

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V2496-19
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	17/09/2019
NORMATIVA	Ley 37/1992 art. 20-Uno-9º. Real Decreto 1619/2012, R. Facturación arts. 2.2 y 3.1.a)
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante es alumna de un master oficial y ha solicitado a la universidad la expedición de la factura tras haber realizado el pago, habiéndose ésta negado a su expedición.
CUESTION-PLANTEADA	Si la universidad está obligada a expedir factura a la consultante.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>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 (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.</p> <p>El artículo 20, apartado uno, número 9º, de la Ley 37/1992, establece que estarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones:</p> <p>“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.</p> <p>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.</p> <p>La exención no comprenderá las siguientes operaciones:</p> <p>a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes.</p> <p>En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.</p> <p>b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes.</p> <p>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.</p> <p>d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.”.</p> <p>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.”.</p> <p>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</p>

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.

Por tanto, el máster objeto de consulta estará exento 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.

2.- Por otra parte, en relación con las obligaciones de facturación, a la **Universidad**, como sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, le será de aplicación lo dispuesto en el artículo 164 de la Ley, que dispone:

“Artículo 164. Obligaciones de los sujetos pasivos.

Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

(...).

3º. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

(...).”.

Por otra parte, el desarrollo reglamentario de la obligación de expedir y entregar factura se contiene en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre), cuyo artículo 2 establece lo siguiente:

“1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)

2. Deberá expedirse factura y copia de esta en todo caso en las siguientes operaciones:

a) Aquéllas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o

profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.

(...)"

El Reglamento de facturación, en su artículo 3, regula las excepciones a la obligación de expedir factura y dispone:

"1. No existirá obligación de expedir factura, salvo en los supuestos contenidos en el apartado 2 del artículo 2 de este Reglamento, por las operaciones siguientes:

a) Las operaciones exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo establecido en el artículo 20 de su ley reguladora, con excepción de las operaciones a que se refiere el apartado 2 siguiente. No obstante, la expedición de factura será obligatoria en las operaciones exentas de este Impuesto de acuerdo con el artículo 20.Uno.2.º, 3.º, 4.º, 5.º, 15.º, 20.º, 22.º, 24.º, 25.º y 28.º de la Ley del Impuesto.

(...)"

En consecuencia, la **universidad** a la que se refiere la consulta **no tendrá obligación de expedir factura por los servicios educativos exentos en virtud del artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992 cuando el destinatario de la operación sea un particular que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal.**

No obstante, en virtud del artículo 2.2 del citado Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, **la universidad deberá expedir y entregar factura en todo caso por los servicios que presta, con independencia que los mismos estén exentos del Impuesto, cuando el destinatario sea empresario o profesional a efectos del Impuesto, así como cuando el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.**

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.