

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC084445

DGT: 09-12-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2530/2022

SUMARIO:

IVA. Exenciones en operaciones interiores. Enseñanza y educación. *Charlas grupales a conductores, de sensibilización y recuperación de puntos.* Un psicólogo imparte charlas grupales a conductores, de sensibilización y recuperación de puntos, facturando sus servicios a una unión temporal de empresas que agrupa a autoescuelas acreditadas. Emite sus facturas por tales servicios sin repercusión del IVA, al considerarlos exentos por el art. 20.Uno.9º de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

Están exentos del Impuesto los cursos de sensibilización y reeducación para la recuperación de puntos, así como del permiso de conducción, impartidos por los centros autorizados por el Ministerio del Interior, para la obtención de los puntos y de los permisos, licencias y certificados que se indican a continuación:

a) permisos de conducción de las clases C, C + E, D1, D1 + E, D y D + E, a que se refiere el art. 4 del Rgto. General de Conductores.

b) certificado acreditativo de haber completado una formación específica para conducir vehículos que realicen transporte escolar, turismos destinados al transporte público de viajeros y vehículos prioritarios que utilicen aparatos emisores de luces o señales acústicas especiales.

c) licencia para conducir vehículos especiales agrícolas autopropulsados y conjuntos de los mismos.

Están sujetos y no exentos del Impuesto los cursos de sensibilización y reeducación para la recuperación de puntos, así como del permiso de conducción, impartidos por los centros autorizados por el Ministerio del Interior, para la obtención de los permisos y licencias que se indican a continuación: los permisos de conducción de las clases AM, A1, A2, A, B, B + E, C1 y C1 + E.

Los vehículos para personas de movilidad reducida se podrán conducir con permiso de las clases A1 y B o con la licencia de conducción a que se refiere el art. 6.1.a) del Rgto. General de Conductores, por tratarse de servicios de enseñanza que no pueden ser calificados de formación profesional a tales efectos, dado que tienen como finalidad la recuperación por los alumnos de una autorización administrativa que, objetivamente considerada y con carácter general, está destinada a satisfacer necesidades personales de quienes la obtienen. Además, los servicios de enseñanza para la recuperación de los citados permisos de las clases A1 y B+E estarían también excluidos de la exención por aplicación de lo dispuesto en la letra c) del tercer párrafo del art. 20.uno.9º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), dado que, según el Rgto. General de Conductores, el permiso A1 es una subclase del permiso de la clase A, y el permiso B+E constituye un permiso accesorio o complementario del permiso de la clase B.

Por último, tributarán el tipo general del impuesto del 21 por ciento los cursos de sensibilización y reeducación para la recuperación de puntos, así como del permiso de conducción, que estén sujetos y no exentos del Impuesto.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 20, 78, 90 y 91.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 132.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es un psicólogo que imparte charlas grupales a conductores, de sensibilización y recuperación de puntos, facturando sus servicios a una unión temporal de empresas que agrupa a autoescuelas acreditadas. Emite sus facturas por tales servicios sin repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido, al considerarlos exentos por el artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992.

Cuestión planteada:

Exención de los importes que incluye en dichas facturas en concepto de desplazamientos, por los cuales percibe una cantidad en función del kilometraje.

Contestación:

1.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), están sujetas a dicho Impuesto las entregas de bienes y

prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

A tales efectos, según dispone el artículo 5 de la misma Ley, se reputarán empresarios o profesionales quienes realicen actividades empresariales o profesionales, considerándose como tales actividades aquellas 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.

La formación a que se refiere el escrito de consulta, supone la ordenación por cuenta propia de medios de producción materiales y de recursos humanos, o de uno sólo de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de determinados servicios, por lo que dicha actividad estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido al ser realizada en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

2.- En lo que se refiere al carácter de actividad empresarial o profesional de la actividad consultada, y conforme con lo ya mencionado en el apartado anterior, si la actividad de formación se ejerce directamente y por cuenta propia por el consultante, determinando la existencia de las características propias de una actividad profesional, 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 y Formación Profesional o comunidad autónoma correspondiente.

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 siempre que la actividad se encuentre incluida en un epígrafe correspondiente a la Sección Segunda (Actividades Profesionales) de las Tarifas de Impuesto sobre Actividades Económicas.

3.- Por otro lado, si se diera la circunstancia de que la actividad de formación se ejerce en el seno de una organización empresarial propia, como puede ser una escuela, academia, etc., que suponga 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:

“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.

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.”.

Debe tenerse en cuenta que 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.”.

