para el Empleo, así como ofrecer conocimiento sobre dichos aspectos a los Organismos Públicos encargados de la Formación como política activa de empleo, dado que ofrece resultados que clarifican ciertos aspectos de las normas fiscales vigentes, en lo relacionado con la Formación Profesional para el Empleo.

El gran entramado de normativa fiscal al que se encuentran expuestos dichos centros, unido a las casuísticas concretas de este tipo de formación, y a la dificultad de concreción en algunos casos de los preceptos de las leyes y reglamentos que regulan los distintos impuestos, tales como el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre Actividades Económicas, entre otros, hace que dichos centros encuentren dificultades a la hora de interpretar las normas fiscales para aplicarlas a su ámbito. Por todo ello, se confía en que los resultados alcanzados por el presente estudio sean de gran utilidad para dichos centros y para la propia Administración Pública encargada de la organización, regulación, gestión y control de las subvenciones a los centros que imparten Formación Profesional para el Empleo.

La base de estos resultados la ha proporcionado el análisis de leyes y reglamentos así como de la doctrina tributaria existente. El propósito de este documento es presentar los resultados de este análisis de una forma ordenada y sistematizada de

manera que resulte de utilidad a los centros de Formación Profesional para el Empleo, a la Administración Pública y a otros agentes implicados en la misma.

Dado que a lo largo del presente trabajo resulta necesario hacer referencia a numerosas normas fiscales, y con el propósito de facilitar la lectura del documento, se incluye un apartado de siglas y abreviaturas con las referencias normativas de uso más recurrente.

El presente trabajo comienza con un apartado en el que se realiza una contextualización de la Formación Profesional para el Empleo, para, tras la descripción de la metodología utilizada en el mismo, finalizar con la exposición de los resultados alcanzados mediante el análisis de la normativa y la doctrina fiscal. Estos resultados hacen particular referencia a materias tales como las becas, arrendamiento de aulas, el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Actividades Económicas en el ámbito de la Formación Profesional para el Empleo.

2. SIGLAS Y ABREVIATURAS

Se incluye el presente apartado de cara a facilitar la lectura del documento, evitando repetir continuamente los términos y referencias más recurrentes, por lo que se ha optado a lo largo del mismo por el uso de las siguientes abreviaturas en sustitución de las definiciones de las mismas que aquí se especifican:

- FPE: Formación Profesional para el Empleo¹.
- AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- IRPF: Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.
- Reglamento del IRPF: Reglamento de la Ley del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.
- IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido.
- IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas.
- TRLRHL: Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales.
- DGT: Dirección General de Tributos de la Secretaría General de Hacienda del Ministerio de Economía y Hacienda.

¹ Las referencias hechas en diversas consultas tributarias a la formación continua y formación profesional ocupacional, se entenderán hechas a la Formación Profesional para el Empleo. Ello se debe al cambio de nomenclatura que sufrió esta formación en el año 2007, con la publicación de Real Decreto 395/2007, de 23 de marzo, por el que se regula el subsistema de formación profesional para el empleo.

- IS: Impuesto de Sociedades.
- RIS: Reglamento del Impuesto de Sociedades.
- IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- RIRPF: Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- SAE: Servicio Andaluz de Empleo, Agencia de Régimen Especial.
- INEM: Instituto Nacional de Empleo. Actualmente denominado Servicio Público de Empleo Estatal.

3. INTRODUCCIÓN: EL CONTEXTO DE LA FORMACIÓN PROFESIONAL PARA EL EMPLEO

El presente apartado trata de definir y contextualizar la Formación Profesional para el Empleo, así como identificar los agentes intervinientes en la misma y la problemática fiscal que se encuentran dichos agentes. La Formación Profesional para el Empleo en la actualidad se ha convertido en uno de los instrumentos más importantes de las políticas activas de empleo.

3.1. DEFINICIÓN DE FPE

El Real Decreto 395/2007, de 23 de marzo, por el que se regula el subsistema de formación profesional para el empleo, define, en su artículo 2 el concepto y fines de la Formación Profesional para el Empleo.

El subsistema de formación profesional para el empleo está integrado por el conjunto de instrumentos y acciones que tienen por objeto impulsar y extender entre las empresas y los trabajadores ocupados y desempleados una formación que responda a sus necesidades y contribuya al desarrollo de una economía basada en el conocimiento.

Son fines de la formación profesional para el empleo:

- a) Favorecer la formación a lo largo de la vida de los trabajadores desempleados y ocupados, mejorando su capacitación profesional y desarrollo personal.

- b) Proporcionar a los trabajadores los conocimientos y las prácticas adecuados a las competencias profesionales requeridas en el mercado de trabajo y a las necesidades de las empresas.
- c) Contribuir a la mejora de la productividad y competitividad de las empresas.
- d) Mejorar la empleabilidad de los trabajadores, especialmente de los que tienen mayores dificultades de mantenimiento del empleo o de inserción laboral.
- e) Promover que las competencias profesionales adquiridas por los trabajadores tanto a través de procesos formativos (formales y no formales), como de la experiencia laboral, sean objeto de acreditación.

Una vez analizada la definición legal y las finalidades de la misma, es interesante resaltar las diferentes iniciativas de formación que componen el sistema, y que se establecen en el artículo 4 del citado Real Decreto. Su lectura pone de manifiesto lo complejo que resulta la gestión de diferentes iniciativas y la multitud de agentes intervinientes.

El subsistema de formación profesional para el empleo está integrado por las siguientes iniciativas de formación:

- a) La formación de demanda, que abarca las acciones formativas de las empresas y los permisos individuales de formación financiados total o parcialmente con fondos públicos, para responder a las necesidades específicas de formación planteadas por las empresas y sus trabajadores.
- b) La formación de oferta, que comprende los planes de formación dirigidos prioritariamente a trabajadores ocupados y las acciones formativas dirigidas prioritariamente a trabajadores desempleados con el fin de ofrecerles una formación que les capacite para el desempeño cualificado de las profesiones y el acceso al empleo.
- c) La formación en alternancia con el empleo, que está integrada por las acciones formativas de los contratos para la formación y por los programas públicos de empleo-formación, permitiendo al trabajador compatibilizar la formación con la práctica profesional en el puesto de trabajo.
- d) Las acciones de apoyo y acompañamiento a la formación, que son aquellas que permiten mejorar la eficacia del subsistema de formación profesional para el empleo.

Para seguir profundizando en la FPE, una vez expuestas las diferentes iniciativas/programas de formación, conviene identificar a los diferentes intervinientes. Para ello, se prosigue analizando el mencionado Real Decreto.

3.2. CENTROS Y ENTIDADES PARTICIPANTES EN LA FPE

Son numerosos los agentes que intervienen en la impartición de la FPE. Esta pluralidad de entidades participantes dificulta la gestión, ya que los centros impartidores presentan muy distintas formas jurídicas. Para aportar claridad a esta cuestión central, a continuación se identifica al entramado de entidades intervinientes en la FPE en Andalucía acudiendo para ello a la normativa estatal y andaluza que la regula.

Para entender esta complejidad, no hay más que observar la pluralidad de entidades que pueden impartir formación profesional para el empleo:

Podrán impartir formación profesional para el empleo²:

- a) Las Administraciones Públicas competentes en materia de formación profesional para el empleo, a través de sus centros propios o mediante convenios con entidades o empresas públicas que puedan impartir la formación.
- b) Las Organizaciones empresariales y sindicales, y otras entidades beneficiarias de los planes de formación dirigidos prioritariamente a trabajadores ocupados, por sí mismas o a través de los centros y entidades contemplados en los programas formativos de las citadas organizaciones o entidades beneficiarias. Cuando se trate de centros o entidades de formación deberán estar acreditados o inscritos, según los casos.
- c) Las empresas que desarrollen acciones formativas para sus trabajadores o para desempleados con compromiso de contratación, que podrán hacerlo a través de sus propios medios, siempre que cuenten con el equipamiento adecuado para este fin, o a través de contrataciones externas.
- d) Los Centros Integrados de Formación Profesional, de titularidad privada, y los demás centros o entidades de formación, públicos o privados, acreditados por las Administraciones competentes para impartir formación dirigida a la obten-

² Artículo 9 del Real Decreto 395/2007, de 23 de marzo, por el que se regula el subsistema de formación profesional para el empleo.

ción de certificados de profesionalidad. Estos centros deberán reunir los requisitos especificados en los reales decretos que regulan los certificados de profesionalidad correspondientes a la formación que se imparta en ellos, sin perjuicio de los requisitos específicos que podrán establecer las Administraciones públicas en el ámbito de sus competencias.

- e) Los centros o entidades de formación que impartan formación no dirigida a la obtención de certificados de profesionalidad, siempre que se hallen inscritos en el registro que establezca la administración competente. El Ministerio de Trabajo e Inmigración podrá establecer criterios mínimos para dicha inscripción.

Como se observa, las entidades colaboradoras establecidas por el Real Decreto 395/2007, son de muy distinta índole: administraciones públicas, organizaciones sindicales y empresariales, empresas, centros de formación públicos y privados, etc.

Si se atiende ahora a la normativa reguladora de la FPE en Andalucía³, se observa en su artículo 4 los posibles beneficiarios de la subvenciones para la impartición de la formación, donde se observa en mayor medida la complejidad y tipos de entidades involucrada en la Formación Profesional para el Empleo a través de instrumentos como Subvenciones y/o Convenios:

1. Podrán ser beneficiarios de las subvenciones destinadas a los Planes de Formación dirigidos prioritariamente a personas ocupadas⁴:

- a) En los Planes de Carácter Intersectorial, las Organizaciones Empresariales y Sindicales de carácter intersectorial que, estando inscritas en el Registro de Asociaciones Empresariales y Sindicales del Consejo Andaluz de Relaciones Laborales, tengan el carácter de más representativas en el ámbito autonómico.

Asimismo, también podrán ser beneficiarios de las subvenciones destinadas a la ejecución de Planes de Formación Intersectorial, para la formación dirigida específicamente a los colectivos de trabajadores/as y socios de la economía social, siempre que aporten actividad económica, las confederaciones y federaciones de cooperativas y/o sociedades laborales y las organizaciones re-

³ Orden de 23 de octubre de 2009, por la que se desarrolla el Decreto 335/2009, de 22 de septiembre, por el que se regula la ordenación de la Formación Profesional para el Empleo en Andalucía, y se establecen las bases reguladoras para la concesión de Subvenciones y ayudas y otros procedimientos.

⁴ El Real Decreto-Ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, introduce modificaciones en el Real Decreto 395/2007, de 23 de marzo, incorporando la posibilidad de que los centros y entidades de formación debidamente acreditados e inscritos puedan participar en este tipo de Formación. En la normativa autonómica se deberá adaptar en este sentido.

presentativas de la economía social de carácter intersectorial, todas ellas con suficiente implantación en la Comunidad Autónoma de Andalucía, cuando dicha formación esté dirigida específicamente a estos colectivos.

También podrán ser beneficiarias de los planes de formación intersectoriales para la formación dirigida específicamente al colectivo de autónomos, las asociaciones representativas de trabajadores autónomos de carácter intersectorial, así como las organizaciones contempladas en el artículo 21.5 de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo. En todo caso, tendrán prioridad las asociaciones representativas de autónomos que tengan mayor implantación en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

- b) En los Planes de carácter sectorial, además de las citadas en el primer párrafo del apartado anterior, las Organizaciones Empresariales y Sindicales de ámbito andaluz de carácter sectorial que, estando inscritas en el Registro de Asociaciones Empresariales y Sindicales del Consejo Andaluz de Relaciones Laborales, tengan el carácter de más representativas y representativas en los respectivos sectores de conformidad con lo establecido en el artículo 7.2 de la Ley Orgánica de Libertad Sindical, así como los entes paritarios de ámbito andaluz creados al amparo de la negociación colectiva sectorial estatal o autonómica.
2. Podrán ser beneficiarias de las subvenciones destinadas a la Formación de oferta dirigida prioritariamente a personas desempleadas reguladas en la Sección 3ª y al desarrollo de las acciones Formación de Formadores reguladas en el artículo 40, las entidades de Formación Profesional para el Empleo inscritas y/o acreditadas en el Registro Andaluz de centros y entidades de Formación Profesional para el Empleo conforme a lo previsto en el Capítulo V.
 3. Además de los beneficiarios señalados en los apartados anteriores, los miembros asociados del beneficiario que se comprometan a ejecutar la totalidad o parte de la actividad que fundamenta la concesión de la subvención en nombre y por cuenta del mismo, podrán tener igualmente la consideración de beneficiarios.
 4. Podrán tener asimismo la condición de beneficiarios las agrupaciones formadas por las organizaciones o entidades previstas en el apartado 1 de este artículo y las formadas por éstas y por entidades vinculadas a las mismas que tengan entre sus fines el desarrollo de actividades formativas. Deberá nombrarse un representante o apoderado único de la agrupación con poderes bastantes para cumplir las obligaciones que, como beneficiario, corresponden a la agrupación.

5. Para el resto de modalidades de subvención reguladas en la presente Orden los beneficiarios se concretan en el capítulo correspondiente.

Para terminar de comprender este entramado de entidades, se debe definir lo que son Centros o Entidades Acreditadas o Inscritas. Esta definición se encuentra en la Orden de 23 de octubre de 2009, por la que se regula la Formación Profesional para el Empleo en Andalucía, concretamente el Capítulo V trata de los centros y entidades de Formación Profesional para el Empleo y del Registro de dichos centros.

- **Centros o entidades acreditadas:** Se entiende por Centros y Entidades acreditadas, aquellas que impartan formación conducente a la obtención de Certificados de Profesionalidad, debiendo cumplir los requisitos establecidos en la normativa específica reguladora de cada certificado. La acreditación del centro o entidad se realizará para cada Certificado de Profesionalidad.
- **Centros y Entidades inscritas:** Se entiende por centros o entidades inscritas aquellas que impartan formación no conducente a la obtención de Certificados de Profesionalidad y que cumplan los requisitos del Programa Formativo de cada especialidad. Para cada especialidad se solicitará la inscripción correspondiente.

La creación del Registro de Centros y Entidades de Formación Profesional para el Empleo, aparece recogida en el artículo 70 de la Orden de 23 de octubre de 2009, que regula la FPE en Andalucía, y se establece que en dicho registro deben estar inscritas o acreditadas todas las entidades y centros que participen en los programas de FPE en Andalucía. En cuanto a su funcionamiento se establece el apartado 4 del mencionado artículo que el Servicio Andaluz de Empleo, a través de la Dirección General competente en materia de Formación Profesional para el Empleo, inscribirá o acreditará de oficio en el Registro a los Centros Públicos de Formación Profesional para el Empleo. No obstante, esta competencia ha sido delegada en las personas titulares de las respectivas Direcciones Provinciales del Servicio Andaluz de Empleo, mediante la Orden de 14 de mayo de 2010, por la que se delegan determinadas competencias en materia de formación profesional para el empleo publicada en el BOJA núm. 180 de 2010.

3.3. PROBLEMÁTICA FISCAL

En la Formación Profesional para el Empleo, como ha quedado expuesto en el apartado anterior, intervienen múltiples entidades colaboradoras. Junto a ellas, in-

tervienen también otros agentes implicados como son el profesorado, el alumnado, las entidades subcontratadas por las entidades beneficiarias para la ejecución de la formación, y, finalmente, el organismo concedente, que regula, instruye y resuelve el procedimiento administrativo, y que en Andalucía es la propia Junta de Andalucía a través del Servicio Andaluz de Empleo el órgano que asume las competencias. No hay que olvidar, por último, al Fondo Social Europeo, que financia en gran parte las ayudas a la formación obligando a cumplir su normativa propia. Todos los agentes implicados deben gestionar e implementar la FPE teniendo en cuenta una serie de elementos o conceptos tales como Becas, subvenciones, convenios, gastos de transportes, subcontratación, actividades económicas, exenciones, etc. Esta diversidad en los agentes y conceptos implicados en la FPE dificulta la regulación fiscal de la misma.

