

NUM-CONSULTA V3347-13

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 12/11/2013

NORMATIVA Ley 37/1992 art. 20-Uno-9º y 69-Tres-4º-

DESCRIPCION-HECHOS El consultante, persona física, matriculada en el epígrafe 826.1 del IAE imparte clases de ruso a través de un programa llamado "Skype" mediante el cual dos personas en cualquier parte del mundo pueden mantener una conversación.

La metodología del sistema es el siguiente: el cliente compra en la web del consultante unas horas de clase de ruso, y se le asigna un profesor que esté en la misma franja horaria que el cliente.

Posteriormente el profesor subcontratado factura al consultante.

Los clientes y los profesores subcontratados pueden residir en cualquier parte del mundo y se desconoce si aquellos son empresarios o profesionales, o particulares.

CUESTION-PLANTEADA Tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones descritas. Aplicación de la exención de enseñanza, tanto a las clases impartidas por el consultante como a las impartidas por los profesores subcontratados. Lugar de realización del hecho imponible.

CONTESTACION-COMPLETA 1.- El artículo 7.3.j) del Reglamento (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE del 23 de marzo) preceptúa que las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, en particular, no abarcarán "los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota".

Por su parte, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 11 de diciembre), incluye el suministro de enseñanza a distancia en la lista indicativa de servicios suministrados por vía electrónica recogida en su Anexo II.

Por otro lado, el punto (5) del Anexo I del Reglamento (UE) nº 282/2011 mencionado, en referencia al Anexo II de la citada Directiva, matiza que debe entenderse por enseñanza a distancia para que sea calificada como servicio electrónico la "enseñanza a distancia automatizada que dependa de Internet o de una red electrónica similar para funcionar, y cuya prestación no necesite o apenas necesite, de intervención humana, lo cual incluye aulas virtuales, salvo cuando Internet o la red electrónica similar se utilicen como simple medio de comunicación entre el profesor y el alumno".

La distinción entre un servicio de enseñanza impartido a través de una red electrónica y un servicio prestado por vía electrónica, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cobra especial importancia a la hora de determinar tanto la regla de localización aplicable al servicio como la posible exención y el alcance del derecho a la deducción de quien lo presta.

De la Directriz de la sesión 97 del Comité del IVA, adoptada el 27 de mayo de 2013, se desprende que los servicios de enseñanza prestados por un profesor a través de Internet o de una red electrónica se califican como servicios educativos, no como servicios prestados por vía electrónica, y se localizan aplicando la regla general del artículo 69 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del

Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), para transacciones que tengan por destinatario a un empresario o profesional actuando como tal, o la regla especial del artículo 70.Uno.7º, letra c) de la Ley del Impuesto para transacciones que tengan por destinatario a una persona física o jurídica que no actúe como empresario o profesional.

El servicio de enseñanza estará exento según el alcance que el Estado de localización del servicio conceda a la exención del artículo 132.1.i) de la Directiva 2006/112/CE, (artº. 20.Uno.9º de la Ley 37/1992).

Finalmente, conviene recordar que ni la Directiva 2006/112/CE ni la Ley 37/1992 contemplan exención alguna aplicable para los servicios prestados por vía electrónica.

Por tanto, este Centro Directivo debe cambiar su criterio en relación con el suministro de enseñanza on-line a través de Internet o de una red electrónica, en base a la citada Directriz del Comité del IVA.

2.- De la operativa descrita por el consultante resulta que su actividad principal consiste en impartir clases de ruso a través de un programa llamado "Skype" mediante el cual dos personas en cualquier parte del mundo pueden mantener una conversación.

La metodología del sistema es el siguiente: el cliente compra en la web del consultante unas horas de clase de ruso, y se le asigna un profesor que esté en la misma franja horaria que el cliente. Posteriormente el profesor subcontratado factura al consultante.

Los clientes y los profesores subcontratados pueden residir en cualquier parte del mundo.

Los servicios objeto de consulta no reúnen los requisitos señalados en el apartado anterior al observar que la presencia del profesor es imprescindible para la prestación del servicio, en consecuencia no se está ante un servicio prestado por vía electrónica, sino ante un servicio de enseñanza a distancia.

3.- A efectos de determinar cuándo tales servicios deben considerarse realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, habrá que analizar las reglas de localización contempladas en la Ley 37/1992, concretamente, en los artículos 69, 70 y 72 de la misma, que regulan las reglas generales y especiales de localización de las prestaciones de servicios.

En lo que respecta a los servicios de formación objeto de consulta, estos artículos disponen lo siguiente:

"Artículo 69. Lugar de realización de las prestaciones de servicios.
Reglas generales.

Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1º. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad

económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

(...)

Artículo 70. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas especiales.

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios

7º. Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal:

(...)

c) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores.

(...)”