De acuerdo con los anteriores preceptos y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, establecida, entre otras, en las sentencias de 17 de febrero de 2005, asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02, de 28 de enero de 2010 en el asunto C-473/08 y de 20 de junio de 2013, asunto C-319/12, la doctrina reiterada de este Centro Directivo condiciona la aplicación de la exención del artículo 20, apartado uno, número 9º, al cumplimiento de dos requisitos:

a) Un requisito subjetivo, según el cual las citadas actividades deben ser realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades, esto es, un centro de enseñanza que se considerará autorizado o reconocido cuando sus actividades sean única o principalmente la enseñanza de materias incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo español, teniendo tal consideración 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, no siendo preciso, a estos efectos que el centro de enseñanza disponga de local determinado.

No obstante, en caso de que un empresario realice una actividad principal distinta de la enseñanza, y una actividad de enseñanza, lo relevante para la aplicación de la exención a esta segunda será que se preste un servicio de enseñanza objetivamente incluido en alguno de los citados planes de estudios.

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, corresponde al Ministerio de Educación y Formación Profesional, o bien la Comunidad autónoma correspondiente.

4.- En consecuencia:

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 condiciones señaladas en el apartado 2 de esta contestación.

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 las condiciones señaladas en el apartado 3 de esta contestación.

5.- En relación con los servicios de enseñanza impartidos para la obtención de permisos de conducción, la doctrina de esta Dirección General, desde que se pronunció específicamente sobre el asunto en contestación a consulta de 16 de diciembre de 2003, número 2297-03, es que están exentos los servicios de enseñanza de los conocimientos y técnicas de conducción impartidas por Escuelas de conductores (autoescuelas) autorizadas por el Ministerio del Interior, para la obtención de los permisos de conducción cuando tal enseñanza tenga la naturaleza de formación o reciclaje profesional.

No obstante, no está exenta del Impuesto la enseñanza de conductores que no tenga la naturaleza de formación o reciclaje profesional, dado que la referida enseñanza tendría como finalidad la obtención de una autorización que, objetivamente considerada y con carácter general, no estaría destinada a satisfacer necesidades profesionales de quienes la obtienen.

Por tanto, la exención sobre enseñanza de autoescuelas en el Impuesto sobre el Valor Añadido debe tener una base objetiva pues lo relevante es el permiso de conducción que se obtiene y no el destinatario del mismo o la posible utilidad profesional que del mismo se pueda obtener. Tradicionalmente esta exención amparaba la formación para la obtención de los permisos de conducción de vehículos terrestres distintos de los de las clases A y B y de los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo, así se recoge expresamente en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

6.- No obstante, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, el Tribunal) en su sentencia de 14 de marzo de 2019. Asunto C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie GmbH, planteada en relación con la aplicación de la exención de los servicios de formación teórico y práctico de conducción para la obtención de los permisos de conducción B (automóviles cuya masa máxima autorizada no exceda de 3.500 kg. y hayan sido diseñados y construidos para el transporte de un máximo de ocho pasajeros sin incluir al conductor) y C1 (automóviles cuya masa máxima autorizada supere los 3.500 kg. pero no sobrepase los 7.500 kg. y se hayan diseñado y construido para el transporte de un máximo de ocho personas sin incluir al conductor), ha señalado que a esta actividad de enseñanza no le resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA), cuya trasposición se contiene en el referido artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992, antes transcrito, por lo que tampoco estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los cursos de formación teórica y práctica para la obtención del permiso de conducción C1 (a los que se refiere el artículo 4.4 de la Directiva 2006/126/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006, sobre el permiso de conducción).

En consecuencia, tal y como se ha señalado, la sentencia del Tribunal de 14 de marzo de 2019, en el asunto C-449/17, ha establecido que la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido tampoco amparará a las enseñanzas impartidas en las condiciones señaladas para la obtención del permiso de conducción C1.

De esta forma, con independencia de que la enseñanza de conductores no tenga carácter de enseñanza escolar y universitaria propiamente dicha, como señala el Tribunal, la exclusión de la aplicación de la exención al permiso de conducción C1 deriva, como establecen las propias conclusiones del Abogado General, de que no puede determinarse objetivamente que la obtención de los permisos de conducción de los vehículos de esta categoría sea una formación profesional.

En efecto, los números 42 y 43 de las referidas conclusiones, señalan que:

“42. Por lo que respecta a los permisos de conducción B, se trata de la categoría básica del permiso de conducción, requerido para conducir los vehículos destinados al uso privado. La posesión del permiso de conducción de esa categoría puede efectivamente, como considera el Gobierno español, resultar necesaria para ejercer determinadas profesiones, por ejemplo, para prestar servicios de taxi. No obstante, sucede lo mismo con numerosas competencias, comenzando por la capacidad de leer y escribir. ¿Justifica ese extremo que se considere la enseñanza de la escritura como formación profesional? En mi opinión, procede considerar como formación profesional únicamente aquellas actividades que llevan a la obtención de conocimientos o competencias utilizados exclusiva o principalmente para las finalidades de una actividad profesional o en su caso las que se dirigen específicamente a las personas que pretenden obtener competencias determinadas por razones profesionales. Por el contrario, considerar un determinado tipo de formación como formación profesional por el mero hecho de que las

competencias obtenidas durante la misma pueden utilizarse también en el marco de una actividad profesional ampliaría de manera potencialmente ilimitada el alcance de ese concepto. Llevando ese razonamiento al absurdo, puede ser necesario adquirir cualquier competencia para ejercer, por ejemplo, la profesión de formador a esa misma competencia. Por esa razón, en mi opinión, la enseñanza de la conducción de automóviles para la adquisición de los permisos de conducción de la categoría B no puede considerarse formación profesional.