Este complejo entramado de entes y elementos intervinientes, obliga a tener en cuenta un amplio conjunto de normas fiscales a la que están sometidos los centros que imparten Formación Profesional para el Empleo y demás partes implicadas, y que deben conocer tanto los centros como la Administración que la regula. Entre estas puede señalarse el IRPF (Impuesto para la Renta de las Personas Físicas), el Impuesto de Sociedades, el Impuesto de Actividades Económicas, el IVA, haciendo todo ello que la Formación Profesional para el Empleo esté sometida a un entramado fiscal muy complejo que dificulta la correcta interpretación de algunos preceptos y su aplicación por parte de estas entidades colaboradoras y de la propia Administración Pública.

Junto a este complejo y amplio conjunto normativo, hay que destacar que las leyes y los reglamentos que regulan dichos Impuestos no son específicos ni claros en algunos aspectos concretos de la Formación Profesional para el Empleo, por lo que la simple consulta de dichas normas no resuelve la problemática o las dudas que surgen en relación con circunstancias concretas de la gestión de acciones y programas formativos.

Por ello, el análisis sobre las consultas planteadas por diversos contribuyentes a la Dirección General de Tributos sobre temas relativos a Formación Profesional para el Empleo o materia análoga nos reporta información muy valiosa y pertinente para subsanar esas cuestiones que las distintas normativas aplicables no especifican, ya que se considera doctrina en materia fiscal.

De ahí que en este trabajo de investigación tenga como principal objeto la **identificación y profundización** de consultas tributarias generales y vinculantes que sean de especial relevancia en cuestiones relacionadas con la FPE, emitidas por la Dirección General de Tributos, perteneciente a la de la Secretaría General de Ha-

cienda del Ministerio de Economía y Hacienda, ya que dichas consultas tributarias son consideraras doctrina en materia tributaria.

Tras la identificación de las consultas tributarias halladas en la presente investigación, se ha pasado a su análisis profundo, tratando de obtener respuestas que ayuden a solventar ciertas dudas que se plantean en torno a las becas, al IVA, al IAE, y al arrendamiento de Aulas en la Formación, entre otros. No obstante, quedan abiertas nuevas líneas de investigación en materia de FPE que no han sido objeto del presente trabajo, y que podría ser objeto de una posible continuación del mismo. Es el caso de la subcontratación en la Formación Profesional para el Empleo, que suscita gran interés y es una materia controvertida desde el punto de vista fiscal, y es objeto de distintas interpretaciones en diferentes Comunidades Autónomas.

Por tanto, la fuente principal utilizada en el presente estudio han sido las consultas tributarias, considerada doctrina para la Agencia Tributaria, tal y como se explica a continuación.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria destacó como principal novedad el carácter vinculante de todas las contestaciones a las consultas tributarias escritas y no sólo para el consultante sino también para otros obligados tributarios siempre que exista identidad entre su situación y el supuesto de hecho planteado en la consulta. Por tanto, el carácter vinculante de las consultas tributarias hace efectiva la unificación de criterios en la actuación de toda la Administración Tributaria. El artículo 88 y 89 de la Ley General Tributaria establece las consultas tributarias y sus efectos, estableciéndose que la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

Por ello, el análisis sobre las consultas planteadas por diversos contribuyentes a la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre temas relativos a Formación Profesional para el Empleo reporta información muy valiosa, pertinente y vinculante, que nos permite subsanar esas cuestiones que la Ley no especifica, ya que, como se ha expuesto, se considera doctrina en materia fiscal.

4. METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN

4.1. INTRODUCCIÓN

Como se ha puesto de manifiesto en los apartados anteriores, los centros y entidades que imparten Formación Profesional para el Empleo se encuentran con dudas fiscales que les resulta difícil solventar con la simple lectura de la legislación aplicable. Entre los aspectos que suscitan especial interés se encuentran, entre otros, la exención o no del IVA en la formación, el tratamiento fiscal de las becas que se otorgan al alumnado, el tipo impositivo de la elaboración de material didáctico o el tratamiento fiscal del arrendamiento o cesión de uso de aulas.

El hecho de que estas cuestiones, de gran interés para los mencionados centros, no puedan solventarse de forma inequívoca a partir de lo dispuesto en las leyes y reglamentos, es lo que ha motivado el desarrollo de la presente investigación. Es por ello por lo que su objetivo principal es, por un lado, identificar la doctrina tributaria sobre las materias fiscales mencionadas, que son de difícil interpretación para los centros de FPE y la propia administración encargada de la gestión de la FPE, y, por otro lado, obtener resultados del análisis de la información disponible en la normativa y en la doctrina, que permita ofrecer respuesta a éstas cuestiones, presentándolos de manera sistemática, útil y ordenada.

Para alcanzar dichos resultados, se ha comenzado con la identificación, tratamiento y análisis de consultas tributarias vinculantes y/o generales. Con el estudio de las mismas se ha encontrado información valiosa para aclarar la problemática fiscal

existente. Estas consultas constituyen la base sobre las que se ofrecen los resultados de la presente investigación, que son los criterios de interpretación de las cuestiones fiscales en la FPE, de manera que permitan solventar los aspectos que generan dudas en cuanto su aplicación.

4.2. METODOLOGÍA

Se ha realizado una investigación aplicada de naturaleza inductiva, siguiendo una metodología eminentemente cualitativa basada en la observación y el análisis documental.

Para la realización del presente trabajo, se ha partido de la revisión de fuentes secundarias: el estudio de las leyes de los diferentes impuestos y sus reglamentos correspondientes, y el análisis de doctrina tributaria formada por las consultas tributarias vinculantes y generales que la Dirección General de Tributos ha contestado a contribuyentes que las han realizado, y que están relacionadas con la fiscalidad de la Formación Profesional para el Empleo.

La investigación ha comenzado con un análisis exhaustivo de normativa fiscal: leyes, reglamentos y sus modificaciones. Entre la normativa analizada se encuentra la referida al IRPF; IS; IAE e IVA. Este análisis se ha centrado principalmente en aspectos de las mismas que resultan de difícil interpretación para los centros de formación para el empleo, aspectos que se han obtenido de la experiencia profesional de la investigadora en el ámbito de la gestión de entidades impartidoras de FPE y el contacto frecuente a través de dicho ejercicio con la normativa y la documentación fiscal.

Una vez realizado dicho análisis, se han puesto de manifiesto algunos aspectos que dicha legislación no deja claros expresamente y que generan dudas a los centros que imparten FPE, y que como se ha mencionado anteriormente, estos aspectos de difícil interpretación se han obtenido de la experiencia profesional de la investigadora. Entre estas cuestiones, la investigación se ha centrado en la exención o no del IVA en la formación, el tratamiento fiscal de las becas que se otorgan al alumnado, el tipo impositivo de la elaboración de material didáctico y el tratamiento fiscal del arrendamiento o cesión de uso de aulas, entre otras.

Una vez detectado dichas situaciones que no quedan expresamente aclaradas en las normas, se ha procedido a la búsqueda e identificación de consultas tributarias emitidas por la Dirección General de Tributos relacionadas con la FPE. Dichas

consultas aportan información pertinente para conocer los criterios que deben seguir los organismos que aplican las normas, ya que ofrecen la interpretación realizada por la Dirección General de Tributos sobre consultas realizadas por contribuyentes. Para evidenciar el carácter aplicado de la investigación es necesario exponer en qué consiste una consulta tributaria.

Las consultas tributarias se encuentran reguladas en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Se trata de un procedimiento por el que los obligados pueden formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda. Es un trámite que se inicia por el interesado tributario; ciudadanía y empresa⁵, mediante escrito dirigido a la Dirección General de Tributos de la Secretaría General de Hacienda, perteneciente al Ministerio de Economía y Hacienda, que es al órgano competente para su contestación. Dicho órgano debe contestar por escrito en un plazo máximo de 6 meses desde su presentación.

La contestación a las consultas tributarias escritas tienen carácter informativo y el obligado tributario no puede entablar recurso alguno contra dicha contestación. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente. No obstante, y una de las características más importantes que reúnen las consultas tributarias vinculantes⁶ y que constituyó una importante novedad a partir de la publicación de la Ley 58/2003, General Tributaria, es que la **contestación tiene efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante. Los órganos de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.**

Es precisamente este hecho que se subraya lo que ha motivado la realización de la presente investigación, ya que se han analizado las interpretaciones realizadas por la Dirección General de Tributos en consultas concretas e inferido a partir de estas los elementos generalizables al conjunto de entidades y centros que formación.

⁵ Pueden también formular consultas tributarias los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados.

⁶ El carácter vinculante de las consultas fue una novedad introducida por la Ley 58/2003, General Tributaria. Antes de dicha Ley, las consultas eran consultas Generales, no vinculantes. Por tanto en la presente investigación se han usado en ciertas ocasiones consultas anteriores a dicha Ley, que no tienen el carácter de vinculantes.

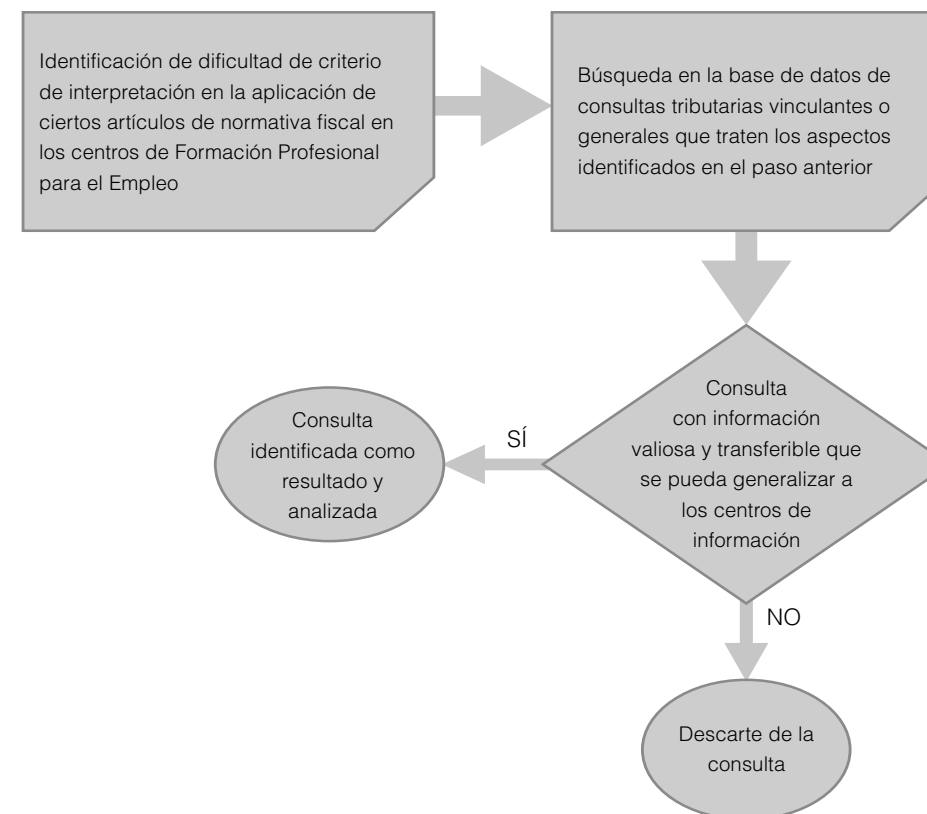
Esto se ha llevado a cabo extrayendo de consultas y respuestas individuales rasgos comunes, que han permitido generalizar interpretaciones individuales hacia interpretaciones aplicables al conjunto de entidades de formación, habiéndose prestado especial atención durante la identificación y análisis de dichos documentos en la **identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario concreto que realizó la consulta y los centros de formación y las cuestiones de su interés.**

Los resultados más importantes de la investigación realizada han sido dos, a saber, la propia identificación de consultas tributarias y las interpretaciones a las cuestiones planteadas.

Por un lado, **el hallazgo e identificación de consultas tributarias relevantes**, que ofrecen la interpretación de la Dirección General de Tributos ante ciertos aspectos que en la FPE generan dudas en la aplicación de los tributos. Estos resultados se ofrecen ordenados por temática en el apartado “*Fuentes y Referencias*” para que puedan ser consultadas por los interesados. El hallazgo de dichas consultas no es una tarea fácil, ya que la búsqueda de las mismas en la base de datos de la doctrina tributaria de la Dirección General de Tributos donde se publican⁷ conlleva realizar numerosas búsquedas, mediante el recurso a la utilización secuenciada y sistemática de combinaciones de voces relacionados con la FPE, así como la lectura y descarte de multitud de consultas que no son relevantes una vez examinadas a fondo. De este proceso se consigue tras una larga investigación la identificación de las consultas más relevantes en materia de FPE y de las que se puede extraer información valiosa, infiriendo de la respuesta a una consulta realizada por un contribuyente individual los argumentos aplicables a la generalidad de los centros de formación.

⁷ <http://petete.minhac.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/consulta.htm>

Gráfico 1. **Resumen del proceso seguido para la identificación de consultas**

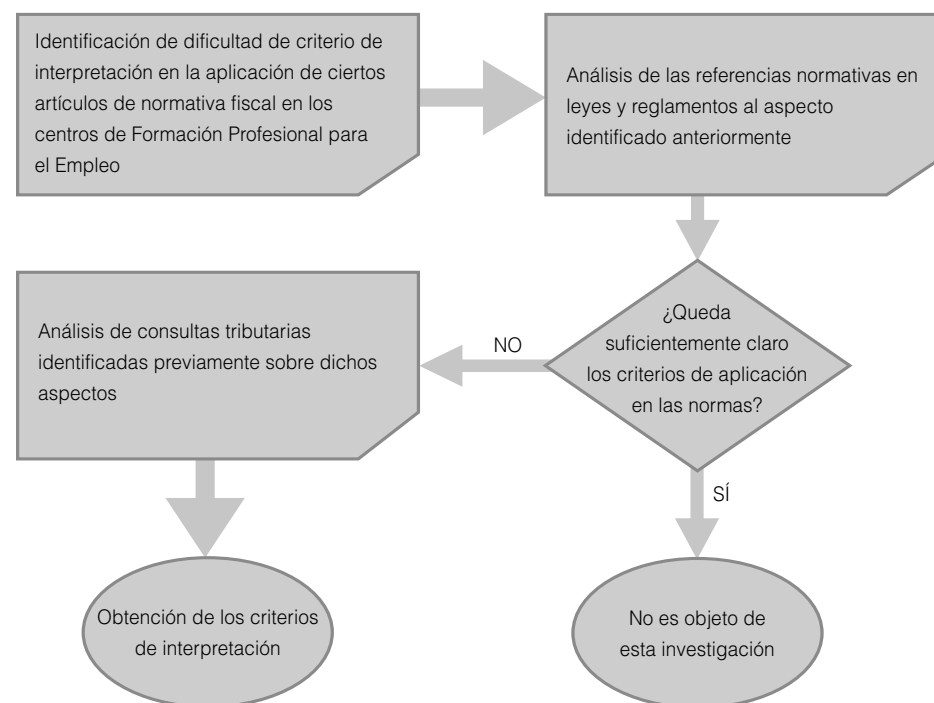


Un segundo resultado de la investigación resulta ser por tanto la exposición ordenada y sistematizada, de las **conclusiones obtenidas sobre la aplicación de los aspectos fiscales** que en la FPE generaban duda, que se han obtenido de las diferentes consultas tributarias. Como ya se ha apuntado con anterioridad, se trata de cuestiones tales como el tratamiento fiscal de las becas al alumnado, la exención o no del IVA en la formación, el tipo impositivo de la elaboración de material didáctico y el tratamiento fiscal del arrendamiento o cesión de uso de aulas, entre otras.