De conformidad con los artículos expuestos anteriormente, los servicios de formación se califican a efectos de lo dispuesto en el precepto anterior como manifestaciones educativas, cuya regla especial dice que cuando la prestación de los mismos se efectúe materialmente en el territorio de aplicación del impuesto tendrá la consideración de operación sujeta al mencionado tributo siempre que el destinatario no sea empresario o profesional.

Cuando el destinatario sea empresario o profesional se aplicará la regla general contenida en el artículo 69.uno. y estarían por lo tanto sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido si el destinatario está establecido en el territorio de aplicación del impuesto.

Cuando el destinatario no sea empresario o profesional y el servicio se preste fuera del territorio de aplicación del impuesto, este servicio quedará no sujeto al IVA, tributando en su caso según disponga la normativa aplicable en el país de residencia del alumno.

Por otro lado cuando el servicio se preste a particulares y no se identifique el lugar donde se preste materialmente por hacerlo a distancia y con medios electrónicos (Skype) el lugar de realización del hecho imponible será la sede del prestador de los mismos, el profesor, es decir donde resida el consultante.

4.- 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

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 aquéllas 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 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.

En el texto de la consulta no se hace mención alguna de las circunstancias (existencia o no de local de la actividad, personal asalariado, etc.) en que se presta el servicio de clases de ruso por “skype” circunstancias que determinarán el carácter del servicio prestado, por lo que habrá que distinguir en primer lugar, si la actividad consultada presenta las características de una actividad empresarial o profesional.

5.- En lo que se refiere a determinar el carácter de actividad empresarial o profesional de la actividad consultada, la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, en resolución de 16 de febrero de 1993 ha manifestado lo siguiente:

“... desde la óptica del I.A.E., es profesional de la enseñanza, cualquiera que sea el objeto de esta, quién, actuando por cuenta propia (artículo 80, 1 de la Ley 39/1988), desarrolle personalmente la actividad de que se trate. Igualmente claro parece, sin embargo, que se estará ante un empresario, 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.

Así, 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, tal y como una academia, centro de estudios, etc., tal elemento de profesionalidad, vinculada a la personalidad individual del enseñante, habrá desaparecido para dar paso a una clara situación empresarial.”.

6.- Por tanto, si la actividad de clases de ruso se ejerce directamente por el consultante, sin que haya un local dedicado a esta actividad, ni personal asalariado, tal circunstancia supone la existencia de las características propias de una actividad profesional a efectos del Impuesto.

En este caso, los citados servicios de enseñanza sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido podrían estar exentos de dicho Impuesto si se cumple lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 10º de la citada Ley 37/1992, el cual señala:

“Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

(...)

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.”.

La aplicación de la exención prevista en el precepto estará pues 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.

7.- Por otro lado, si se diera la circunstancia de que la actividad de clases de ruso se ejerce en el seno de una organización empresarial propia, como puede ser una escuela, academia etc., tal situación supone la ordenación de medios materiales propia de una actividad empresarial.

En este caso, los citados servicios de enseñanza sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido podrían estar exentos de dicho Impuesto si se cumple lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 9º de la citada Ley 37/1992, según el cual están exentas del mencionado Impuesto las siguientes operaciones:

"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.

d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.”.

El artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de Diciembre, (BOE del 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 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.”.

8.- 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 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.

9.- Por otra parte, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su reciente sentencia de 28 de enero de 2010, dictada en el asunto C-473/08, ha señalando 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.

10.- En consecuencia, este Centro Directivo le informa de lo siguiente:

a) En el caso de que la enseñanza objeto de consulta se imparta por quien tenga, a tenor de los requisitos anteriormente señalados, la condición de profesional, para que sea aplicable la exención contemplada en el artículo 20.Uno.10º a la actividad consultada, es necesario que se cumplan las siguientes condiciones señaladas en el mismo:

- Que las clases sean impartidas por personas físicas.

- Que las materias sobre las que versen estén comprendidas en alguno de los planes de estudios de cualquier nivel y grado del sistema educativo español. La exención no será aplicable, por tanto, 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 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.

- Que para ejercer dicha actividad, deba matricularse en un epígrafe correspondiente a la Sección Segunda (Actividades Profesionales) de las Tarifas de Impuesto sobre Actividades Económicas.

Por tanto, 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 que las prestan están dadas de alta en un epígrafe correspondiente a la Sección Segunda (Actividades Profesionales) de las Tarifas de Impuesto sobre Actividades Económicas, los servicios prestados estarán exentos del Impuesto.

b) En el caso de que la enseñanza objeto de consulta se imparta por quien tenga, a tenor de los requisitos anteriormente señalados, la condición de empresario, para que sea aplicable la exención contemplada en el artículo 20.Uno.9º a la actividad consultada, es necesario que se cumplan los siguientes 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.

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

Según los antecedentes que obran en esta Dirección General, la enseñanza de idiomas es materia incluida en determinados planes de estudio del sistema educativo español, luego la actividad realizada tanto por el consultante como por los profesores subcontratados, esta sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre y cuando se entienda localizada en el territorio de aplicación del impuesto.

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.