

BUSCADOR**Resultados**

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta	V0804-21
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	06/04/2021
Normativa	Ley 37/1992 arts. 4,5, 20.Uno.9º y 69.Tres.4º
Descripción de hechos	La consultante es una productora audiovisual que va a lanzar al mercado una plataforma en línea donde se puede acceder a documentales de diferentes temáticas. Se concibe como un producto dirigido a institutos, universidades, profesores y alumnos para ser empleado como herramienta pedagógica para reforzar los procesos de aprendizaje.
Cuestión planteada	Naturaleza de los citados servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y posibilidad de aplicación de exención relativa a la educación prevista en el artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992. En caso contrario, tipo impositivo que sería de aplicación.
Contestación completa	<p>1.- El artículo 4, apartados uno y tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), disponen 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. La sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular."</p> <p>El artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:</p> <p>"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:</p> <p>a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>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.</p> <p>b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.</p> <p>(...)</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>(...)."</p> <p>Por su parte, el artículo 11 de la Ley del impuesto define las prestaciones de servicios como "toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes."</p>

De acuerdo con lo anterior, el consultante tendrá, a los efectos del impuesto, la condición de empresario o profesional y las operaciones por él efectuadas tendrán la consideración de prestaciones de servicios que estarán sujetas al impuesto cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

2.- Respecto de la naturaleza del servicio objeto de consulta, el artículo 69, apartado Tres, número 4º, de la Ley 37/1992, establece que a efectos de esta Ley, se entenderá por:

“4º. Servicios prestados por vía electrónica: aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

- a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
- c) El suministro de programas y su actualización.
- d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.
- e) El suministro de **música**, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- f) El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.”.

Por otra parte, 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 la aplicación de la exención y el alcance del derecho a la deducción de quien lo presta.

El servicio objeto de consulta estará exento cuando pueda calificarse como servicio educativo, de conformidad con la exención del artículo 132.1.i) de la Directiva 2006/112/CE, recogido en el artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992 que establece que estarán exentos del Impuesto:

“9.º La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, 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

(...).”.

No obstante, si el servicio prestado por la entidad consultante se califica de un servicio prestado por vía electrónica no sería aplicable la referida exención, puesto que ni la Directiva 2006/112/CE ni la Ley 37/1992 contemplan exención alguna aplicable para los servicios prestados por vía electrónica y quedarían gravados al tipo general del 21 por ciento, a tenor de lo dispuesto en los artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992.

A estos efectos debe tenerse en cuenta que el suministro y descarga de archivos, cursos grabados o automatizados, programas y, en general, de contenidos formativos a través de internet, o el acceso a los datos y programas a través una plataforma formativa, constituye un servicio prestado por vía electrónica, incluso si el destinatario o usuario tiene la posibilidad de recibir tutorías o sesiones de apoyo en línea de profesores a través de la misma, siempre que esta parte de intervención humana sea accesoria al suministro o al acceso a los contenidos y programas. Por el contrario, constituye un servicio educativo la prestación de servicios docentes por profesores a través de internet o una red electrónica similar utilizada como medio de comunicación entre el profesor y el usuario, incluso cuando el profesor se apoye en contenidos digitales para prestar los servicios educativos siempre que estos últimos sean accesorios respecto de la comunicación en línea entre profesores y alumnos.

De acuerdo con todo lo anterior, y según parece deducirse del escrito de consulta, la entidad consultante no va a llevar a cabo una actividad docente susceptible de caer bajo la exención prevista en el artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992, sino que presta un servicio por vía electrónica consistente en el suministro de unas obras audiovisuales que, si bien pueden tener finalidad pedagógica en función del destinatario a quien se dirigen, en ningún caso, determinan su consideración como servicio educativo en los términos previstos en el artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992.

La naturaleza del servicio prestado por la consultante parece asimilable a los servicios de televisión a la carta prestados a través de internet, con respecto, a los cuales, ya se pronunció este Centro directivo en la contestación vinculante de 26 de diciembre de 2012, número V2541-12, que deben tributar al tipo impositivo general del 21 por ciento.

3.- 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.