Para cada tema analizado, se ha comenzado exponiendo lo que determina la correspondiente Ley y/o Reglamento, poniendo de manifiesto la dificultad de interpretación sobre la temática concreta. Posteriormente se ha llevado a cabo el análisis sistemático de las consultas tributarias que fueron identificadas previamente y que tratan el aspecto concreto. A partir de dicha identificación y análisis se obtuvieron y delimitaron criterios de interpretación que contribuyen a aclarar las diferentes du-

das suscitada. Como ya se ha expuesto, la interpretación que ofrece cada resultado, está basada en los criterios de interpretación de la Dirección General de Tributos, las cuales son vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos, por lo que se puede afirmar que son los criterios correctos de interpretación que deben respetar los centros de formación.

Gráfico 2. Resumen del proceso seguido para la obtención de los criterios de interpretación



4.3. OBJETIVO

La finalidad del trabajo es la obtención de información fiscal útil, presentada de manera sistemática y ordenada dónde se puedan encontrar respuestas a los principales aspectos fiscales que materia de formación para el empleo generan dudas. Como ya se ha mencionado, los aspectos tratados en la presente investigación han sido el tratamiento fiscal de las becas al alumnado, la exención o no del IVA en la formación, el tipo impositivo de la elaboración de material didáctico y el tratamiento fiscal del arrendamiento o cesión de uso de aulas.

Se confía que tanto las consultas tributarias identificadas, como los resultados presentados de manera ordenada, sea información transferible y útil para los centros que imparten formación profesional para el empleo, para la Administración Pública que gestiona la FPE y para todos los interesados e interesadas en la misma, de manera que esta investigación contribuya a mejorar la gestión de estos centros acreditados o/e inscritos y por ende, la mejora de la Formación profesional para el Empleo.

4.4. APLICABILIDAD DE LOS RESULTADOS

Los resultados de la presente investigación son eminentemente prácticos. A partir de los mismos podría desarrollarse aprovechamientos de carácter documental que ayudaran a transferir la información pertinente. Algunos rendimientos documentales podrían ser los siguientes:

- Documentos del tipo “guía práctica”.
- Documentos tipo “FAQs” que den respuesta a las principales cuestiones que generan incertidumbre en materia fiscal a los centros de formación para el empleo.
- Folletos.
- La simple recopilación de las principales consultas tributarias en un documento también sería información de utilidad para los agentes implicados en la FPE.
- Artículos en revistas especializadas.
- Newsletter.
- Congresos, jornadas y Foros técnicos e institucionales relacionados con la FPE.

Estos documentos podrían se distribuidos bien en papel, o bien digitalmente, mediante difusión en Web, envío de guía en formato digital por email o en foros especializados.

Para que los diferentes resultados del estudio lleguen a la mayor parte de los centros de Formación para el Empleo, que constituyen el público interesado en la problemática que ha sido objeto del estudio, se podría recurrir a la propia Consejería de Empleo o el Servicio Andaluz de Empleo en su calidad de responsable público de la labor de los centros acreditados o inscritos para impartir Formación Profesional para el Empleo.

También podrían distribuirse a través de las diferentes Federaciones o Asociaciones provinciales/Regional de centros de Formación Profesional para el Empleo, para que sean éstas organizaciones las que transfieran los resultados obtenidos en el presente estudio a sus entidades asociadas/federadas.

Aplicabilidad para la práctica administrativa

La información obtenida no sólo resultaría de interés para los centros de Formación con los aprovechamientos ya expuestos, sino también sería de gran utilidad para la Junta de Andalucía, a través del Servicio Andaluz de Empleo, como entidad con competencia en la gestión de la Formación Profesional para el Empleo.

Según se establece en los Estatutos del Servicio Andaluz de Empleo⁸, a éste le corresponde el ejercicio de las competencias en materia de empleo y cualificación profesional, entre las que se destaca la Formación Profesional para el Empleo, como una de las políticas activas de empleo más importantes. Para el cumplimiento de estos objetivos del SAE, éste ejerce las funciones de planificación, gestión, promoción y evaluación de los distintos programas y acciones para el empleo, entre ellos los relativos a la formación para el empleo, la coordinación y planificación de los centros propios o consorciados, así como el desarrollo de cuantas otras funciones puedan corresponder a éstos en su materia.

La publicación de la Orden de 23 de octubre de 2009, que regula la FPE en Andalucía⁹ supuso la asunción del nuevo modelo de Formación Profesional para el Empleo en Andalucía. Dicha Orden faculta a la persona titular de la Dirección Gerencia del Servicio Andaluz de Empleo a adoptar las medidas necesarias para la aplicación y desarrollo de sus disposiciones, así como para dictar cuantas instrucciones sean precisas para la ejecución de lo dispuesto en la misma. Del mismo modo, se establece como obligatorio para los centros de formación que impartan FPE el justificar ante el órgano concedente el cumplimiento de los requisitos y condiciones, así como la realización de la actividad y el cumplimiento de la finalidad que determinen la concesión o disfrute de la subvención.

Del mismo modo, el artículo 40 del Decreto 335/2009, de 22 de septiembre, por el que se regula la Ordenación de la Formación Profesional para el Empleo en Andalucía, establece que, sin perjuicio de las competencias de otros órganos de fiscalización y control, el desarrollo de las actuaciones de control y seguimiento de la Formación Profesional para el Empleo es competencia del Servicio Andaluz de Empleo. Entre dichas acciones se incluirán actuaciones de verificación y control de la formación cofinanciada por el Fondo Social Europeo conforme a lo establecido en la normativa de la Unión Europea. Y es responsable también de que los agentes

⁸ Decreto 96/2011, de 19 de abril, por el que se aprueban los estatutos del Servicio Andaluz de Empleo.

⁹ Orden de 23 de octubre de 2009, por la que se desarrolla el Decreto 335/2009, de 22 de septiembre, por el que se regula la ordenación de la Formación Profesional para el Empleo en Andalucía, y se establecen las bases reguladoras para la concesión de subvenciones y ayudas y otros procedimientos.

y antes que colaboran en la ejecución de dicha formación actúen conforme a la legalidad vigente en todas sus actuaciones.

En definitiva, tanto la metodología empleada como los resultados empleados por el presente trabajo contribuyen a un desempeño más eficaz de la responsabilidad que la Administración Pública competente en materia de FPE tiene en relación con la verificación, control y justificación de los gastos derivados de la ejecución por parte de los centros de formación de programas formativos cofinanciados por el Servicio Público de Empleo Estatal y el Fondo Social Europeo. Asimismo, este trabajo contribuye al fortalecimiento administrativo del SAE y su personal en relación con la capacidad de instruir y verificar el cumplimiento de los requerimientos que en materia fiscal y de justificación de costes subvencionables establece la normativa aplicable a los centros colaboradores.

Por tanto, los resultados de este trabajo pueden servir, por un lado, para ser utilizado en las instrucciones y resoluciones que se elaboren de cara a la mejor gestión de la FPE y que por tanto mejore la práctica administrativa entre los centros colaboradores y su Órgano Público responsable. Y, por otro lado, para mejorar el desempeño del personal técnico del SAE encargado de la comprobación, verificación y control de las justificaciones económicas de las ayudas concedidas, ofreciendo un mayor conocimiento en materia fiscal relacionada con la FPE.

La formación y capacitación del personal responsable de la gestión de la FPE en Andalucía se contempla en la Disposición Adicional Cuarta del Decreto 335/2009, de 22 de septiembre, por el que se regula la Ordenación de la Formación Profesional para el Empleo en Andalucía que establece lo siguiente: “Con el fin de mejorar la calidad de los servicios y procedimientos contemplados en el presente Decreto, el Servicio Andaluz de Empleo articulará las estrategias y los instrumentos necesarios para optimizar las competencias del personal responsable de la gestión de los mismos, promoviendo su formación y la actualización de sus conocimientos”.

El citado Decreto establece también en su Disposición Adicional Quinta que los Centros propios de la Consejería competente en materia de empleo y sus entidades instrumentales pasarán a tener la consideración de Centro Público de Formación Profesional para el Empleo. Por tanto, el personal adscrito a dichos centros también puede ver mejorado su desempeño gestor y ejecutor en materia de FPE con lo aportado por este trabajo.

Por tanto, se espera que la información resultante del estudio sea aplicable y útil a la Junta de Andalucía, al nutrido conjunto de centros acreditados o inscritos como entidades de Formación Profesional para el Empleo, a las personas formadoras

autónomas, y entidades subcontratadas. Asimismo, pueden beneficiarse de su aplicabilidad el personal del Servicio Andaluz de Empleo que gestiona la formación junto con el propio alumnado u otros operadores intervinientes, ya que el trabajo aporta información fiscal sobre diferentes aspectos: tratamiento fiscal de las becas, la exención o no de IVA en la impartición de formación tanto de carácter presencial como a distancia, las altas en el IAE y el epígrafe correspondiente, el tratamiento fiscal del alquiler de aulas equipadas.

Por último, y aunque el presente trabajo se dirige principalmente a los agentes y operadores intervinientes en Andalucía, consideramos que el alcance de su aplicabilidad es en buena medida de carácter nacional, al tener su base en normas fiscales y consultas tributarias de rango estatal. Por esta razón confiamos en que podría resultar de utilidad para los centros que imparten Formación Profesional para el Empleo en otras comunidades autónomas con las salvedades que cupiera establecer a partir de las especificidades de sus respectivos ordenamientos autonómicos en materia fiscal.

Carácter innovador

Hasta la fecha, no existe, pese a resultar necesario, ningún documento que aglutine las interpretaciones de la Agencia Tributaria en materias relacionadas con la FPE.

En la actualidad, tanto la problemática existente, tal y como ha sido expuesta en apartados anteriores, como la falta de homogeneidad en los criterios interpretativos hacen que la justificación de gastos realizados por parte de las entidades en las subvenciones tenga un carácter manifiestamente mejorable.

Teniendo en cuenta que la Formación Profesional para el Empleo en Andalucía, en la actualidad está cofinanciadas por el Fondo Social Europeo, son muchos los controles y verificaciones a las que las subvenciones otorgadas para la ejecución de los proyectos formativos están sometidas. Todo ello redundando en lo novedoso, oportuno y necesario de la clarificación conceptual y metodológica que implica este trabajo. Las convocatorias de formación profesional tiene carácter anual, publicándose anualmente en el BOJA mediante resoluciones de la Dirección General de Formación, Autónomos y Programas para el Empleo del Servicio Andaluz de Empleo. Por tanto los resultados del presente trabajo son plenamente aprovechables de cara a la futura justificación de gastos en el marco de las próximas convocatorias, para ser utilizado para incluir sus resultados en posibles instrucciones, así como para mejorar la gestión de las programaciones de FPE que se estén ejecutando de convocatorias anteriores.

5. TRATAMIENTO FISCAL DE LAS BECAS

En este epígrafe se trata de determinar cuál debe ser el tratamiento fiscal de las becas y ayudas al alumnado que contempla el subsistema de Formación Profesional para el Empleo. Este aspecto es de vital importancia, puesto que con los criterios de interpretación que se obtienen del presente análisis se solventan las dudas que se presentan en materia fiscal sobre becas, tanto para el alumnado que las percibe, para el centro de formación cuando asume el pago de las mismas, como para el Organismo que las financia y normalmente las concede y paga. El objetivo de este apartado es dilucidar varias cuestiones, a saber, por un lado si las becas y ayudas de la FPE computan a efectos de renta en el IRPF del alumnado o, por el contrario, están exentas; por otro lado, si se encuentran o no sometidas a retención y a qué tipo; y, por último, quien está obligado a retener.

Para todo ello, es conveniente comenzar definiendo cuáles son las becas y ayudas que incluye la normativa de la FPE.

El Decreto 335/2009, de 22 de septiembre, por el que se regula la ordenación de la Formación Profesional para el Empleo en Andalucía contempla, en su artículo 16, las ayudas y becas para el alumnado, estableciendo lo siguiente:

Las personas que participen en las acciones formativas de FPE y se encuentren en situación de desempleo, podrán recibir ayudas en concepto de transporte, manutención y alojamiento, así como ayudas que permitan conciliar su asistencia a la formación con el cuidado de hijos menores de seis años o familiares dependientes.

Asimismo, podrán establecerse becas de asistencia a las personas con discapacidad y a determinados colectivos de personas en situación de desempleo que establezca el Servicio Andaluz de Empleo y que requieran una actuación diferenciada para facilitar su cualificación o recualificación, al objeto de posibilitar su participación en programas específicos. Mediante Orden de la persona titular de la Consejería competente en materia de empleo se regularán estas ayudas y becas, fijando las cuantías, requisitos para su percepción e incompatibilidades.

En la Sección 5ª de la Orden de 23 de octubre de 2009, por la que se desarrolla el Decreto 335/2009, de 22 de septiembre, por el que se regula la ordenación de la Formación Profesional para el Empleo en Andalucía, y se establecen las bases reguladoras para la concesión de subvenciones y ayudas y otros procedimientos, se establecen las posibles becas y ayudas a los y las participantes desempleados/as:

- Becas de asistencia para personas con discapacidad y otros colectivos con especiales dificultades de acceso al mercado laboral (artículo 42).
- Ayudas de transporte, para aquellas personas que para asistir al curso tengan que desplazarse de un municipio a otro o, estando dentro de un mismo municipio, de un núcleo de población a otro, siempre que la distancia entre ambos sea al menos de 10 kilómetros (artículo 43).
- Ayudas de manutención y alojamiento, para personas desempleadas que tengan que desplazarse para asistir al curso, siempre que entre el lugar de residencia y el municipio donde se imparta la formación medien, al menos, 50 kilómetros y que el horario del curso sea de mañana y tarde (artículo 44).
- Ayudas a la conciliación, que tienen por objeto permitir a las personas desempleadas conciliar su asistencia a las acciones formativas que cuenten con sesiones presenciales con el cuidado de hijos menores de 6 años o de familiares dependientes hasta el segundo grado, siempre que cumplan determinados requisitos (artículo 45).

La orden de FPE no hace referencia al tratamiento fiscal de estas ayudas. No obstante, el artículo 46 establece, sobre el cómputo a efectos de renta, que las ayudas para suplir los gastos de transporte, manutención y alojamiento previstas en dicha orden no se computarán como renta a efectos de lo indicado en el artículo 215.3.2 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

De hecho, dicho artículo establece qué se considera renta a efectos del cálculo de las rentas para ser beneficiario del subsidio de desempleo: “Se considerarán como

rentas o ingresos computables cualesquiera bienes, derechos o rendimientos de que disponga o pueda disponer el desempleado derivados del trabajo, del capital mobiliario o inmobiliario, de las actividades económicas y los de naturaleza prescricional, salvo las asignaciones de la Seguridad Social por hijos a cargo y salvo el importe de las cuotas destinadas a la financiación del convenio especial con la Administración de la Seguridad Social. También se considerarán rentas las plusvalías o ganancias patrimoniales, así como rendimientos que puedan deducirse del montante económico del patrimonio, aplicando a su valor el 50 por 100 del tipo de interés legal del dinero vigente, con la excepción de la vivienda habitualmente ocupada por el trabajador y de los bienes cuyas rentas hayan sido computadas, todo ello en los términos que se establezcan reglamentariamente”.

Por tanto, del análisis efectuado hasta ahora se desprende que las becas y ayudas de la FPE no computarán como renta a efectos de ser beneficiario del subsidio por desempleo, y en ningún caso se puede interpretar que no computa como renta a efectos del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, ya que esto no lo especifica expresamente la norma.

Por tanto, y dado que la normativa de FPE no especifica el tratamiento fiscal de las becas y ayudas, se procede a analizar lo expuesto sobre las becas y ayudas en la normativa del IRPF, para tratar de obtener información sobre el régimen fiscal aplicable, a saber: si se consideran rentas del trabajo, si están sometidas a retención y, en su caso, quién tiene la obligación de retener.

Se comienza el análisis observando el artículo 17, letra H, de la Ley del IRPF (Ley 35/2006), que establece que se consideran rendimiento del trabajo *las becas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley*.

