

NUM-CONSULTA V0295-13

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 01/02/2013

NORMATIVA Ley 37/1992 arts. 4, 5, 11 y 20-Uno-9º y 10º

DESCRIPCION-HECHOS El consultante, persona física, va a impartir un curso de contabilidad en una Universidad.

CUESTION-PLANTEADA Exención de la operación descrita.

CONTESTACION-COMPLETA 1.- El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

Por su parte, el artículo 5 de esta misma Ley recoge el concepto de empresario o profesional disponiendo lo siguiente:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

(...).”.

Por otro lado, el artículo 11 de la Ley 37/1992 establece el concepto de prestación de servicios, disponiendo en su apartado uno lo siguiente:

“Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.”.

En consecuencia, y de acuerdo con los preceptos anteriormente citados, el ejercicio de actividades educativas confiere la condición de empresario o profesional, si no se tuviese con anterioridad, quedando sujetas al mismo las prestaciones de servicios docentes derivados de su ejercicio.

2.- No obstante lo anterior, podría resultar de aplicación alguno de los supuestos de exención contemplados en el artículo 20 de la Ley 37/1992. En concreto, en el artículo 20.Uno, números 9º y 10º, de la citada Ley se establece que estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:

"9º. La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de posgraduados, 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.

(...).

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

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

3.- Por su parte, el artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, (BOE de 31 de diciembre), establece que tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas a efectos de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 9º, de la Ley 37/1992, aquellos centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros Entes públicos con competencia genérica en materia educativa o, en su caso, con competencia específica respecto de las enseñanzas impartidas por el centro educativo de que se trate.

Las competencias en materia de educación han sido transferidas a las Comunidades Autónomas, resultando con ello que su regulación es diferente en unas y otras.

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, el artículo 20, apartado uno, número 9º, anteriormente transcrito, constituye la transposición al ordenamiento jurídico interno del

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

4.- En relación con las condiciones y los límites que los Estados miembros deben establecer a las exenciones previstas en la citada Directiva, se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en su sentencia de 17 de febrero de 2005, dictada en los asuntos acumulados C-453/02, y C-462/02, en el sentido de que actividades comparables, susceptibles de competir entre sí, no deben ser tratadas de forma distinta a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, a fin de salvaguardar la neutralidad del Impuesto.

Por tanto, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada, no puede condicionarse la exención de los servicios educativos, prevista en el artículo 132 de la citada Directiva, existiendo identidad en las prestaciones de servicios realizadas, a que el operador que las realiza esté autorizado por el órgano competente, dado que no se respetaría el principio de neutralidad fiscal.

5.- Por otra parte, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 28 de enero de 2010, dictada en el asunto C-473/08, ha señalado lo siguiente:

“29. Respecto de los términos «enseñanza escolar o universitaria» que contiene dicha disposición, el Tribunal de Justicia, pese a no dar explícitamente una definición precisa de los mismos, señaló en el apartado 26 de la sentencia Haderer, antes citada, que dichos términos no se limitan a la enseñanza que concluye con un examen para la obtención de una cualificación o que permite adquirir una formación para el ejercicio de una actividad profesional, sino que comprende otras actividades en las que la enseñanza se imparte en escuelas o universidades con el fin de desarrollar los conocimientos y las aptitudes de los alumnos o estudiantes, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

30. En concreto, respecto del término «enseñanza», hay que recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado, en esencia, que si bien la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes es un elemento especialmente importante de la actividad de enseñanza contemplada en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva, no es menos cierto que esta actividad está constituida por un conjunto de elementos que incluyen de modo concomitante los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación (véase, en ese sentido, la sentencia Horizon College, antes citada, apartados 18 a 20).”.

De conformidad con lo expuesto, la enseñanza exenta es aquella actividad que supone la transmisión de conocimientos y de

competencias entre un profesor y los estudiantes, acompañada, además, de un conjunto de otros elementos que incluyen los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

6.- En consecuencia con todo lo anterior, la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 9º, de la Ley 37/1992 está supeditada al cumplimiento de dos requisitos:

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

La referencia a las entidades privadas autorizadas previsto en el artículo 20, apartado uno, número 9º, de la Ley 37/1992, debe interpretarse, vista la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, en atención a la clase o naturaleza de las actividades desarrolladas por la entidad privada autorizada o centro de enseñanza en cuestión, de forma que dicho centro 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.

b) Un requisito objetivo. Como ha señalado el Tribunal de Justicia, la enseñanza es aquella actividad que supone la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes, acompañada, además, de un conjunto de otros elementos que incluyen los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

7.- En otro orden de cosas, la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 10º, de la Ley 37/1992 estará condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos:

a) Que las clases sean prestadas por personas físicas.

