

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

<b>NUM-CONSULTA</b>	<b>V0938-19</b>
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos sobre el Consumo
<b>FECHA-SALIDA</b>	29/04/2019
<b>NORMATIVA</b>	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 69-Tres-4º, 20-Uno-9º y 10º; 20-uno-13º, 90-uno-
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	Una persona física, graduada en educación física, realiza actividades relacionadas con la asesoría y formación de carácter deportivo, tales como formación en sistemas de entrenamiento y planificación deportiva, realizados tanto para atletas de todos los niveles, como para profesionales del sector, como entrenadores deportivos, centros deportivos etc. Figura dado de alta como profesional, personal docente de enseñanzas diversas, y además de prestar dichos servicios de forma presencial, también realiza tutorías y asesoramiento por medios telemáticos, resolviendo consultas y prestando apoyo a la formación, con su intervención personal en todo momento.
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	Tributación por el Impuesto sobre el Valor añadido de las actividades descritas, y si pueden acogerse a la exención para servicios de enseñanza.
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	<p>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.</p> <p>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.</p> <p>La actividad de entrenador deportivo y la impartición de cursos y sesiones de sistemas y planificación de entrenamientos etc., 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, su propio trabajo, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de determinados servicios, por lo que dichas actividades estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido al ser realizada en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.</p> <p>2.- En primer lugar, y en lo que se refiere a la actividad de formación en línea y presencial, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 69, apartado Tres, número 4º, de la Ley 37/1992, establece que, a efectos de esta Ley, se entenderá por:</p> <p>“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:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.</li><li>b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.</li><li>c) El suministro de programas y su actualización.</li></ul>

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.

En efecto, los servicios relacionados con la enseñanza estarán exentos cuando puedan calificarse como servicios educativos, 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

(...).”.

Mientras que, 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 accesorio 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.

En el presente caso, y según manifiesta el consultante, existe una participación directa del profesor en los servicios objeto de consulta, por lo que podrían considerarse, de entrada, como servicios educativos, y no como servicios prestados por vía electrónica. No obstante, de no ser así, si los servicios prestados tuvieran, a tenor de lo anteriormente expresado, la consideración de servicios prestados por vía electrónica, quedarían gravados al tipo general del 21 por ciento, según lo dispuesto en los artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992.

3.- Por otra parte, en el supuesto de que los servicios objeto de consulta pudieran calificarse, según los criterios anteriores, de servicios educativos, y no prestados por vía electrónica, 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 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 consulta 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 y Formación Profesional, o bien la comunidad autónoma correspondiente.

4.- Por otra parte, cuando la actividad de impartición de cursos y sesiones de sistemas y planificación de entrenamientos etc. se ejerce, como en este caso, directamente y por cuenta propia por el consultante, determinando la existencia de las características propias de una actividad profesional, 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 que estarán exentas del 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, como hemos señalado, del Ministerio de Educación y Formación Profesional, o bien la 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.

Por tanto, los cursos de formación presencial y en línea, cuando estos últimos 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 y Formación Profesional, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

5.- No obstante lo anterior, la referida la exención contemplada en el artículo 20, apartado uno, número 9º y 10º de la Ley 37/1992 no es extensible a los servicios de clases de práctica del deporte, como es el caso de impartición de cursos y sesiones de sistemas y planificación de entrenamientos etc. objeto de consulta.

Por otra parte, la Ley del Impuesto prevé en su artículo 20.uno.13º un supuesto de exención específico para los servicios relativos a la práctica del deporte, exención que tampoco sería aplicable al supuesto planteado en el escrito de consulta, dado que deben efectuarse, entre otros, por entidades o establecimientos de carácter social, circunstancia que no concurre en el consultante.

Por su parte, el artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992, en su actual redacción, que entró en vigor el 1 de septiembre de 2012, dada por el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE de 14 de julio), establece que el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 de la misma Ley.

El artículo 91 de la citada Ley, que regula la aplicación de tipos impositivos reducidos del Impuesto, asimismo según su redacción vigente desde el 1 de septiembre de 2012, dada por el mencionado Real Decreto-ley 20/2012, ha suprimido la aplicación del tipo impositivo reducido a una serie de prestaciones de servicios, como son, entre otras, a las prestaciones de servicios a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física. Este tipo impositivo reducido se aplicaba siempre que tales servicios estuvieran directamente relacionados con dichas prácticas y no resultara aplicable a los mismos la exención a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13, de la Ley 37/1992.

En este sentido, la Resolución de 2 de agosto de 2012, de la Dirección General de Tributos, sobre el tipo impositivo aplicable a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 6 de agosto), señala:

“5.º Tipo impositivo aplicable a los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física.

A partir del 1 de septiembre de 2012, tributarán al tipo general del Impuesto los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, excluidos aquellos a los que les resulte aplicable la exención a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13.º, de esta Ley.

Por tanto, pasarán a tributar al tipo general a partir de dicha fecha, cuando no se trate de servicios exentos, entre otros:

– los servicios prestados por club náuticos, escuela de vela, actividades relacionadas con deportes de aventura (senderismo, escalada, cañones, «rafting», «trekking», «puenting» y actividades similares), boleras, hípica, las cuotas de acceso a los gimnasios, etc.,

– el uso de pistas, campos e instalaciones deportivas: uso de campo de golf, pistas de tenis, «squash» y paddle, piscinas, pistas de atletismo, etc.,

– las clases para la práctica del deporte o la educación física: las clases de golf, tenis, paddle, esquí, aerobio, yoga, «pilates», taichi, artes marciales, «spinning», esgrima, ajedrez, etc.,

– el alquiler de equipos y material para la práctica deportiva: el alquiler de tablas de esquí, snowboard y botas, raquetas, equipos de submarinismo, bolsas de palos, bolas y coches eléctricos para el desplazamiento por los campos de golf, etc.”.

6.- En consecuencia con lo anterior este Centro directivo informa que las actividades de asesoría y formación de carácter deportivo, tales como asesoramiento y formación sobre sistemas de entrenamiento y planificación deportiva, realizados tanto para atletas de todos los niveles como para profesionales del sector, como entrenadores deportivos, centros deportivos etc., impartidas como clases de práctica deportiva, estarán sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido y tributarán al tipo impositivo general del 21 por ciento.

7.- 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.