Dicho artículo 7 de la Ley detalla las rentas exentas, y concretamente en su apartado j, menciona qué becas están exentas: Estarán exentas las **becas públicas** y las **becas** concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II 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, **percibidas para cursar estudios reglados**, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, en los términos que reglamentariamente se establezcan. Asimismo estarán exentas en estos términos, las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos mencionadas anteriormente para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, así como las otorgadas por aquéllas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal

al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades.

Al hacer referencia la Ley del IRPF a los términos que reglamentariamente se establezcan, se procede a analizar el citado reglamento. En el mismo, en su artículo 75 se establece que estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta los rendimientos del trabajo, y por tanto, las becas.

No existen mayor mención a las becas en el Reglamento, por lo que, llegados a este punto, se continúa desconociendo exactamente el régimen fiscal de las becas y ayudas en la FPE y si se podrían considerar exentas. Se hace necesario así, analizar la doctrina tributaria en la materia. Para ello, se identifican y analizan las consultas tributarias vinculantes de la Dirección General de Tributos (DGT) sobre dicho tema. Concretamente, se estudia la consulta V1626-10, de 16/07/2010, que establece lo siguiente:

La entidad consultante pregunta sobre el sometimiento al IRPF de las bolsas de asistencia, ayudas de transporte, de alojamiento y manutención, y ayudas a la conciliación en la FPE. En la respuesta a la consulta, la DGT dictamina que puede concluirse que estas bolsas y ayudas no están amparadas por la exención recogida en el artículo 7.J de la Ley del IRPF, procediendo su tributación en IRPF como rendimientos del trabajo, tal y como determina el artículo 17.2.H de la Ley.

Por tanto, según esta consulta, se puede concluir que efectivamente estas becas y ayudas serán calificadas como rendimientos del trabajo a efectos del IRPF, y no forman parte de las becas exentas enumeradas en el artículo 7 apartado j analizado anteriormente.

Llegados a este punto, donde se ha concluido que las becas y ayudas de FPE a percibir por el alumnado deben considerarse rendimientos del trabajo, no exentas y sujetas a retención, las cuestiones son ahora quién tiene la obligación de retener y cuál será el tipo de retención aplicable.

Para solventar estas cuestiones, se prosigue con el análisis de la consulta tributaria citada: V1626-10, de la que se extraen los siguientes criterios de interpretación de la Dirección General de Tributos:

Respecto al tipo de retención aplicable a las becas, al tener éstas la calificación de rendimientos del trabajo, el mismo se determinará conforme con el procedimiento general que para el cálculo de las retenciones sobre estos rendimientos, que se recoge en el artículo 82 del Reglamento del Impuesto, debiendo tenerse en cuenta

que si el curso para el que se conceden las becas tuviera una duración inferior al año, el tipo de retención aplicable no podrá ser inferior al 2 por 100, tal como resulta de lo establecido en el artículo 86.2 del mismo Reglamento.

Finalmente, respecto a la determinación del obligado a retener, el artículo 76.1 del Reglamento del Impuesto determina que con carácter general, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación:

- a) Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas.
- b) Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades.
- c) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente.
- d) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él sin mediación de establecimiento permanente, en cuanto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 24.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

No se considerará que una persona o entidad satisface rentas cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago. Se entenderá por simple mediación de pago el abono de una cantidad por cuenta y orden de un tercero. No tienen la consideración de operaciones de simple mediación de pago las que se especifican a continuación. En consecuencia, las personas y entidades antes señaladas estarán obligadas a retener e ingresar en los siguientes supuestos:

- 1º. Cuando sean depositarias de valores extranjeros propiedad de residentes en territorio español o tengan a su cargo la gestión de cobro de las rentas derivadas de dichos valores, siempre que tales rentas no hayan soportado retención previa en España.
- 2º. Cuando satisfagan a su personal prestaciones por cuenta de la Seguridad Social.
- 3º. Cuando satisfagan a su personal cantidades desembolsadas por terceros en concepto de propina, retribución por el servicio u otros similares.

4º. Tratándose de cooperativas agrarias, cuando distribuyan o comercialicen los productos procedentes de las explotaciones de sus socios.

Por su parte, el artículo 28.1 de la Orden TAS/718/2008, de 7 de marzo, por la que se desarrolla el Real Decreto 395/2007, de 23 de marzo, por el que se regula el subsistema de formación profesional para el empleo, en materia de formación de oferta y se establecen las bases reguladoras para la concesión de subvenciones públicas destinadas a su financiación, y cuyo ámbito de aplicación se extiende a todo el territorio estatal dispone lo siguiente:

“Podrán solicitar las becas y ayudas contempladas en este capítulo los trabajadores desempleados que participen en las modalidades de formación previstas en esta Orden. La gestión y el abono de estas becas y ayudas corresponderán al Servicio Público de Empleo Estatal y a los órganos competentes de las Comunidades Autónomas, según sus respectivos ámbitos. Su concesión se realizará de forma directa, según el procedimiento establecido en el Real Decreto 357/2006, de 24 de marzo, previa solicitud del alumno. **Las entidades beneficiarias colaborarán en la gestión de estas becas y ayudas en los términos que establezcan las convocatorias**”.

De la interrelación de ambos preceptos procede concluir que, en cuanto el abono de estas becas y ayudas corresponde al órgano competente de la Comunidad Autónoma que las concede, será éste quien tenga la condición de obligado de retener, entendiéndose las labores de gestión que pudieran tener las entidades beneficiarias en el pago de aquellas como de simple mediación de pago, en cuanto actúan (como entidad colaboradora) por cuenta y orden del organismo concedente, por lo que aquellas entidades no tendrán la consideración de titulares de la obligación de retener respecto a estas becas y ayudas.

Por tanto sobre el tratamiento fiscal de las becas y ayudas de la FPE, se puede concluir lo siguiente:

- Todas las becas y ayudas al alumnado contempladas en la normativa de la FPE tienen la consideración de rendimientos del trabajo a efectos del IRPE.
- Todas se encuentran sometidas a retención a cuenta del IRPE.
- El obligado a retener es el INEM o el órgano competente de la Comunidad Autónoma que las concede y no el organismo o entidad que actúa como entidad colaboradora (centro de formación).

6. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS EN LA FPE

En este apartado se intenta esclarecer si existe o no obligatoriedad de cursar el alta en el IAE por parte de los centros acreditados y/o inscritos para impartir Formación Profesional para el Empleo, así como determinar en su caso el epígrafe en el que se debe cursar alta en la matrícula del impuesto. También se analiza si existe alguna exención en el ejercicio de la formación a la que se puedan acoger dichos centros.

6.1. EPÍGRAFE Y OBLIGACIÓN DE CURSAR ALTA

El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) se regula en los artículos 78 a 91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

En dicha norma se establece que el Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible se halla constituido por el mero ejercicio en territorio nacional de actividades económicas, ya sean empresariales, profesionales o artísticas, entendiéndose por tales aquellas que supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, ya se hallen o no especificadas en las Tarifas del citado impuesto y se ejerzan o no en local determinado. **De la definición legal transcrita se desprenden, entre otras, las siguientes cuestiones:**

a) **En primer lugar**, que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio de cualquier actividad económica. Ello significa que basta con un solo acto de realización de una actividad económica para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el impuesto, lo que, en definitiva, viene a excluir la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito indispensable.

En este mismo sentido se expresa la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del impuesto, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, al establecer en su regla 2ª 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”.

Pero, ¿qué significa que la actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico? El artículo 79.1 del TRLRHL establece que se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En consecuencia, para que una actividad sea considerada como económica y, por ende, su ejercicio constitutivo del hecho imponible del tributo en estudio se requiere:

1. Que dicha actividad suponga ordenación de medios de producción y/o recursos humanos con un fin determinado.
2. Que dicho fin sea, precisamente, la intervención en la producción o distribución de bienes y servicios.
3. Que la referida ordenación se haga por cuenta propia.

b) **En segundo lugar**, que el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia de que exista o no lucro en el ejercicio de la actividad, e, incluso, con independencia de que exista o no ánimo de lucro.

c) **Finalmente**, que el impuesto grava toda clase de actividades, con independencia de que éstas se hallen o no especificadas en las correspondientes Tarifas.

Una vez analizado la sujeción al impuesto del IAE, cabe concluir que el mero ejercicio en territorio nacional de cualquier actividad económica que suponga ordenación de medios de producción y/o recursos humanos con un fin determinado, independientemente de que exista ánimo de lucro, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto.

Pese a que exista sujeción al impuesto del IAE de una manera muy estricta, cabe destacar que existen exenciones, que se encuentran detalladas en el artículo 82 del TRLRHL, estableciéndose que estarán exentos:

– “El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales”.

El apartado 2 del mismo artículo dispone que los sujetos pasivos exentos por la letra a) del apartado 1, no estarán obligados a presentar declaración de alta en la matrícula del impuesto. La exención regulada en esta letra es aplicable única y exclusivamente a las Administraciones y Organismos públicos mencionados en la misma, sin que pueda ser de aplicación a otro tipo distinto de organismos o entidades públicas.

– Los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos de aplicación del impuesto en que se desarrolle tal actividad; a estos efectos, no se considerará que se ha producido el inicio del ejercicio de una actividad cuanto ésta se haya desarrollado anteriormente bajo otra titularidad, circunstancia que se entenderá que concurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad.

– Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 euros.

– Por otro lado, y dada la naturaleza jurídica de la entidad, le podría ser de aplicación las exenciones reguladas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, en virtud de la cual las entidades acogidas a dicho régimen fiscal podrán acogerse al régimen fiscal especial para las entidades sin fines lucrativos regulado en el Título II de la citada Ley; y en este supuesto, dichas entidades estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las explotaciones económicas del artículo 7 de la citada Ley que se hallen exentas, a su vez, del Impuesto sobre

Sociedades, condicionando la aplicación de tal exención a que dichas entidades comuniquen al ayuntamiento respectivo el ejercicio de la opción de acogerse al régimen fiscal especial regulado en dicha Ley, previo el cumplimiento de los requisitos y supuestos para adoptar dicho régimen especial.

No obstante todas estas exenciones salvo la primera, son de carácter rogado y se debe presentar el alta en la matrícula del impuesto, a la vez que solicite la exención ante el Órgano Correspondiente. Pese a que el IAE es un impuesto de carácter estatal, en algunos municipios tiene cedida la gestión y recaudación a las entidades locales, por lo que según la ocasión se debe presentar tanto el alta como las solicitudes de exención ante la delegación de AEAT o ante Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales según el caso.

Por tanto, una vez analizada los principales conceptos del IAE, parece desprenderse de momento que los centros que impartan FPE estarían sujetos al IAE; ya que el mero ejercicio de la actividad de formación en territorio nacional que conlleve la ordenación de medios y/o recursos humanos conlleva la obligación de presentar el alta en dicho impuesto, sin perjuicio de que les correspondiese o no alguna de las exenciones previstas en virtud de la cifra de negocios, del tipo de entidad, del comienzo del ejercicio de la actividad, etc. No obstante, aunque esto es lo que parece desprenderse a priori de lo analizado hasta ahora, se prosigue la investigación sobre qué epígrafe sería el más correcto para causar el alta en el mismo. Para ello, se analizan las consultas tributarias V0923-07, de 07/05/2007 y la 0064-04, de fecha 22/01/2004, de las que se obtiene la siguiente información:

En la Sección 1ª de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas junto con la Instrucción para la aplicación de las mismas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, se incluye el grupo 932 relativo a actividades de enseñanza no reglada de formación y perfeccionamiento profesional y educación, en el que se encuadra el epígrafe 932.1, que clasifica la actividad de enseñanza de formación y perfeccionamiento profesional no superior.

Dicho grupo 932 lleva aparejada una nota común, en la que se establece que no tendrán la consideración de actividad de enseñanza, ni devengarán cuota alguna por este impuesto, las actividades de formación, tanto ocupacional como continua¹⁰, financiadas exclusivamente por el Instituto Nacional de Empleo o por el

¹⁰ Desde la entrada en vigor del Real Decreto 395/2007, de 23 de marzo, por el que se regula el subsistema de formación profesional para el empleo, la formación ocupacional y continua se denomina Formación Profesional para el Empleo.

Fondo Social Europeo o cofinanciadas, también exclusivamente, por ambos Organismos.

Así pues, si las únicas enseñanzas que se imparten son las de formación profesional, ocupacional y continua, y todas ellas son financiadas exclusivamente por uno o ambos de los citados Organismos (Instituto Nacional de Empleo¹¹ y Fondo Social Europeo), no resultará obligado a contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas, ni a presentar declaración de alta en la Matrícula de éste.

Pero si se imparten enseñanzas de formación profesional, ocupacional o continua, no financiadas exclusivamente por uno o ambos de los mencionados Organismos (Instituto Nacional de Empleo y Fondo Social Europeo), estará obligado a presentar declaración de alta y a contribuir por el impuesto, por el epígrafe 932.1 respecto de las actividades de formación profesional, ocupacional y continua, no superior, y por el epígrafe 932.2 respecto de las actividades de enseñanza de formación profesional, ocupacional y continua, superior, conforme a lo dispuesto en la regla 2ª de la Instrucción.

Así pues, concreta la consulta tributaria 0064-04, que si las enseñanzas que imparte el sujeto pasivo al que alude la consulta, consistentes en dar cursos de formación tales como vigilante de seguridad, vendedor técnico, administrativo contable, etc., incluidos en el epígrafe 932.1 antes mencionado, en la medida en que se trate de una enseñanza encaminada a la formación o perfeccionamiento profesional, si son financiadas todas ellas exclusivamente por uno o ambos de los citados Organismos (Instituto Nacional de Empleo y Fondo Social Europeo), dicho sujeto no estará obligado a contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas, ni a presentar declaración de alta.

Pero si el sujeto pasivo imparte enseñanzas no financiadas exclusivamente por uno o ambos de los mencionados Organismos, estará obligado a presentar declaración de alta en el epígrafe 932.1 “Enseñanza de formación y perfeccionamiento profesional, no superior”.

Tras el análisis de esta valiosa información proporcionada por estas consultas tributarias, podemos concluir que:

- Si las únicas enseñanzas que se imparten son las de formación profesional, ocupacional y continua, y todas ellas son financiadas exclusivamente por uno o

¹¹ La consulta hace referencia al Instituto Nacional de Empleo, con lo que actualmente se podría entender dicha referencia hecha al Servicio Público de Empleo Estatal.

ambos de los citados Organismos (Instituto Nacional de Empleo y Fondo Social Europeo), no resultará obligado a contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas, ni a presentar declaración de alta en la Matrícula de éste.

- Si se imparten enseñanzas de formación profesional, ocupacional o continua, no financiadas exclusivamente por uno o ambos de los mencionados Organismos (Instituto Nacional de Empleo y Fondo Social Europeo) estará obligado a presentar declaración de alta y a contribuir por el impuesto, por el epígrafe 932.1 respecto de las actividades de formación profesional, ocupacional y continua, no superior, y por el epígrafe 932.2 respecto de las actividades de enseñanza de formación profesional, ocupacional y continua, superior, conforme a lo dispuesto en la regla 2ª de la Instrucción. En este último supuesto, habrá que tenerse en cuenta si a la entidad le son de aplicación algunas posibles exenciones señaladas en el artículo 82 del TRLRHL, en cuyo caso se debe cursar el alta y solicitar la exención.

6.2. ACTIVIDAD PROFESIONAL VERSUS ACTIVIDAD EMPRESARIAL

Una vez visto la obligatoriedad o no de cursar el alta en las matrículas del IAE, así como el epígrafe correspondiente, quedaría por analizar qué ocurre cuando el centro de formación tiene la forma jurídica de una persona física, establecida como autónomo, hecho que se da con frecuencia en la FPE, así como el caso del formador/a que por cuenta propia imparte formación para otros centros acreditados y/o inscritos. En éste caso, ¿cuál es el epígrafe correspondiente? Sería un grupo perteneciente a la Sección Primera de las tarifas del impuesto (actividades empresariales) o de la sección segunda (actividades profesionales).

