

Resumen

IVA. La DGT informa respecto de las actividades didácticas y talleres didácticos, tanto dentro del aula, como fuera de ella (en museos, monumentos, exposiciones) que si se puedan clasificar como enseñanza, estarán exentas del Impuesto cuando se encuentren incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo de acuerdo con el criterio del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo, en caso contrario tributarán al tipo impositivo del 21% a partir del 1 septiembre 2012. Respecto de las actividades didácticas y talleres didácticos, tanto dentro del aula, como fuera de ella (en museos, monumentos, exposiciones) si no fueran clasificadas como enseñanza, sino como actividades de carácter social, y dado que quien las imparte no tiene la consideración de entidad de carácter social a efectos del IVA, estarán sujetas y no exentas tributando al tipo impositivo del 10% a partir del 1 septiembre 2012, y en el caso de no formar parte de programas de asistencia social los citados servicios tributarán al tipo general del 21%. En relación con la elaboración de publicaciones didácticas y audiovisuales de carácter divulgativo y cuyos derechos de autor son cedidos, estarán sujetas pero exentas del IVA las prestaciones de servicios efectuadas por el consultante consistente en la elaboración de publicaciones didácticas y audiovisuales de carácter divulgativo y cuyos derechos de autor son cedidos.

NORMATIVA ESTUDIADA

Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992. Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
art.20.1.9 , art.20.1.26 , art.90.1 , art.91.1.2.7
RD 1624/1992 de 29 diciembre 1992. Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido
art.7

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	1
CUESTIÓN PLANTEADA	1
CONTESTACIÓN	1

FICHA TÉCNICA

Legislación

Cita art.89.1 de Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003. Ley General Tributaria
Cita RD 1624/1992 de 29 diciembre 1992. Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido
Cita art.4.1, art.8, art.9, art.26 de Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992. Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

Núm. consulta V3421-13

ANTECEDENTES DE HECHO

La consultante realiza diversas actividades que se relacionan a continuación: Presta servicios educativos a centros educativos que consisten en actividades didácticas y talleres didácticos, tanto dentro del aula, como fuera de ella (en museos, monumentos, exposiciones).

Elabora publicaciones didácticas de carácter divulgativo y cuyos derechos de autor son cedidos.

Elabora material didáctico audiovisual de carácter divulgativo y cuyos derechos de autor son cedidos.

CUESTIÓN PLANTEADA

Tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de las actividades descritas.

RESPUESTA

1.- De acuerdo con lo establecido en el artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido art.4.1 Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992 art.4.1 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. IVA (BOE de 29 de diciembre), están sujetas al citado tributo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito

espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

El artículo 20, apartado uno, número 9 de la Ley 37/1992 art.9 Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992 art.9 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. IVA dispone que estarán 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."

2.- Por su parte, el artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre RD 1624/1992 de 29 diciembre 1992 Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, sobre Declaraciones Censales, el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, sobre el Número de Identificación Fiscal; el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre sobre el deber de expedir y entregar Factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria., (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 art.9 Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992 art.9 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. IVA, 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 9, 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".

3.- 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.

4.- 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.

5.- En consecuencia con todo lo anterior, la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 9º, 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 art.9 Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992 art.9 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. IVA, 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. 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. Por otra parte y, según doctrina reiterada de esta Dirección General, a efectos de la exención prevista en el artículo 20.uno.9º de la Ley 37/1992 art.9 Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992 art.9 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. IVA 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.

De acuerdo con los antecedentes obrantes en este Centro Directivo, la enseñanza de Lengua y Ciencias sociales, se encuentra en los planes de estudios del sistema educativo español. Por tanto, los citados servicios educativos han de considerarse sujetos y exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

6.- Por otra parte, el artículo 91, apartado uno.2, número 7º de la Ley del Impuesto, en la redacción dada por el citado Real Decreto 20/2012 dispone que se aplicará el tipo reducido del 10 por ciento a: "7º.Las prestaciones de servicios a que se refiere el número 8º del apartado uno del artículo 20 de esta ley cuando no estén exentas de acuerdo con dicho precepto ni les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3º del apartado dos.2 de este artículo." El artículo 20, apartado uno, número 8º de la Ley 37/1992 art.8 Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992 art.8 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. IVA, dispone que estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones: "8º. Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social: a) Protección de la infancia y de la juventud.

Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños menores de seis años de edad, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.

(.) La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores res prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos."

La Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Sociales, en su informe de 23 de junio de 1995, emitido a solicitud de esta Dirección General, considera que, en base a la normativa estatal y autonómica sobre la materia y a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, debe entenderse por asistencia social "el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el Sector Público o por Entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales u organizatorios a

atender, fundamentalmente, estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (ancianos, menores y jóvenes, minorías étnicas, drogadictos, refugiados y asilados, etc.) u otras personas en estado de necesidad, marginación o riesgo social".

7.- El artículo 20, apartado uno, número 26, de la misma Ley determina que están exentos del Impuesto: "26º. Los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guión y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores." El antecedente legislativo de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 26º anteriormente mencionado, lo constituye la disposición adicional tercera de la Ley 22/1987, de 11 de noviembre, de Propiedad Intelectual (BOE de 17 de noviembre), que determinaba la exención de los servicios de cesión de ciertos derechos de los que constituyen el objeto de la mencionada Ley, referidos a las obras tangibles realizadas por determinados autores.

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua define al escritor como el autor de obras escritas o impresas.

Por otra parte, el artículo 5º de la Ley de Propiedad Intelectual establece que "se considera autor a la persona natural que crea una obra literaria, artística o científica". Por consiguiente, una correcta interpretación de la Ley de Propiedad Intelectual lleva a la conclusión de que son escritores las personas naturales que crean obras literarias, artísticas o científicas, escritas o impresas. De acuerdo con lo anterior, estarían exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios efectuadas por escritores personas físicas que consistan en la creación de obras literarias, artísticas o científicas, escritas o impresas.

8.- En consecuencia con todo lo anterior, este Centro Directivo considera ajustada a Derecho la siguiente contestación a la consulta presentada:

1º. Respecto de las actividades didácticas y talleres didácticos, tanto dentro del aula, como fuera de ella (en museos, monumentos, exposiciones).

En el caso de que las actividades consultadas se puedan clasificar como enseñanza, estarán exentas del Impuesto cuando se encuentren incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo de acuerdo con el criterio del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

En el supuesto de que, en aplicación de los criterios contenidos en los puntos anteriores, los referidos servicios de enseñanza no estuviesen exentos del Impuesto, el tipo impositivo aplicable a los mismos sería el general del 21 por ciento a partir del 1 de septiembre de 2012.

2º. Respecto de las actividades didácticas y talleres didácticos, tanto dentro del aula, como fuera de ella (en museos, monumentos, exposiciones).

En el supuesto de que las actividades descritas no fueran clasificadas como enseñanza, sino como actividades de carácter social, y dado que quien las imparte no tiene la consideración de entidad de carácter social a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, estarán sujetas y no exentas tributando al tipo impositivo del 10 por ciento a partir del 1 de septiembre de 2012.

En el caso de no formar parte de programas de asistencia social los citados servicios tributarán al tipo general del 21 por ciento.

3º. En relación con la elaboración de publicaciones didácticas y audiovisuales de carácter divulgativo y cuyos derechos de autor son cedidos.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 26º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido art.26 Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992 art.26 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. IVA estarán sujetas pero exentas del citado tributo las prestaciones de servicios efectuadas por autores personas físicas que consistan en la creación de obras literarias, artísticas o científicas, escritas o impresas. En consecuencia estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios efectuadas por el consultante consistente en la elaboración de publicaciones didácticas y audiovisuales de carácter divulgativo y cuyos derechos de autor son cedidos.

9.- 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 art.89.1 Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003 art.89.1 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria., General Tributaria.