

[Nueva Consulta](#) [Ver Consulta](#)

*iva enseñanza*

[Anterior](#)

---

**NUM-CONSULTA** V0854-09

**ORGANO** SG de Impuestos sobre el Consumo

**FECHA-SALIDA** 22/04/2009

**NORMATIVA** Ley 37/1992 art. 20-uno-9º

**DESCRIPCION-HECHOS** La entidad consultante realiza cursos "on-line" y presenciales relativos a la formación y prevención de riesgos laborales en el tráfico.

A tal efecto, cuenta con medios materiales y humanos propios entregando a los destinatarios de aquellos cursos determinado material divulgativo editado por dicha entidad.

La entidad consultante no ha solicitado a la Comunidad Autónoma en la que radica el reconocimiento o la autorización expresa para realizar dicha actividad.

**CUESTION-PLANTEADA** Aplicación de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 9º de la Ley 37/92.

**CONTESTACION-COMPLETA** 1.- De acuerdo con el escrito presentado, los servicios prestados por la entidad consultante han de considerarse servicios prestados por vía electrónica, ya que:

- Se prestan a través de una red electrónica, en este caso Internet.

- La naturaleza de la prestación depende en gran medida de la tecnología, ya que se trata de un servicio fundamentalmente automatizado, con una intervención humana mínima y que resulta inviable en ausencia de la tecnología de la información.

El principio de neutralidad tributaria, unido a la circunstancia de que los distintos supuestos de exención que pudieran resultar de aplicación no están condicionados al modo o mecanismo 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 y cuya procedencia se analiza a continuación.

2.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), están sujetas a dicho Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios o asociados de las entidades que las realicen, y con independencia de cuáles sean los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional en general o en cada operación en particular.

El artículo 5 de dicha Ley establece que, a efectos de la misma, se reputarán empresarios o profesionales quienes realicen actividades empresariales o profesionales, considerándose como tales aquellas definidas en el apartado dos de dicho precepto.

El artículo 5, apartado dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone lo siguiente:

“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.

A efectos de este Impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.”

De acuerdo con lo expuesto, se considerarán empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido quienes realicen actividades 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, teniéndose por iniciadas dichas actividades desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de las mismas.

Estos preceptos son de general aplicación y también, por tanto, a la entidad consultante, la cual, por consiguiente, tendrá la condición de empresario o profesional a los efectos de este tributo, quedando sus operaciones, en principio, sujetas al mismo.

3.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 9º de la Ley 37/1992, están exentas del mencionado Impuesto 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.

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes.

En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes.

c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo.

[Página siguiente](#)

[Nueva Consulta](#) [Ver Consulta](#)

*iva enseñanza*

[Anterior](#)

---

[Página anterior](#)

**CONTESTACION- d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.”  
COMPLETA**

El artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de Diciembre, (Boletín Oficial del Estado del 31) en la redacción dada por el Real Decreto 296/1998 de 27 de febrero (BOE del 28), 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.

En relación con lo previsto en el citado artículo 7 del Reglamento, la Resolución de 4 de marzo de 1993, de esta Dirección General (Boletín Oficial del Estado de 26 de marzo), ha señalado 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.

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 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".

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.

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.

4.- El artículo 20, apartado uno, número 9º anteriormente transcrito es transposición al ordenamiento interno de los artículos 131 y 132 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 347 de 11.12.2006), que establece:

Artículo 131:

“Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso”

Capítulo 2: Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general.

Artículo 132:

“1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

(...)

i) 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”.

En relación con las condiciones y los límites que los Estados miembros pueden establecer a las exenciones previstas en la citada Directiva, se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, 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 debe ser tratadas de forma distinta a efectos del IVA, 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 la realiza esté autorizado por el órgano competente, dado que no se respetaría el principio de neutralidad fiscal.

5.- En consecuencia con todo lo anterior, esta Dirección General le informa lo siguiente:

1º. En el supuesto de que la entidad consultante 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 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, con independencia de que tenga o no reconocida autorización alguna por los órganos competentes de la Comunidad Autónoma donde está establecida.

La exención 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.

[Página siguiente](#)

[Nueva Consulta](#) [Ver Consulta](#)

*iva enseñanza*

[Anterior](#)

---

[Página anterior](#)

**CONTESTACION-  
COMPLETA** En consecuencia, y de acuerdo con los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que se han reproducido, ha de entenderse que ya no resulta de aplicación el requisito establecido en la Resolución de 4 de marzo de 1993 de esta Dirección General respecto a los centros educativos establecidos en Comunidades Autónomas que exijan autorización para la prestación de servicios educativos. Por tanto, los citados servicios educativos han de considerarse exentos del Impuesto con independencia de que cuenten con la autorización administrativa para su prestación en el caso de que ésta sea preceptiva.

La exención citada no comprenderá las entregas de bienes a título oneroso que, en todo caso, estarán sujetas y no exentas al citado Impuesto.

6.- 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.