Esta información se encuentra detallada en la consulta tributaria V2238-09, de 06/10/2009, donde se establece:

La actividad de enseñanza ejercida por una persona física, a efectos de su clasificación en el Impuesto sobre Actividades Económicas, se distingue, por la forma en que ésta se ejerce, entre actividad profesional y actividad empresarial.

A tenor de lo dispuesto en el artículo 79, apartado 1, del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, es profesional de la enseñanza, cualquiera que sea el objeto de ésta, quien, actuando por cuenta propia, desarrolle personalmente la actividad de que se trate.

Por el contrario, se estaría ante una actividad empresarial, 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.

De esta forma, si el sujeto pasivo realiza él directa y personalmente la actividad de enseñanza, se está ante una situación de profesionalidad a efectos del impuesto. Si, por el contrario, tal actividad se ejerce en el seno de una organización, una academia, centro de enseñanza, etc. tal elemento de profesionalidad vinculado a la personalidad individual del enseñante habrá desaparecido para dar paso a una clara situación empresarial.

La regla 3ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas ambas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, dispone que tienen la consideración de actividades empresariales, a efectos de este Impuesto, las mineras, industriales, comerciales y de servicios, clasificadas en la Sección Primera de las Tarifas; y tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección Segunda de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas. Como consecuencia de lo anteriormente expuesto, si la actividad desarrollada por el sujeto pasivo se encuentra dentro del marco de una organización empresarial, ésta se clasificará en alguna de las rúbricas correspondientes a la agrupación 93, “Educación e Investigación”, de la Sección Primera de las Tarifas (actividades empresariales).

A su vez, dicha agrupación 93 se desagrega en varios grupos, entre los cuales se hallan el grupo 931 destinado a la “Enseñanza reglada” y el grupo 932 que recoge la “Enseñanza no reglada de formación y perfeccionamiento profesional y educación superior”.

Por el contrario, si se tratase del ejercicio profesional de la actividad de enseñanza, en los términos expuestos anteriormente, el consultante deberá darse de alta en el grupo correspondiente a la actividad de que se trate de la agrupación 82, “Profesionales de la enseñanza”, de la Sección Segunda de las Tarifas.

La consulta finaliza contestando al contribuyente concreto que realizó la consulta, de cuya contestación se puede obtener información relevante: de los datos aportados por el consultante en su escrito, a través del cual éste manifiesta ser profesional de la biblioteconomía y que, a su vez, imparte cursos y seminarios referidos a su profesión sin que pueda deducirse si la docencia la ejerce en el seno de una organización empresarial o a título profesional, cabe concluir que en el caso de

que se trate de una actividad empresarial conforme a lo expuesto anteriormente, ésta deberá clasificarse dentro del grupo 932 de la Sección Primera, “Enseñanza no reglada de formación y perfeccionamiento profesional y educación superior”, en el epígrafe 932.1 correspondiente a la “Enseñanza de formación y perfeccionamiento profesional, no superior”. Por el contrario, si el sujeto pasivo ejerce la actividad docente a título profesional, ésta deberá clasificarse en el grupo 824 de la Sección Segunda, “Profesores de formación y perfeccionamiento profesional”.

A partir de lo analizado anteriormente, pueden destacarse las siguientes conclusiones:

- La actividad de enseñanza ejercida por una persona física, a efectos de su clasificación en el Impuesto sobre Actividades Económicas, se distingue, por la forma en que ésta se ejerce, entre actividad profesional y actividad empresarial.
- Si la persona física ejerce la actividad docente a título profesional, ésta deberá clasificarse en el grupo 824 de la Sección Segunda, “Profesores de formación y perfeccionamiento profesional”.
- Si la actividad desarrollada por el sujeto pasivo persona física se encuentra dentro del marco de una organización empresarial, ésta deberá clasificarse en el epígrafe 932.1 de la Sección Primera, correspondiente a la “Enseñanza de formación y perfeccionamiento profesional, no superior”.

7. IVA EN LA FORMACIÓN

La problemática del IVA en las actividades de formación, es una de cuestiones más polémicas suscitadas en el ámbito de la FPE. Son muchos los conceptos que hay que analizar en relación con el IVA de los centros de formación profesional para el empleo, cuestiones como la exención o no de los servicios de formación, o el tratamiento fiscal a efectos de IVA de elementos de la FPE tales como material didáctico, teleformación, docencia y gestión de la formación, entre otras.

7.1. EXENCIÓN DE LOS SERVICIOS DE FORMACIÓN DE LA FPE

En este apartado se trata de determinar si los servicios de formación para el empleo se encuentran o no exentos de IVA, y en qué términos.

Para comenzar, se analiza la normativa del IVA extrayendo de la misma los preceptos que tratan sobre las actividades de Formación.

En el artículo 20 de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido se regulan las exenciones en operaciones interiores. En el apartado 1.9ª se establece que estarán exentas la educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, 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.

Por ello, habrá que continuar el análisis hasta determinar si los centros de FPE se pueden entender comprendidos o no en dicho artículo, y por tanto se podrían acoger a la exención prevista.

La definición a estos efectos de entidades privadas autorizadas antes mencionada se encuentra recogida en el artículo 7 del Reglamento del Impuesto del Valor Añadido, considerando que son 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. No obstante, sobre las entidades privadas autorizadas, la Resolución de 4 de marzo de 1993, de la Dirección General de Tributos¹², señaló lo siguiente:

Las competencias en materia de educación han sido transferidas por el Estado a diversas Comunidades Autónomas, resultando con ello que su regulación es diferente en unas y otras Comunidades y, por tanto, también es distinto el planteamiento relativo al requisito del reconocimiento o autorización del centro educativo en cada una de ellas. Unas Comunidades lo exigen para el regular funcionamiento del Centro, mientras que otras no lo prevén en su legislación.

Sin embargo, la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido relativa a estas exenciones debe interpretarse de forma que no resulten soluciones distintas en unos casos que en otros, al objeto de evitar distorsiones en el funcionamiento del tributo que serían contrarias a los principios armonizadores del mismo.

En este sentido, debe considerarse que el requisito del previo reconocimiento o autorización del Centro de enseñanza sólo puede condicionar la exención de los servicios prestados por el mismo cuando dicho centro radique en una comunidad autónoma cuya legislación aplicable exija el previo cumplimiento del mencionado requisito.

¹² Publicada en el Boletín Oficial del Estado de 26 de marzo de 1993.

En aquellas otras cuya legislación no lo exija, el problema debe resolverse en atención a la clase o naturaleza de las actividades desarrolladas por el centro en cuestión, de forma que este se considerará autorizado o reconocido, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando sus actividades sean única o principalmente enseñanzas incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto del mencionado reconocimiento o autorización, bien sea por la legislación de la propia Comunidad o por la del Estado que resulte aplicable.

A efectos de lo previsto en la citada Resolución, 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.

Para ahondar más aún en esta temática, se analizan diversas consultas tributarias que aclaran en gran medida este hecho. Entre ellas; la consulta vinculante V2451-09, de 02/11/2009.

De la consulta tributaria V2451-09, de 02/11/2009, se extrae lo siguiente:

- 1º. En el supuesto de que la entidad consultante que presta el servicio de docencia no fuese titular de un centro calificado de educativo a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido según los criterios anteriormente expuestos, no sería aplicable a las operaciones realizadas por dicha entidad la exención prevista en el artículo 20.uno.9º de la Ley 37/1992.
- 2º. En el supuesto de que la mencionada entidad prestase los servicios de docencia a través de un centro calificado de educativo a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, dichos servicios estarían exentos del impuesto cuando las enseñanzas impartidas en el centro versasen única o principalmente sobre materias incluidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo español, se trate de enseñanza de idiomas o de formación y reciclaje profesional, con independencia de que tenga o no reconocida autorización alguna por los órganos competentes de la Comunidad Autónoma donde está establecida.

La exención por tanto no será aplicable en este caso a los servicios de enseñanza que versen sobre materias no incluidas en los referidos planes de estudios. La competencia para determinar si las materias que son objeto de enseñanza por un determinado centro educativo se encuentran o no incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo a efectos de la aplicación de la mencionada exención y

teniendo en cuenta a tal fin los criterios anteriormente expuestos, corresponde al Ministerio de Educación.

Sobre la cuestión de qué se puede considerar materias incluidas o no en algún plan de estudios del sistema educativo, ya se ha anticipado que dicha competencia le corresponde al Ministerio de Educación, no obstante, analizando varias consultas tributarias¹³ se obtienen que según los antecedentes obrantes en la Dirección General de Tributos, se entienden materias incluidas en los planes de estudios del sistema educativo español, los cursos de Restauración y Cocina¹⁴, y en consecuencia, los servicios de enseñanza y formación de estas materias estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que se cumplan el resto de las condiciones antes señaladas. Igualmente, de otra consulta se extrae que materias tales como idiomas, informática, gestión contable, fiscal y laboral, Recursos Humanos, higiene alimentaria, publicidad y marketing, prevención de riesgos laborales y gestión de la calidad, constituyen materias incluidas en planes de estudio del sistema educativo español.

Aún así, la consulta de la se puede extraer una generalidad transferible a los centros que imparten Formación Profesional para el Empleo es de la consulta tributaria V0167-08, de 30/01/2008, donde se establece que según doctrina del centro directivo de la DG Tributos, están exentos los servicios de impartición de cursos de formación subvencionados por el INEM o FORCEM¹⁵.

Con la información aportada por esta consulta, se puede llegar a la conclusión de que están exentos los servicios de impartición de cursos de formación subvencionados por el INEM o FORCEM, o en su caso, por los Servicios Públicos de empleo correspondientes de las Comunidades Autónomas cuando tengan esta competencia transferida, siempre que sea impartidos por un centro educativo a efectos del IVA.

Conclusiones sobre la exención del IVA en la formación profesional para el Empleo

- Se considerará centro educativo a efectos del IVA cuando sus actividades sean única o principalmente la enseñanza incluida en alguno de los planes de estu-

¹³ Consultas tributarias vinculantes: V0273-05, V0641-09, V2682-07.

¹⁴ Consulta tributaria V2451-09.

¹⁵ Actualmente la entidad que ha adquirido las competencias del antiguo FORCEM es la Fundación Tripartita para la Formación y el Empleo.

dio del sistema educativo español. Por tanto, tendrán 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 continua servicios de enseñanza.

- En el caso de que la entidad que presta el servicio de docencia no fuese titular de un centro calificado de educativo según el IVA, no sería aplicable la exención de IVA recogida en el artículo 20.1.9 de la Ley del IVA.
- La exención tampoco sería aplicable cuando los servicios de enseñanza versen sobre materias no incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo español.
- Por lo tanto, para que la formación profesional para el empleo esté exenta de IVA, habrá de cumplir simultáneamente dos requisitos:
 - Que la entidad con la que se contrate sea titular de un centro calificado como educativo a efectos del IVA (cuando sus actividades sean única o principalmente la enseñanza incluida en alguno de los planes de estudio del sistema educativo español. Por tanto, tendrán 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 continua servicios de enseñanza).
 - Que el curso contratado se corresponda con alguna materia incluida en cualquier plan de estudio del sistema educativa español, y que, como se ha extraído de la doctrina tributaria, estarán exentos los servicios de impartición de cursos de formación subvencionados por el INEM o FORCEM.

7.2. IVA EN LA TELEFORMACIÓN¹⁶

En la actualidad, tratar el tema de la teleformación es una referencia obligada, ya que ésta cuenta con una presencia muy extendida en el ámbito de la Formación.

Por ello, una vez analizada la exención o no de los servicios de formación, y teniendo en cuenta que la Ley del IVA es del año 1992, conviene conocer los criterios

¹⁶ También denominada Elearning.

interpretativos de la Dirección General de Tributos en relación a la exención o no del nuevo fenómeno de la teleformación o elearning, ya que éstos no se encuentra recogido expresamente en la normativa del IVA.

La importancia de la teleformación en la FPE ya aparece recogida en la regulación que la instituye como subsistema de la formación profesional. Si se analiza la exposición de motivos de la Orden de 23 de octubre de 2009, que regula la FPE en Andalucía, en la misma se reconoce el innegable impacto que las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones tienen en el ámbito de la Formación Profesional para el Empleo, en un doble sentido: por un lado, como un instrumento de gran utilidad para valorizar la propia formación (fundamentalmente, a través de la teleformación) y por otra parte, como un factor que incrementa la competitividad de las empresas. Por ello, se ha hecho especial referencia en los distintos capítulos de dicha Orden a esta nueva realidad. Si se analiza la Orden en su totalidad, esta nueva realidad está presente durante la misma, asemejando en todo momento esta forma de impartición a la presencial.

Lo primero a analizar es la definición de dicha forma de impartición en el articulado del Real Decreto 395/2007, de 23 de marzo, por el que se regula el subsistema de formación profesional para el empleo a normativa que regula la Formación Profesional para el Empleo.

En el artículo 8 del mencionado Real Decreto se describe la impartición de la formación, estableciendo que **la formación podrá impartirse de forma presencial, a distancia convencional, mediante teleformación o mixta**. La modalidad de impartición mediante teleformación se entenderá realizada cuando el proceso de aprendizaje de las acciones formativas se desarrolle a través de tecnologías de la información y comunicación telemáticas, posibilitando la interactividad de alumnos, tutores y recursos situados en distinto lugar.

De ahí, que quede únicamente analizar fiscalmente qué ocurre cuando una entidad imparte una acción formativa a través de teleformación, concretamente se intenta resolver si la impartición de la formación por dicha vía estaría o no exenta de IVA y en qué términos.

Esta respuesta no se encuentra como tal en la normativa del IVA ya que como se conoce dicha Ley data del año 1992, por lo que su respuesta hay que buscarla en las distintas consultas tributarias contestadas por la Dirección General de Tributos.

Para ello, se identifica, analiza y se extrae información de la consulta V1485-08, de 17/07/2008, se concluye lo siguiente:

El principio de neutralidad tributaria, unido a la circunstancia de que los distintos supuestos de exención que pudieran resultar de aplicación no están condicionadas al modo o mecanismos a través del cual se prestan los servicios en cuestión, conducen a la exención de los servicios prestados por vía electrónica en términos análogos a los servicios prestados por medios convencionales.

Por tanto, el tipo impositivo no depende de la forma en que se imparta la formación (presencial, online, otras), sino de la naturaleza de la propia prestación, y en base a ello la teleformación estará exento si se cumplen los requisitos para que los servicios de formación que se imparten estén exentos, tal y como se han expuesto en apartados anteriores.

7.3. PRESTACIONES COMPLEMENTARIAS A LA FORMACIÓN: GESTIÓN DE LA FORMACIÓN, TUTORÍAS, EVALUACIÓN

Una vez analizado los términos en los que puede entenderse exenta la FPE, quedaría pendiente conocer el tratamiento a efectos del IVA de las prestaciones accesorias a la formación, entre las que se encuentran las tutorías, gestión de la formación, y evaluación, entre otras.

Para ello, es importante conocer cómo se prestan esos servicios complementarios a la formación, si conjuntamente con los servicios de formación o de manera independiente, ya que eso constituye el quid de la cuestión que determinará la forma de tributar de dichas prestaciones. La doctrina tributaria sobre si una operación compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes es amplia. Para ello, se ha identificado doctrina que se expone a continuación, entre la que se encuentra la consulta tributaria V1233-06, de 27/06/2006, que establece los criterios para determinar la forma de tributar de estas prestaciones de servicios en la FPE.

Para comenzar, hay que tener en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva de la Unión Europea se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA. De ahí que es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.

Resulta relevante hacer referencia a lo señalado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su Sentencia de 25 de febrero de 1999, en el asunto C-349/96, en la que dicho Tribunal se planteó cuales deben ser los criterios para decidir, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente.

Señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el trato fiscal que la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador¹⁷.

De la mencionada doctrina, se concluye que en el supuesto de que exista una prestación de servicios que tenga carácter accesorio respecto de otra prestación de servicios que tenga carácter principal realizadas ambas (operación accesorias y operación principal) para un mismo destinatario, la prestación de servicios que tenga carácter accesorio no tributará de manera autónoma e independiente por el Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que seguirá el régimen de tributación por dicho Impuesto que corresponda a la operación principal de la que dependa. Una prestación debe ser considerada accesoria de una principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

En el terreno de la FPE, del que se ocupa esta investigación, se debe por tanto distinguir si las funciones de evaluación y tutoría de apoyo, gestión y organización de los cursos son ejecutadas en el marco de una prestación de servicios de formación. Atendiendo a lo expuesto en la consulta tributaria V1233-06, de 27/06/2006, se entenderá que si estas prestaciones de servicios (evaluación, tutoría, gestión y organización de cursos) tienen carácter accesorio respecto de otra prestación de servicios que tenga carácter principal (formación), realizadas ambas (operación accesorias y operación principal) para un mismo destinatario, la prestación de servicios que tenga carácter accesorio no tributará de manera autónoma e independiente por el Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que seguirá el régimen de tributación por dicho Impuesto que corresponda a la operación principal de la que dependa.

¹⁷ Sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-0000, apartado 24.

En correspondencia con lo anterior, la Dirección General de tributos informa que cuando los servicios de formación impartidos estén exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20, apartado Uno, número 9º de la Ley 37/1992, los servicios de organización y gestión de cursos de formación (conceptos de “funciones de evaluación y tutoría de apoyo”) como servicios accesorios de la prestación principal, estarán igualmente sujetos pero exentos del Impuesto al seguir el régimen de tributación que corresponde a la operación principal. No obstante, es importante resaltar que, según la Sexta Directiva, para no alterar la funcionalidad del IVA no se debe desglosar artificialmente la factura, ya que se trataría de un único servicio desde el punto de vista económico, por la actividad principal.

7.4. IVA DE LAS PERSONAS FORMADORAS AUTÓNOMAS¹⁸

En este apartado se trata de identificar si los contratos de prestación de servicios para la formación que se celebren con profesionales (autónomos) están exentos de IVA o no.

El artículo 20.1.10 de la Ley del IVA, establece que estarán exentas las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudio de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo.

La aplicación de esta exención está condicionada a cumplir todos los requisitos siguientes:

1. Que las clases sean prestadas por persona física.
2. Que las materias sobre las que versen las clases estén comprendidas en alguno de los planes de estudio de cualquiera de los niveles del sistema educativo.
3. Que para el desarrollo de la actividad no sea necesario darse de alta en las tarifas de actividades Empresariales del IAE. Por tanto, cumplirá este requisito quien para ejercer la actividad, deba matricularse en un epígrafe correspondiente a la Sección Segunda (**actividades profesionales**) de las tarifas del IAE.

¹⁸ Aquellas personas físicas que prestan sus servicios de formación por cuenta propia a otras entidades de formación, estando afiliadas al Régimen Especial de trabajadores autónomos de la Seguridad Social.

La Dirección General de Coordinación con las Haciendas territoriales, en Resolución de 16 de febrero de 1993, manifestó lo siguiente: "...desde la óptima del IAE, es profesional de la enseñanza, cualquiera que sea el objeto de ésta, quien, actuando por cuenta propia desarrolle personalmente la actividad de que se trate. Igualmente claro parece, sin embargo, que se está ante un empresario (en vez de profesional) a efectos de 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".

De la consulta tributaria V2682-07, de fecha 18/12/2007, se extrae la siguiente conclusión:

Si las materias sobre las que versan los cursos impartidos por personas físicas están incluidas en determinados planes de estudio del sistema educativo español y las personas físicas que las prestan están dadas de alta en un epígrafe correspondiente a la Sección Segunda (**actividades profesionales**) de las Tarifas del IAE, los servicios prestados de formación estarán exentos de IVA.

En cuanto a la competencia para determinar aquellas enseñanzas incluidas en planes de estudio del sistema educativo español, ésta le corresponde al Ministerio de Educación. No obstante, y como se ha señalado a lo largo del presente trabajo, de los antecedentes obrantes en la DGT, se entiende que materias tales como formación en idiomas, informática, gestión contable, fiscal y laboral, recursos humanos, higiene alimentaria, publicidad y marketing, prevención de riesgos laborales y gestión de la calidad... constituyen materias incluidas en planes de estudio del sistema educativo español pese a que el determinar si una materia se corresponde o no con alguna incluida en algún plan de estudios, no corresponde a dicho centro directivo sino al Ministerio de Educación.

Principales conclusiones sobre el tratamiento del IVA en las personas formadoras autónomas:

- Si las materias sobre las que versan los cursos impartidos por personas físicas están incluidas en determinados planes de estudio del sistema educativo español y las persona físicas que las prestan están dadas de alta en un epígrafe correspondiente a la Sección Segunda de las tarifas del IAE (**actividades profesionales**) de las Tarifas del IAE, los servicios prestados de formación están exentos de IVA.

- De los antecedentes obrantes en la DGT se desprende que materias tales como formación en idiomas, informática, gestión contable, fiscal y laboral, Recursos Humanos, higiene alimentaria, publicidad y marketing, PRL y gestión de la calidad constituyen materias incluidas en planes de estudio del sistema educativo español. El determinar si una materia se corresponde o no con alguna incluida en algún plan de estudios, no corresponde a la agencia tributaria, sino al Ministerio de Educación. No obstante de la *consulta tributaria V0167-08, de 30/01/2008*, se desprende que según doctrina del centro directivo de la DG Tributos, están exentos los servicios de impartición de cursos de formación subvencionados por el INEM o FORCEM.

7.5. MATERIAL DIDÁCTICO

La elaboración de material didáctico es otro aspecto importante en la FPE. La sujeción a IVA y el tipo impositivo a aplicar al material didáctico que se adquiere para la impartición de los cursos es una cuestión que necesita ser aclarada, muestra de ello son las numerosas consultas tributarias que tratan sobre esta materia, realizadas por contribuyentes a la Dirección General de Tributos.

Para comenzar se analiza el artículo 91 de la Ley 37/1992, del IVA, el cual prevé la aplicación de tipos impositivos reducidos a determinadas entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes, y a ciertas prestaciones de servicios. Entre ellos establece que se aplicará el tipo del 4 por ciento las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con estos bienes mediante precio único. (...) Se comprenderán en este número las ejecuciones de obra que tengan como resultado inmediato la obtención de un libro, periódico o revista en pliego o en continuo, de un fotolito de dichos bienes o que consistan en la encuadernación de los mismos.

Se considerarán comprendidos en este número los álbumes, las partituras, mapas, cuadernos de dibujo y los objetos que, por sus características, sólo puedan utilizarse como material escolar, excepto los artículos y aparatos electrónicos. A tales efectos, se entiende por material escolar los libros, el material didáctico y los demás materiales utilizables por profesores y alumnos en el desarrollo directo de las actividades pedagógicas o de enseñanza, siempre que por sus características únicamente puedan utilizarse con tal finalidad, con independencia de la condición del adquirente.

El citado tipo impositivo reducido (4%) **no** es aplicable a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de **objetos susceptibles de destinarse normalmente a un uso mixto como material escolar o de otras actividades, ni a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de artículos o aparatos electrónicos y sus elementos accesorios.**

Este artículo no aclara suficientemente qué debe entenderse como libro, o lo que ocurriría con el material de cursos on line, entre otras cuestiones. Es necesario por tanto profundizar en la doctrina tributaria. Para ello, se identifican y analizan consultas tributarias sobre dicha materia, concretamente las consultas 0291-02, de fecha 22/02/2002, y la 0844-04, de fecha 31/03/2004.

En dichas consultas se encuentran aclaraciones, concretamente, en la consulta 291-02, de fecha 22/02/2002, aclara que el tipo impositivo aplicable a las entregas del material realizado por la empresa consultante será del 16 (en la actualidad 18%) por ciento para los CD-Rom y DVD's y el 4 por ciento para la entrega de libros o material encuadernado siempre y cuando reúna los requisitos para ser considerado "libro".

Por otro lado, de la consulta 0844-04, de fecha 31/03/2004, se extrae la doctrina tributaria de la definición de libro y de material escolar, a efectos de la aplicación del tipo reducido. En relación con este precepto, la Dirección General de Tributos ha elaborado la siguiente doctrina, con gran importancia a efectos de la determinación del tipo reducido o no:

Por lo que se refiere al significado de la palabra "libro", ésta es susceptible de diversas acepciones según el diccionario de la Real Academia Española, entre las cuales hay que destacar las dos siguientes: "reunión de muchas hojas de papel, vitela, etc., ordinariamente impresas, que se han cosido o encuadernado juntas con cubierta de papel, cartón, pergamino u otra piel, etc. y que forman un volumen", así como la de "obra científica o literaria de bastante extensión para formar un volumen".

De lo anterior, y atendiendo al significado propio de la palabra "libro" utilizada en el artículo 91.dos.1.2º de la Ley 37/1992, se deduce que **el soporte magnético no puede considerarse como libro a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

En cuanto al concepto de "material escolar", la DGT ha señalado reiteradamente que el tipo reducido no es aplicable a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de artículos, aparatos electrónicos y sus elementos accesorios.

En consecuencia con todo lo anterior, la Dirección General de Tributos informa que la entidad consultante debe aplicar el tipo general (actualmente 18% por ciento) a las entregas de material didáctico en formato multimedia a que se refiere el escrito de consulta elaborados por la misma para sus clientes, por no serle de aplicación el tipo impositivo reducido del 4 por ciento previsto en el artículo 91.dos.1.2º de la citada Ley.

Concluyendo, de las consultas tributaras analizadas se extraen las siguientes aclaraciones:

- Las entregas de material didáctico en formato multimedia tributarán al 18%.
- El tipo impositivo aplicable a las entregas del material realizado será el tipo general (actualmente el 18%) para los CD-Rom y DVD's y el tipo reducido (actualmente 4 por ciento) para la entrega de libros o material encuadernado siempre y cuando reúna los requisitos para ser considerado "libro", analizado en el apartado.

8. ALQUILER DE AULAS EQUIPADAS

Otra cuestión de especial interés en el ámbito de la Formación Profesional para el Empleo es la materia relacionada con el arrendamiento de aulas. Es usual que los centros de formación cuando no tienen la capacidad necesaria o simplemente en momentos determinados en los que necesiten más aulas de las propias disponibles arrienden las aulas a otras entidades para un curso determinado.

El arrendamiento de inmuebles es un área bastante amplia en la normativa fiscal, de ahí que en el presente trabajo de investigación se va a tratar únicamente de manera superficial y centrada en el arrendamiento de aulas para un curso determinado.

La problemática fiscal que se trata en este apartado se centra en determinar si dicho uso de las aulas por un período determinado se considera arrendamiento o por el contrario, se podría tratar como una prestación de servicios. Este hecho va a determinar si dicho arrendamiento conlleva la obligación de practicar retención a cuenta, y en ese caso, se analizaría cuál sería la base de la retención así como el porcentaje de retención a aplicar. Complementariamente se analiza también el tratamiento fiscal de dichas aulas cuando están equipadas con dotaciones y el tratamiento de los gastos repercutidos por el propietario del inmueble durante el arrendamiento.

8.1. ARRENDAMIENTO VERSUS PRESTACIONES DE SERVICIOS

La primera aclaración a analizar es si efectivamente el alquiler de un aula se considera prestación de servicios o por el contrario se puede considerar como arrendamiento de instalaciones. Esta cuestión es fundamental aclararla para determinar su tratamiento fiscal. La respuesta a dicha cuestión despierta gran interés a los centros de enseñanza, y son muchas las consultas realizadas a la Dirección General de Tributos sobre esta materia por distintas entidades, pues es un hecho habitual en la Formación Profesional para el Empleo que los centros hagan uso de aulas pertenecientes a otras entidades por horas sueltas, días, o meses para la impartición de un curso.

Para obtener una posible aclaración a esta cuestión, se han identificado y analizado como más representativas principalmente las consultas tributarias V0365-06, de fecha 02/03/2006, y V0343-06, de fecha 27/02/2006.

La primera consulta V0365-06, ofrece un escenario muy parecido al arrendamiento de aulas o cesión que pueden realizar los centros de formación para el empleo, por ello merece una especial atención. En dicha consulta la sociedad consultante posee instalaciones, que constan de salas de reuniones, aulas y despachos. Todas las instalaciones están equipadas con mobiliario y equipos de proceso de información, preparadas para su uso inmediato. La empresa alquila sus instalaciones a otras empresas para el uso de las mismas en sus actividades empresariales en diferentes modalidades, desde el uso de todas las instalaciones a sólo una parte ellas (un despacho o un aula por ejemplo), de forma exclusiva para un solo usuario o compartida por varios, y por periodos de tiempo de duración diferente, que pueden ser de forma esporádica o regular, por horas, por días, por meses o por años, y en ninguno de los casos, los contratos que se realizan con las empresas usuarias de las instalaciones, están éstas obligadas al pago de fianzas. El mantenimiento, limpieza, medidas de seguridad y demás gastos de las instalaciones y equipos comprendidos, son responsabilidad de la empresa arrendadora. Este escenario presenta gran similitud con los contratos celebrados por los centros de Formación cuando arriendan un aula para la impartición de un curso determinado a otros centros, de ahí que esta consulta haya servido de base para generalizar la interpretación de la Dirección General de Tributos en esta materia.

La duda planteada por la entidad consultante es si el servicio prestado por ella ha de considerarse un arrendamiento de inmuebles a los efectos de práctica de retenciones, o por el contrario se trata de una prestación de servicios. Ésta es sin duda la cuestión más importante a analizar en cuanto al arrendamiento de aulas de los centros de formación, ya que de la forma de se trate dicho servicio dependerá su tratamiento fiscal.

La respuesta de la Dirección General de Tributos ante esta consulta establece que para determinar si se trata de un arrendamiento o de una prestación de servicios habrá de estarse a las prestaciones reales recibidas del arrendador. Si éste prestara de forma conjunta una pluralidad de servicios con entidad propia a sus clientes, además de la mera cesión de la sala, aula, o despacho, de forma tal que el arrendamiento de aquéllas fuera inseparable del conjunto de servicios prestados, nos encontraríamos fuera del ámbito de supuestos de hecho sujetos a retención contemplados en el artículo 56.1.e) del RIS. No obstante, si la entidad se limita a la cesión de aulas, salas o despachos junto con el mobiliario correspondiente para que los clientes ejerzan en ellas sus propias actividades, de no cumplirse alguna de las excepciones citadas en el artículo 57.i), del RIS que se verán mas adelante, los ingresos derivados de la cesión de las aulas estarían sujetos a retención.

Para corroborar, ampliar y reforzar esta interpretación ofrecida por la Dirección General de Tributos, se analiza la segunda consulta tributaria mencionada, la consulta V0343-06, de fecha 27/02/2006. En ella la entidad consultante expone que dispone de aulas que alquila por horas a empresas para la formación interna de sus empleados, asignándolas el número de aula y las horas que las tendrá disponible según el acuerdo alcanzado. Este acuerdo da también derecho a usar las zonas comunes. Las aulas cuentan con los siguientes medios técnicos adquiridos y mantenidos por la consultante (propietaria de las aulas): ordenadores, cañón de vídeo, retroproyectors y conexión a Internet de alta velocidad. Adicionalmente, y a solicitud de los contratantes, se pueden prestar los siguientes servicios: entrega de documentación a los participantes, entrega y recogida de partes de asistencia, servicio de catering, servicio de reprografía. Este caso presenta bastante similitud con los arrendamientos de aulas que se presentan en la Formación profesional para el Empleo.