43. Por lo que atañe al permiso de conducción C1, la situación es más compleja. El permiso de conducción de esa categoría habilita para conducir camiones cuya masa máxima autorizada no supera los 7 500 kg. Esos vehículos se utilizan principalmente para el transporte de mercancías por carretera a título oneroso, es decir, para una actividad profesional. Sin embargo, el permiso de esa categoría puede ser necesario también para fines privados, por ejemplo, para conducir determinadas caravanas, ya que su masa supera a menudo los 3 500 kg. En consecuencia, la enseñanza de la conducción de automóviles para la obtención de los permisos de conducción de los vehículos de categoría C1 podría considerarse formación profesional, si el órgano jurisdiccional nacional estableciera, por ejemplo, que se dirige a personas que pretenden ejercer una actividad en el sector del transporte de mercancías por carretera y que forma parte integrante de la formación de esas personas. En el presente asunto, de la remisión prejudicial no se desprende sin embargo que el órgano jurisdiccional remitente haya efectuado dicha constatación, y las cuestiones prejudiciales no versan claramente sobre el concepto de formación profesional en el contexto del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112. En consecuencia, nada permite considerar, en el marco del presente asunto, que la enseñanza de la conducción de automóviles para la obtención de los permisos de conducción de los vehículos de categoría C1 sea una formación profesional.”.

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

En virtud de lo dispuesto en el artículo 20.uno.9º de la Ley 37/1992 y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

A) Están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los cursos de sensibilización y reeducación para la recuperación de puntos, así como del permiso de conducción, impartidos por los centros autorizados por el Ministerio del Interior, para la obtención de los puntos y de los permisos, licencias y certificados que se indican a continuación:

a) permisos de conducción de las clases C, C + E, D1, D1 + E, D y D + E, a que se refiere el artículo 4 del Reglamento General de Conductores.

b) certificado acreditativo de haber completado una formación específica para conducir vehículos que realicen transporte escolar, turismos destinados al transporte público de viajeros y vehículos prioritarios que utilicen aparatos emisores de luces o señales acústicas especiales.

c) licencia para conducir vehículos especiales agrícolas autopropulsados y conjuntos de los mismos.

B) Están sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los cursos de sensibilización y reeducación para la recuperación de puntos, así como del permiso de conducción, impartidos por los centros autorizados por el Ministerio del Interior, para la obtención de los permisos y licencias que se indican a continuación: los permisos de conducción de las clases AM, A1, A2, A, B, B + E, C1 y C1 + E.

Los vehículos para personas de movilidad reducida se podrán conducir con permiso de las clases A1 y B o con la licencia de conducción a que se refiere el artículo 6.1 párrafo a), del mismo Reglamento General de Conductores, por tratarse de servicios de enseñanza que no pueden ser calificados de formación profesional a tales efectos, dado que tienen como finalidad la recuperación por los alumnos de una autorización administrativa que, objetivamente considerada y con carácter general, está destinada a satisfacer necesidades personales de quienes la obtienen. Además, los servicios de enseñanza para la recuperación de los citados permisos de las clases A1 y B+E estarían también excluidos de la exención por aplicación de lo dispuesto en la letra c) del tercer párrafo del artículo 20.uno.9º de la Ley 37/1992, dado que, según el Reglamento General de Conductores, el permiso A1 es una subclase del permiso de la clase A, y el permiso B+E constituye un permiso accesorio o complementario del permiso de la clase B.

8.- En virtud de lo previsto en los artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992, tributarán el tipo general del impuesto del 21 por ciento los cursos de sensibilización y reeducación para la recuperación de puntos, así como del permiso de conducción, que estén sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

9.- Por último, en relación con la inclusión de gastos de desplazamiento y alojamiento que el consultante realiza a los destinatarios de sus servicios, debe señalarse que el artículo 78.Uno y Dos de la Ley 37/1992, señala que:

“Uno. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

1º. Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

(...).”.

De acuerdo con lo anterior, la base imponible del servicio de formación vendrá determinada no sólo por el precio acordado sino también por cualquier otro crédito a favor del consultante que el destinatario del servicio debe satisfacer al mismo, como los gastos de desplazamiento incluidos por el consultante que formarán parte, por tanto, de la base imponible de los servicios de formación.

Por tanto, quedarán o no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido en los mismos términos que la propia formación, en función de los criterios señalados en apartados anteriores de la presente resolución.

10.- 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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas.