

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 03-02-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0067/2025

SUMARIO:

IVA. Exenciones en operaciones interiores. Enseñanza y educación. *Gestión de cursos.* Una entidad se encarga de la gestión (inscripción, matriculación, pago, entre otros servicios) de cursos en línea de formación profesional prestados por centros educativos. Dado que estos servicios no están vinculados directamente a la actividad docente, sino que se realizan de forma independiente de la enseñanza, no están exentos de IVA -incluso si los cursos impartidos por los centros educativos lo estuvieran-, por tanto, deben tributar al tipo general del 21%.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una entidad que se encarga de la gestión (inscripción, matriculación, pago, entre otros servicios) de los cursos en línea de formación profesional prestados por dos centros educativos. La consultante emite mensualmente facturas a los centros educativos por los servicios prestados.

Cuestión planteada:

Si los servicios prestados pueden acogerse a la exención reconocida en el artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992.

Contestación:

1.- 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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo".

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.

(...).".

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "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."

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- En relación con la aplicación de la exención educativa a los cursos de formación objeto de consulta, debe tenerse en cuenta que el artículo 69, apartado Tres, número 4º, de la Ley 37/1992, establece que, a efectos de esta Ley, se entenderá por:

"4.º 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.

Síguenos en...

- 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.

3.- De la escueta documentación aportada en el escrito de consulta, no puede deducirse si los servicios prestados en línea por la entidad consultante tienen la consideración de servicio de enseñanza prestado a través de una vía electrónica o si se trata de un servicio prestado por vía electrónica.

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.

4.- Por otra parte, en el supuesto de que los servicios puedan calificarse de un servicio educativo, según los criterios anteriores, la aplicación de la exención referida en el artículo 20, apartado uno, número 9º de la Ley 37/1992, deberá realizarse de conformidad con los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia

Síguenos en...



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 y de 28 de enero de 2010, dictada en el asunto C-473/08 y los criterios manifestados por este Centro directivo, por todas ellas, en la contestación vinculante de 1 de febrero de 2013, número V0297-13, que establece que la aplicación de la exención contenida en el artículo 20.Uno.9º de la Ley del Impuesto precisa el 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.

A estos efectos, un 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, Formación Profesional y Deportes.

Por tanto, los cursos de formación en línea objeto de consulta, cuando no tuvieran la consideración de servicios prestados por vía electrónica, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando las materias impartidas se encuentren incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo de acuerdo con el criterio del Ministerio de Educación, Formación Profesional y Deportes, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

En otro caso, dichos cursos estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido tributando al tipo impositivo general del 21 por ciento.

5.- No obstante lo anterior en relación con los servicios que va prestar la consultante en relación con los servicios formativos objeto de consulta, en el caso de que los mismos estuvieran exentos del Impuesto según los criterios señalados, es criterio de este Centro directivo, por todas contestación vinculante de 17 de abril de 2015, número V1199-15, y de 17 de marzo de 2022, número V0541-22, que los servicios de organización y gestión de cursos de formación efectuados por el propio empresario o profesional que presta el servicio de formación, a un mismo destinatario tienen la consideración de servicios accesorios al servicio principal y estarán, por tanto, también exentos del Impuesto al seguir el régimen de tributación que corresponde a la operación principal cuando los servicios de formación impartidos por el sujeto pasivo estén exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo dispuesto en el referido artículo 20, apartado Uno, número 9º de la Ley 37/1992,

No obstante, si los servicios de organización y gestión de cursos de formación se prestasen aisladamente, es decir, sin relación alguna con servicios de formación, entonces dichos servicios estarían sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar al tipo general del Impuesto del 21 por ciento.

En el caso objeto de consulta, la consultante va a prestar servicios de gestión y organización de los cursos de formación prestados por otros centros directivos, de una manera totalmente independiente de la formación impartida, por lo que, con independencia de que los referidos cursos pudieran estar exentos del Impuesto en las condiciones señaladas, los referidos servicios prestados por la consultante estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y quedarán gravados al tipo impositivo general del 21 por ciento.

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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