La primera cuestión planteada en dicha consulta consiste en determinar si el caso concreto planteado tiene la consideración de arrendamiento de inmueble o se trataría de un arrendamiento de negocio. Del análisis de la respuesta dada por la DGT a la consulta se desprende para que efectivamente sea arrendamiento de negocio, es necesario que el objeto del contrato de arrendamiento sea un conjunto de elementos que conforman una unidad económica susceptible de ser explotada de forma inmediata por la arrendataria, lo cual no ocurre en el supuesto planteado en el escrito de consulta ya que el objeto del contrato consiste simplemente en la cesión de aulas a terceras empresas con algunos servicios complementarios, en su caso, para que den formación a sus empleados.

Descartado la consideración como arrendamiento de negocio de los servicios prestados por la consultante, pasamos a la segunda cuestión suscitada en torno a si el

servicio prestado por la consultante ha de considerarse un arrendamiento de inmuebles a los efectos de práctica de retenciones. En este ámbito, la DGT establece nuevamente que habrá de estarse a las prestaciones reales recibidas del arrendador. Si éste prestara de forma conjunta una pluralidad de servicios a sus clientes, entre los cuales la cesión del aula no fuera el principal sino que compartiera su importancia con otro u otros servicios efectuados, de manera que éstos no fueran accesorios de aquél, nos encontraríamos fuera del ámbito de supuestos de hecho sujetos a retención contemplados en el artículo 58.1.e) del RIS. No obstante, de la información plasmada en el escrito de consulta, parece desprenderse que la consultante se limita, en principio, a la cesión de las aulas para que los clientes realicen la formación de sus empleados y como complemento a ésta se les presta también otra serie de servicios, por lo que, de no cumplirse alguna de las excepciones citadas en el artículo 59.i), del RIS los rendimientos derivados de la cesión de las aulas estaría sujeta a retención.

De acuerdo con lo anterior, en el caso concreto de la consulta que se analiza se indica que el nivel de servicios prestados por el arrendador no es uniforme para todos sus clientes, ya que este puede variar en función de la demanda realizada por cada uno de los clientes (pudiendo comprender también servicio de catering, reprografía, entrega de documentación a los asistentes...). Por tanto, caso de llevarse a cabo el arrendamiento de aulas acondicionadas y equipadas, en donde, conjunta e inseparablemente con el arriendo, se prestan una amplia gama de servicios, en tal caso, la multiplicidad de prestaciones a los que se obliga el arrendador va más alta del simple arrendamiento de inmuebles y, en consecuencia, los rendimientos obtenidos no estarían sujetos a retención.

Por el contrario, el simple arrendamiento de aulas equipadas todas ellas con los medios necesarios para la enseñanza, para su uso inmediato, tendría la consideración de arrendamiento de inmuebles urbanos dado que en este caso la prestación básica efectuada por el arrendador es la cesión del inmueble y, en consecuencia, los arrendatarios deberían proceder a realizar las retenciones correspondientes, excepto que se den cualquiera de los supuestos enunciados en el artículo 59.i) del RIS que se analizarán posteriormente.

Por tanto, del análisis de ambas consultas se puede concluir que:

- El simple arrendamiento de aulas equipadas todas ellas con los medios necesarios para la enseñanza, para su uso inmediato, tendría la consideración de arrendamiento de inmuebles.

- En caso de ofrecer más servicios que el mero arrendamiento de aulas, para determinar se está ante una prestación de servicios o ante arrendamiento, habrá de estarse a las prestaciones reales recibidas del arrendador:
 - Si la entidad se limita, en principio, a la cesión de las aulas para que los clientes realicen la formación y como **complemento a ésta** se les presta también otra serie de servicios, se estaría ante un arrendamiento de bienes inmuebles y por tanto estarían sometidos a retención.
 - Si por el contrario se prestara de forma conjunta una pluralidad de servicios a sus clientes, entre los cuales la cesión del aula no fuera el principal sino que compartiera su importancia con otro u otros servicios efectuados, de manera que éstos no fueran accesorios de aquél, nos encontraríamos fuera del ámbito de supuestos de hecho sujetos a retención. Es decir, si **conjunta e inseparablemente** con el arriendo de aulas acondicionadas y equipadas, se prestan una **amplia gama de servicios**, en tal caso, la **multiplicidad de prestaciones** a los que se obliga el arrendador va más alta del simple arrendamiento de inmuebles y, en consecuencia, los rendimientos obtenidos no estarían sujetos a retención y se estaría ante una prestación de servicios.
- Por último para que efectivamente se tratase de un **arrendamiento de negocio**, es necesario que el objeto del contrato de arrendamiento sea un conjunto de elementos que conforman una unidad económica susceptible de ser explotada de forma inmediata por la arrendataria, hecho que se da con menos frecuencia en el arriendo de aulas en la FPE.

8.2. OBLIGACIÓN DE PRACTICAR RETENCIÓN. EXENCIONES

Una vez analizado el tratamiento fiscal del arrendamiento de aulas, se analiza si dicho arrendamiento está o no sometido a retención. Para ello, se prosigue este análisis sobre la obligación de retener, el tipo impositivo y otras cuestiones bajo el supuesto de que el arrendamiento de aulas tiene la consideración de arrendamiento de inmuebles, según lo concluido en el apartado anterior.

La obligación de practicar retención sobre los rendimientos o rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos viene recogida tanto en la Ley del IRPF como en la Ley del Impuesto de Sociedades, por lo tanto, en ambos casos, tanto si el arrendador es sujeto pasivo contribuyente por el IRPF como si lo es por el IS existirá obligación de practicarles retención sobre dichas rentas.

Esta obligación aparece recogida en el artículo 74 del reglamento del IRPF, en su apartado 2, y en el artículo 58 del reglamento RIS, en los que se establece la obligación de practicar retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto correspondiente al perceptor, a los rendimientos o rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos¹⁹. A estos efectos, las referencias al arrendamiento se entenderán realizadas también al subarrendamiento.

Asimismo, la normativa²⁰ establece que cuando un mismo contrato comprenda prestaciones de servicios o la cesión de bienes inmuebles, conjuntamente con la cesión de bienes y derechos de los incluidos en el apartado 4 del artículo 25 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre²¹, se deberá practicar retención sobre el importe total.

8.3. EXENCIONES A LA OBLIGACIÓN DE RETENER DE LOS RENDIMIENTOS PROCEDENTES DEL ARRENDAMIENTO O SUBARRENDAMIENTO DE INMUEBLES URBANOS

Como se ha concluido en el apartado anterior, la obligación de practicar retención sobre los rendimientos o rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos viene recogida tanto en la Ley del IRPF como en la Ley del Impuesto de Sociedades.

No obstante hay que tener en cuenta que no se tendrá obligación de retener cuando el arrendador sea una de las entidades exentas del Impuesto de Sociedades. Esta afirmación aparece recogida en el artículo 140 apartado 4 de la LIS, estableciendo que no se practicará retención en las rentas obtenidas por las entidades a que se refiere el artículo 9.1 de dicha Ley, entre las cuales se encuentran el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, sus organismos autónomos y restantes organismos públicos mencionados en las Disposiciones Adicionales Novena y Décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado²².

¹⁹ En caso del Impuesto de Sociedades, se establece la obligatoriedad de practicar retención aun cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas.

²⁰ Artículo 58 del RIS, en subapartado 2.

²¹ Se refiere a otros rendimientos del capital mobiliario, tales como arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibido por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas.

²² Se mencionan sólo algunas de las recogidas en el artículo, se recomienda consultar el artículo 9 de la Ley del Impuesto de Sociedades.

Por otro lado también hay que tener en cuenta que las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo²³ están parcialmente exentas del Impuesto de Sociedades por las explotaciones económicas exentas establecidas en su artículo 7, no estando dichas rentas sometidas a retención ni ingreso a cuenta. En cuanto a la acreditación a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta frente al arrendatario respecto de las rentas exentas percibidas por las entidades sin fines lucrativos, viene regulado en el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. En su artículo 4, establece que la acreditación de las entidades sin fines lucrativos a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 12 de la Ley 49/2002, se efectuará mediante certificado expedido por el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el que conste que la entidad ha comunicado a la Administración Tributaria la opción por la aplicación del régimen fiscal especial regulado en el Título II de la mencionada Ley y que no ha renunciado a éste. Este certificado hará constar su período de vigencia, que se extenderá desde la fecha de su emisión hasta la finalización del período impositivo en curso del solicitante.

Estas entidades exentas y parcialmente exentas mencionadas, a las que no existe obligación de practicarles retención sobre las rentas que perciban por arrendamientos, es importante conocerlas puesto que en la Formación Profesional para el Empleo es usual encontrar centros de formación que arriendan aulas o espacios formativos a este tipo de entidades, por tanto resulta de utilidad conocer si se debe o no practicar retención a la renta pagada por el arrendamiento de las aulas según sea la forma jurídica del arrendador y saber en los casos en los que lo debe acreditar frente al arrendatario, como ocurre con las entidades acogidas al régimen fiscal especial de entidades sin fines lucrativos.

Por otro lado, para los sujetos pasivos que no están expresamente exentos, también existen tanto en IRPF como en IS matizaciones a la obligación de retener sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos. Por un lado el sometimiento genérico a retención de estos rendimientos en el IRPF es matizado en la letra g) del artículo 75 del Reglamento IS, y por otro lado, el artículo 59 del Reglamento del IS, establece las excepciones a la obligación de retener y de ingresar a cuenta de dichos rendimientos.

²³ Regulado por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y modificada por Ley 62/2003, de 30 de diciembre (BOE del 31/12/2003).

Si se analizan conjuntamente ambos artículos, se extrae que no existe obligación de practicar retención o ingreso a cuenta tanto en IRPF como en IS por la renta procedente del arrendamiento de aulas en los siguientes supuestos:

- Cuando las rentas satisfechas por el arrendatario a un mismo arrendador no superen los 900 euros anuales.
- Cuando la actividad del arrendador esté clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, o en algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, y aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no hubiese resultado cuota cero. A estos efectos, el arrendador deberá acreditar frente al arrendatario el cumplimiento del citado requisito, en los términos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda²⁴.

Concluyendo y a modo de resumen, no existirá obligación de practicar retención en los siguientes casos:

- Cuando las rentas satisfechas por el arrendatario a un mismo arrendador no superen los 900 euros anuales.
- Cuando la actividad del arrendador esté clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, o en algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, y aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no hubiese resultado cuota cero. A estos efectos, el arrendador deberá acreditar frente al arrendatario el cumplimiento del citado requisito, en los términos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.
- Cuando dichas rentas estén exentas en virtud de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, y se abonen a entidades acogidas al régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos regulados por dicha Ley. Este hecho se acreditará frente al arrendatario mediante certificado expedido por el órgano competente de la Agencia Estatal de Adminis-

²⁴ Generalmente se acredita mediante un certificado específico emitido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

tración Tributaria, en el que conste que la entidad arrendadora ha comunicado a la Administración tributaria la opción por la aplicación del régimen fiscal especial regulado en el Título II de la mencionada Ley y que no ha renunciado a éste.

- Cuando las rentas se perciban por las entidades exentas del Impuesto de Sociedades reguladas en el artículo 9.1 de la LIS, entre las que se encuentran el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales así como sus organismos autónomos.

8.4. OBLIGADOS A RETENER Y PORCENTAJE DE RETENCIÓN

Una vez determinado que efectivamente los rendimientos procedentes de los arrendamientos de aulas están sometidos a retención, salvo los que resulten exentos según lo analizado en el apartado anterior, se debe determinar quiénes son los sujetos obligados a practicar la retención, ya que la práctica de retención exige la existencia de un sujeto obligado a retener. Para determinarlo se analiza tanto en el IRPF como en el IS las referencias a los obligados a retener.

El artículo 76.1 Reglamento del IRPF nos indica los obligados a practicar retención de las rentas sujetas a IRPF, estableciendo que con carácter general estarán obligados a retener o ingresar a cuenta, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación:

- a) Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas.
- b) Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades.
- c) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente.
- d) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él sin mediación de establecimiento permanente, en cuanto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 24.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Por otro lado, y a los efectos del Impuesto de Sociedades²⁵, el artículo 140 de la LIS establece que las entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas a dicho impuesto, estarán obligadas a retener o a efectuar ingresos a cuenta, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que resulte de aplicar los porcentajes de retención correspondiente a la base de retención determinada reglamentariamente, y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y formas que se establezcan. También establece que estarán obligados a retener e ingresar los empresarios individuales y los profesionales respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español que operen en él mediante establecimiento permanente.

Una vez determinado la obligatoriedad de retener, se debe conocer cuál es el tipo impositivo a aplicar. Dicho tipo impositivo aparece recogido en el artículo 101 de la Ley del IRPF y en el artículo 140 del Texto refundido del Impuesto de Sociedades, en sus nuevas redacciones dadas por los artículos 71 y 76 respectivamente de la Ley 26/2009, de Presupuestos del Estado para 2010, donde se recogen los nuevos porcentajes de retención e ingresos a cuenta a aplicar desde el 1 de enero de 2010, y que son con carácter general del 19 por ciento.

Por tanto, se concluye determinando que el porcentaje de retención a aplicar a los rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles, independientemente de que el sujeto pasivo obligado a retener sea contribuyente del Impuesto de Sociedades o del Impuesto de la Renta de las personas Físicas, se cifra con carácter general en el 19% de la base imponible²⁶.

8.5. AULAS Y DOTACIONES/EQUIPAMIENTO INCLUIDO EN EL AULA ARRENDADA

En este punto de la investigación, se profundiza más sobre el concepto de arrendamiento de aulas, concretamente sobre las dotaciones materiales y equipamiento de que disponen las aulas arrendadas. Normalmente las entidades de Formación no arriendan únicamente de un bien inmueble, sino que es usual que las aulas objeto del arrendamiento estén normalmente equipadas con dotaciones necesarias para la

²⁵ Artículo 140 del Texto Refundido del Impuesto de Sociedades.

²⁶ Dicho porcentaje se dividirá por dos cuando se trate de rentas obtenidas por entidades domiciliadas Ceuta o Melilla o que operen en ellos mediante establecimiento o sucursal.

especialidad del curso, como pueden ser los equipos informáticos, retroproyector, u otro tipo de equipamiento específico según las especialidades²⁷ formativas a impartir.

Para ello, se procede a analizar la normativa fiscal sobre dicha materia, de cara a conocer cuál es el tratamiento fiscal de dichas dotaciones o equipamiento necesario para la especialidad de que disponen las aulas.

El artículo 58 del reglamento del Impuesto de Sociedades, establece que deberá practicarse retención, en concepto de pago a cuenta del impuesto sobre sociedades correspondiente al perceptor de las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, aún cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas. Dicho artículo en su punto 2 expone que cuando un mismo contrato comprende prestaciones de servicios o la cesión de bienes inmuebles, conjuntamente con bienes de derechos del tipo mobiliario, dotaciones, etc., se deberá práctica retención sobre el importe total.

Por tanto, cuando un mismo contrato comprenda prestaciones de servicios o la cesión de bienes inmuebles, conjuntamente con la cesión de bienes y derechos de los incluidos en el artículo 25 de la Ley 35/2006, se practicará retención sobre el total.

8.6. TRATAMIENTO FISCAL DE LOS GASTOS REPERCUTIDOS EN EL ARRENDAMIENTO

Normalmente, en la FPE es usual que los arrendamientos de aulas realizados por los centros se realizan por períodos cortos, incluso a veces se concierta el uso de las mismas únicamente durante un horario determinado a lo largo del día. Es por ello por lo que se suele dar el caso de que se repercutan a la renta concertada por el arrendamiento o uso del aula ciertos gastos generales. En este caso, se plantea en el presente apartado cual sería el tratamiento fiscal de dichos gastos, y si se **debe practicar retención sobre los gastos de agua, luz, tasas de basura, etc., que el arrendador repercute al arrendatario**.

Para ello, no es suficiente con analizar la normativa del IRPF ni la del Impuesto de Sociedades, sino que hay que acudir a la Doctrina Tributaria para obtener los criterios de interpretación de la Dirección General de Tributos. Para dar respuesta

²⁷ El equipamiento y/o dotaciones necesarias para cada especialidad viene recogido en el correspondiente certificado de profesionalidad o guía didáctica/ programa formativa de cada especialidad.

a esta cuestión se identifican y analizan diversas consultas tributarias, entre otras la V0479-04, de 23/12/2004; la V0343-06, de fecha 27/02/2006, y la V2258-07, de fecha 26/10/2007.