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

La determinación de las materias que están incluidas en los referidos planes de estudio es competencia del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte.

c) Que en caso de que no resultase de aplicación la exención que establece el artículo 82.1.c) del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, tampoco sea necesario darse de alta en la Tarifa de Actividades Empresariales del Impuesto sobre Actividades Económicas para prestar las referidas clases.

En particular, cumplirá este requisito quien, para ejercer dicha actividad,

deba matricularse en un epígrafe correspondiente a la Sección Segunda (Actividades Profesionales) de las Tarifas de Impuesto sobre Actividades Económicas.

En este sentido, el artículo 20, apartado uno, número 10º, anteriormente transcrito, constituye la transposición al ordenamiento jurídico interno del artículo 132, letra j), de la Directiva 2006/112/CE, precepto que establece que los Estados miembros eximirán "las clases dadas a título particular por docentes y que se relacionen con la enseñanza escolar o universitaria."

8.- En todo caso, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados anteriores de la presente contestación, las exenciones no serán aplicables a los servicios de enseñanza que versen sobre materias no incluidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles o grados del sistema educativo español.

La competencia para determinar si las materias que son objeto de enseñanza por un docente o por un determinado centro educativo se encuentran o no incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo a efectos de la aplicación de alguna de las mencionadas exenciones y teniendo en cuenta, a tal fin, los criterios anteriormente expuestos, corresponde al Ministerio de Educación, Cultura y Deporte.

En el caso de que no se cumplan los requisitos anteriores, la impartición de cursos tributará por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo general del 21 por ciento.

Según los datos obrantes en este Centro directivo, la enseñanza de las materias como: contabilidad, economía de empresa y análisis financieros, son materias incluidas en los planes de estudio del sistema educativo español.

9.- En relación con alguna de las cuestiones formuladas en el escrito de consulta presentado, se le informa de lo siguiente:

Según doctrina reiterada de esta Dirección General (por todas, contestación a consulta vinculante número V1960-11, de 6 de septiembre de 2011), a efectos de la exención prevista en el artículo 20.uno.9º de la Ley 37/1992 deben considerarse como 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.

Por tanto, a tales efectos, no es preciso que el centro educativo disponga de un local determinado en el que se realice materialmente la actividad la enseñanza, siendo suficiente con que cuente con un conjunto ordenado de medios materiales y humanos destinados a la prestación del servicio de enseñanza.

Asimismo, el servicio de enseñanza que presta el empresario titular del centro educativo puede ser efectuado bien por dicho empresario o por personal dependiente del mismo, o bien por otros empresarios o profesionales con los que el empresario titular del centro lo haya subcontratado.

10.- En consecuencia con todo lo anterior y respecto de la impartición de los cursos de contabilidad, esta Dirección General le informa lo

siguiente:

1º. En el supuesto de que las entidades a que se refiere el escrito de consulta no fuesen titulares 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 dichas entidades la exención prevista en el artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992.

2º. En el supuesto de que las mencionadas entidades prestasen los servicios a que se refiere el escrito de consulta 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.

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, Cultura y Deporte.

Según los datos obrantes en este Centro directivo, la contabilidad es una de las materias incluidas en los planes de estudio del sistema educativo español.

3º. En el supuesto de que los servicios de enseñanza se presten por una persona física, se encontrarán exentos, en virtud de lo previsto en el artículo 20.Uno.10º de la Ley 37/1992, en la medida en que, asimismo, las materias sobre las que versen las clases estén comprendidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo español.

4º. En el supuesto de que, en aplicación de los criterios contenidos en los números 1º, 2º y 3º anteriores, los referidos servicios de enseñanza no estuviesen exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, el tipo impositivo aplicable a los mismos sería el general del 21 por ciento.

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