Inclusión de gastos repercutidos en el arrendamiento

En este caso hay que distinguir dos supuestos que tienen distinto tratamiento fiscal; cuando el arrendador es una persona física que tributa por el IRPF; y por otro cuando se trata de una persona jurídica contribuyente del IS.

En el caso de una persona jurídica, en el artículo 62 del RIS se establece que la base para calcular el importe de la retención se refiere a la contraprestación íntegra exigible. En los casos de arrendamientos de inmuebles, la Dirección General de Tributos entiende en su consulta tributaria V0479-04, de fecha 23/12/2004, que la contraprestación íntegra se refiere al importe de la renta devengada, sin que comprenda las cuantías que se correspondan con la repercusión de los gastos generales ni consumos individuales, por lo que los gastos de comunidad y demás repercutidos que se satisfacen al arrendador no se tienen en consideración para el cálculo de la retención, siempre que se acrediten documentalmente de forma separada en el justificante de la contraprestación. Por tanto, en cuanto a la cuestión de determinar sobre qué importe se aplica la retención, en caso de que no concurra ninguna de las excepciones a la obligación de retener a que se refiere el artículo 59.i) del RIS, el arrendatario está obligado a practicar retención sobre una la base de la retención que será el importe de la renta que corresponda estrictamente a la contraprestación del arrendamiento, es decir, no formaría parte de la misma aquellos importes referidos a otros servicios incorporados en la factura que no se correspondan estrictamente a la cesión del aula así como otra serie de consumos individuales repercutidos por el arrendador al arrendatario²⁸.

En cambio, cuando el arrendador es una persona física, en relación con la determinación de la Base imponible sobre la que se calcula la retención, en la consulta V2258-07, de fecha 26/10/2007, la DGT ha determinado que forman parte de la base imponible de las operaciones de arrendamientos de inmuebles sujetas al IVA, los gastos siempre que se repercutan al arrendatario, entre los que se enuncian los siguientes: IBI, cuota de participación en gastos generales, repercusiones por obras, repercusiones por suministro energéticos, agua y otros conceptos análogos. Por lo tanto en caso de que la parte arrendadora sea contribuyente del IRPF la retención

²⁸ Consulta tributaria V0343-06, de 27/02/2006.

se realizará por tanto no sólo sobre el concepto de renta de alquiler, sino también sobre todos los gastos que el arrendador repercute al arrendatario, como ocurre con los consumos de luz y agua, así como los gastos generales repercutidos²⁹.

Por último, se analiza el tipo impositivo de IVA de estos gastos repercutidos en los contratos de arrendamientos de la parte arrendadora a la arrendataria.

En la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se establece en su artículo 78 que la base imponible del IVA está compuesta por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, procedente del destinatario o de terceras personas, incluyéndose en el concepto de contraprestación cualquier crédito a favor de quien realiza la operación gravada, derivada tanto de la prestación principal como de las accesorias a la misma.

En relación con la determinación de la Base Imponible a efectos del IVA, en diversas resoluciones la DGT³⁰ se establece que forman parte de la Base Imponible de las operaciones de arrendamientos de inmuebles sujetas al IVA los gastos, siempre que se repercutan al arrendatario. Entre los conceptos que, según las Resoluciones referidas a pie de página, forman parte de la base imponible de las operaciones de arrendamiento de inmuebles sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que se repercutan al arrendatario, se encuentran los siguientes: contribución territorial urbana (IBI), cuota de participación en los gastos generales (incluidos el sueldo del portero o conserje), repercusiones por obras, repercusiones por suministros energéticos, agua y otros conceptos análogos.

Por tanto, la Base imponible sobre la que practicará la repercusión del IVA será el importe total de la contraprestación, incluyéndose no sólo la renta, sino también las cantidades asimiladas como gastos de agua, y demás. Teniendo en cuenta que sólo se debe trasladar a la Base Imponible el gasto real correspondiente a dichos servicios, excluido el IVA que grava dichos gastos.

El tipo impositivo aplicable al importe de esos gastos que se trasladan del arrendador al arrendatario, como una parte más de la contraprestación por el alquiler, será por tanto, como el gasto accesorio a la propia renta, y por tanto será el tipo general del 18%, independientemente de que dichos suministros estén gravados con un tipo reducido, ya que la DGT entiende que es una prestación conjunta a la de alquiler, y por tanto se grava al tipo de la operación principal que es la del arrendamiento.

²⁹ La retención de estos gastos se hará sobre la Base imponible de los mismos, es decir excluido el IVA.

³⁰ Resolución de la DGT de 7 de febrero de 1986 (BOE del 11/02/1986), Resolución de 13 de marzo de 1986 (BOE del 20/03/1986) y Resolución de 2 de junio de 1986 (BOE del 13/06/1986).

8.7. ALQUILER DE MAQUINARIA O MOBILIARIO

Por último, se analiza si los contratos de arrendamientos de equipamiento necesario³¹ para la impartición de ciertas especialidades de la FPE, son objeto o no de retención, ya en la formación profesional para el empleo es usual, que ciertas especialidades necesiten de maquinaria y dotaciones muy específicas, que las entidades de formación suelen arrendar durante la duración del curso. El reglamento del IS establece las rentas que se deben someter a retención, entre ellas, establece que estarán sometidos a retención los rendimientos del capital mobiliario establecidos en el artículo 25 de la Ley 35/2006, de IRPF. Si se analiza dicho artículo, se observa que dentro de “otros rendimientos del capital mobiliario” incluye a los procedentes del arrendamiento de bienes muebles que no constituyan actividades económicas. Por lo tanto se deduce que estarían sometidos a retención los rendimientos del capital mobiliario procedentes del arrendamiento de bienes muebles que no constituyan actividades económicas.

Quedaría pues por analizar, una vez llegados a este punto, cuando el arrendamiento de bienes muebles constituye actividades económicas y cuando no, pues en caso de constituir actividades económicas no estaría sujeto a retención.

El TRLIS en el régimen general parte del principio de no diferenciar clases de rentas y, por ello, no define el concepto de actividad o explotación económica. Dicho concepto se toma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 27 de la Ley 35/2006), considerándose rendimientos de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

A estos efectos, el concepto de actividad económica utilizado no queda afectado por el carácter principal o accesorio de la misma, puesto que la nota característica de aquélla es que el sujeto pasivo realice una ordenación por cuenta propia de los recursos materiales y/o humanos, con la finalidad de intervenir en el mercado, de tal manera que éste puede desarrollar simultáneamente varias actividades que cumplan dichos requisitos o no y, además, las cuales pueden estar o no interrelacionadas entre sí, siendo complementarias o independientes entre las mismas.

³¹ Este apartado trata del contrato únicamente de arrendamiento de mobiliario o equipamiento, diferente a las dotaciones incluidas en el aula arrendada que se analizaron en otro apartado anterior.

En consecuencia, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, el arrendatario de un bien mueble no estará sometido a la obligación de practicar retención respecto a los pagos que realice al arrendador por dicho concepto, si éste último manifiesta y prueba que dicho arrendamiento lo realiza en el marco de una actividad económica en los términos indicados.

Aún se debe conocer cómo podría una entidad manifestar y probar que un arrendamiento de bienes muebles lo realiza en el marco de una actividad económica en los términos indicados. Para profundizar en mayor detalle en ello, se analiza la consulta tributaria vinculante V0297-06, de fecha 20/02/2006. En dicha consulta se determina que si entidad arrendadora está sujeta al Impuesto sobre Actividades Económicas por la actividad de arrendamiento, y dispone de la organización empresarial necesaria, medios materiales y personales, para la realización de todas sus actividades, entonces la actividad de arrendamiento constituiría una actividad económica y, por tanto, no tendría la consideración de rendimiento de capital mobiliario, no teniendo por tanto obligación de retener. En caso contrario, sí estaría sujeto a retención.

A modo de conclusión:

- Estarían sometidos a retención los rendimientos del capital mobiliario procedentes del arrendamiento de bienes muebles que no constituyan actividades económicas.
- Si la entidad arrendadora de los bienes muebles está sujeta al Impuesto sobre Actividades Económicas por la actividad de arrendamiento, y dispone de la organización empresarial necesaria, medios materiales y personales, para la realización de todas sus actividades, entonces la actividad de arrendamiento constituiría una actividad económica y, por tanto, no tendría la consideración de rendimiento de capital mobiliario, no teniendo por tanto obligación de retener. En caso contrario, sí estaría sujeto a retención.

9. FUENTES Y REFERENCIAS

9.1. FUENTES

Las fuentes analizadas han sido las siguientes:

Boletín oficial del Estado
http://www.boe.es/diario_boe/

Boletín oficial de la Junta de Andalucía
<http://juntadeandalucia.es/boja/boletines/2012.html>

Agencia Tributaria. Consultas Tributarias
<http://www.meh.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Doctrina/Paginas/ConsultasDGT.aspx>

Ministerio de Hacienda y Administración Pública
<http://www.minhap.gob.es/es-ES/Paginas/Home.aspx>

Consejería de Empleo
<http://www.cem.junta-andalucia.es/empleo/www/>

Servicio Andaluz de Empleo
<http://web.sae.junta-andalucia.es/servicioandaluzdeempleo/web/websae/portal/es/index.html>

Ministerio de Empleo y Seguridad Social
<http://www.empleo.gob.es/index.htm>

Servicio Público de Empleo Estatal
www.sepe.es

9.2. MATERIAL BIBLIOGRÁFICO

Homs, Oriol (2008). La Formación Profesional en España. Fundación La Caixa. Colección de estudios sociales nº 25.

Normativa de Formación Profesional para el Empleo en Andalucía. Consejería de Empleo. Servicio Andaluz de Empleo. 2009.

Manual Práctico Renta 2010. Agencia Tributaria. Ministerio de Economía y Hacienda.

Resolución de la DGT de 7 de febrero de 1986 (BOE del 11/02/1986).

Resolución de la DGT de 13 de marzo de 1986 (BOE del 20/03/1986).

Resolución de la DGT de 2 de junio de 1986 (BOE del 13/06/1986).

Resolución de 4 de marzo de 1993, de la Dirección General de Tributos (Boletín Oficial del Estado de 26 de marzo de 1993) sobre IVA.

Resolución de 16 de febrero de 1993, de la Dirección General de coordinación con las Haciendas Territoriales, sobre IAE.

Sentencia de 25 de febrero de 1999, del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su en el asunto C-349/96, sobre IVA.

Sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-0000, apartado 24.

9.3. NORMATIVA

La Normativa que regula la FPE analizada es la siguiente:

REAL DECRETO 395/2007, de 23 de marzo, por el que se regula el subsistema de formación profesional para el empleo.

ORDEN TAS/718/2008, de 7 de marzo, por la que se desarrolla el Real Decreto 395/2007, de 23 de marzo, por el que se regula el subsistema de formación profesional para el empleo, en materia de formación de oferta y se establecen las bases reguladoras para la concesión de subvenciones públicas destinadas a su financiación.

DECRETO 335/2009, de 22 de septiembre, por el que se regula la Ordenación de la Formación Profesional para el Empleo en Andalucía.

ORDEN de 23 de octubre de 2009, por la que se desarrolla el Decreto 335/2009, de 22 de septiembre, por el que se regula la ordenación de la Formación Profesional para el Empleo en Andalucía, y se establecen las bases reguladoras para la concesión de subvenciones y ayudas y otros procedimientos.

La normativa fiscal analizada es la siguiente³²:

IRPF

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

IVA

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29/12/1992).

³² Se han utilizado las versiones actualizadas de estas normativas, teniendo en cuentas todas las modificaciones que afecten los artículos analizados.

Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31/12/1992).

I. Sociedades

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24/12/2002).

Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Normativa IAE

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (BOE del 09/03/2004).

Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas (BOE del 29/09/1990).

Otras

Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010.

Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

9.4. DOCTRINA TRIBUTARIA: CONSULTAS TRIBUTARIAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS³³

La nomenclatura de las consultas se ha realizado con el código y fecha de la consulta. Con esos datos se pueden consultar íntegramente en el enlace Web referenciada a pie de página, que se corresponde con el enlace directo a la base de datos de las consultas tributarias generales y vinculantes de la Dirección General de Tributos.

BECAS

V1626-10, de 16/07/2010.

IAE

V0923-07, de 07/05/2007.

V0064-04, de 22/01/2004.

V2238-09, de 06/10/2009.

IVA

V2451-09, de 02/11/2009.

V0273-05, de 23/02/2005.

V0641-09, de 31/03/2009.

V2682-07, de 18/12/2007.

V0167-08, de 30/01/2008.

V1485-08, de 17/07/2008.

V1233-06, de 27/06/2006.

V2682-07, de 18/12/2007.

MATERIAL DIDÁCTICO

0291-02, de 22/02/2002.

0844-04, de 31/03/2004.

ARRENDAMIENTOS AULAS

V0365-06, de 02/03/2006.

V0479-04, de 23/12/2004.

V0343-06, de 27/02/2006.

V2258-07, de 26/10/2007.

V0297-06, de 20/02/2006.

³³ <http://www.meh.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Doctrina/Paginas/ConsultasDGT.aspx>

10. GLOSARIO DE TÉRMINOS

Centro acreditado: Se entiende por Centros y Entidades acreditadas, aquellas que impartan formación conducente a la obtención de Certificados de Profesionalidad, debiendo cumplir los requisitos establecidos en la normativa específica reguladora de cada certificado. La acreditación del centro o entidad se realizará para cada Certificado de Profesionalidad.

Centro calificado de educativo a efectos del IVA: cuando sus actividades sean única o principalmente la enseñanza incluida en alguno de los planes de estudio del sistema educativo español. Por tanto, tendrán 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 continua servicios de enseñanza.

Centros y Entidades inscritas: aquellas que impartan formación no conducente a la obtención de Certificados de Profesionalidad y que cumplan los requisitos del Programa Formativo de cada especialidad. Para cada especialidad se solicitará la inscripción correspondiente³⁴.

Enseñanza reglada: aquélla que desarrolla unos planes de estudios regulados por una Administración Pública, ya sea educativa o no, que autorice, controle y su-

³⁴ Definición del artículo 72 de la Orden de 23 de octubre, que regula la FPE en Andalucía. Basado en la acreditación o inscripción en el registro Centros y Entidades de Formación Profesional para el Empleo en Andalucía.

pervise la impartición de esa enseñanza, la cual, tras la superación de las pruebas correspondientes, otorga un título oficial expedido por la Administración competente, estatal o autonómica (consulta tributaria V2238-09, de 06/10/2009).

Formación Continua: En la legislación anterior era como se denominaba a la Formación Profesional para el empleo destinada principalmente a la población trabajadora ocupada.

Formación Ocupacional: En la legislación anterior era la manera de denominar a la Formación Profesional para el empleo destinada principalmente a la población trabajadora desempleada.

Formación Profesional para el Empleo: Conjunto de instrumentos y acciones que tienen por objeto impulsar y extender entre las empresas y los trabajadores ocupados y desempleados una formación que responda a sus necesidades y contribuya al desarrollo de una economía basada en el conocimiento.

Teleformación o elearning: La modalidad de impartición mediante teleformación o elearning se entenderá realizada cuando el proceso de aprendizaje de las acciones formativas se desarrolle a través de tecnologías de la información y comunicación telemáticas, posibilitando la interactividad de alumnos, tutores y recursos situados en distinto lugar.

Formador: Se entiende por formador, el profesional que desarrolla labores docentes, de seguimiento y evaluación en las acciones formativas de carácter presencial³⁵.

Tutor: En los cursos impartidos en modalidad a distancia convencional y teleformación, el formador se denominará tutor.

³⁵ Orden de 23 de octubre de 2009, que regula la FPE en Andalucía.

