

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

<b>NUM-CONSULTA</b>	V1177-16
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos sobre el Consumo
<b>FECHA-SALIDA</b>	23/03/2016
<b>NORMATIVA</b>	Ley 37/1992 arts. 5, 20-uno, 93, 94, 98-cinco, 119, 119-bis, 141, 144, 147-
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	La consultante es una agencia de viajes que presta determinados servicios de <b>organización</b> de viajes y <b>organización</b> de clases de cocina que se desarrollarán en el territorio de aplicación del Impuesto. Estos servicios pueden tener por destinatarios empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, así como particulares.
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	Aplicación del régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido a los destinatarios de sus servicios, incluyendo servicios de viajes en las condiciones referidas en el artículo 147 de la Ley 37/1992.
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	<p>1.- El Capítulo VI del Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), artículos 141 a 147, regula el régimen especial de agencias de viajes, según la nueva redacción dada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE de 28 de noviembre).</p> <p>En este sentido, el artículo 141 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece lo siguiente:</p> <p>“Uno. El régimen especial de las agencias de viajes será de aplicación:</p> <p>1.º A las operaciones realizadas por las agencias de viajes cuando actúen en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales.</p> <p>A efectos de este régimen especial, se considerarán viajes los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos.</p> <p>2.º A las operaciones realizadas por los organizadores de circuitos turísticos y cualquier empresario o profesional en los que concurren las circunstancias previstas en el número anterior.</p> <p>Dos. El régimen especial de las agencias de viajes no será de aplicación a las operaciones llevadas a cabo utilizando para la realización del viaje exclusivamente medios de transporte o de hostelería propios.</p> <p>Tratándose de viajes realizados utilizando en parte medios propios y en parte medios ajenos, el régimen especial sólo se aplicará respecto de los servicios prestados mediante medios ajenos.”.</p> <p>En consecuencia, será de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes a las prestaciones de servicios que constituyan un <b>servicio</b> de viajes compuesto necesariamente por un único <b>servicio</b> principal de alojamiento o de transporte, o por un <b>servicio</b> de transporte y/o alojamiento prestado conjuntamente con otros servicios accesorios o complementarios de los mismos.</p> <p>2.- El artículo 144 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que;</p> <p>“Las operaciones efectuadas por las agencias respecto de cada viajero para la realización de un viaje tendrán la consideración de prestación de servicios única, aunque se le proporcionen varias entregas o servicios en el marco del citado viaje.</p> <p>Dicha prestación se entenderá realizada en el lugar donde la agencia tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la</p>

operación.”.

Por tanto, el régimen especial de agencias de viajes regulado en los artículos 141 a 147 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, será aplicable a las personas o entidades que realicen las operaciones descritas en el citado artículo 141 y que cuenten, ya sea con su sede de actividad, ya sea con un establecimiento permanente desde el que se realice la operación, localizados en el territorio español de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Las operaciones realizadas por esas personas o entidades se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto y, por tanto, quedarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y sometidas a la normativa del régimen especial contenida en la Ley 37/1992.

Por su parte, el artículo 146 de la Ley del Impuesto determina que las agencias de viajes no podrán deducir el Impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero.

3.- No obstante lo anterior, la nueva redacción del artículo 147 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su redacción dada por la Ley 28/2014, ha establecido la posibilidad de que las agencias de viajes puedan optar a la aplicación del régimen general del Impuesto en determinados supuestos, en los siguientes términos:

“Por excepción a lo previsto en el artículo 141 de esta Ley, y en la forma que se establezca reglamentariamente, los sujetos pasivos podrán no aplicar el régimen especial previsto en este Capítulo y aplicar el régimen general de este Impuesto, operación por operación, respecto de aquellos servicios que realicen y de los que sean destinatarios empresarios o profesionales que tengan derecho a la deducción o a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido según lo previsto en el Título VIII de esta Ley.”.

En este sentido, el artículo 52 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre), según la redacción vigente tras la modificación llevada a cabo por el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 20 de diciembre), recoge los requisitos de la opción por la aplicación del régimen general del Impuesto.

“La opción por la aplicación del régimen general del impuesto a que se refiere el artículo 147 de la Ley del Impuesto, se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo. Dicha opción deberá comunicarse por escrito al destinatario de la operación, con carácter previo o simultáneo a la prestación de los servicios de hospedaje, transporte u otros accesorios o complementarios a los mismos. No obstante, se presumirá realizada la comunicación cuando la factura que se expida no contenga la mención a que se refieren los artículos 6.1.n) y 7.1.i) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.”.

En consecuencia, el ejercicio de la opción por parte del prestador del **servicio** de viajes que determinará la aplicación del régimen general del Impuesto será posible cuando el destinatario de las operaciones cumpla las siguientes condiciones:

1º. Que ostente la condición de empresario o profesional. En este sentido, habrá de estarse a lo dispuesto por el artículo 5 de la Ley 37/1992, que establece, con carácter general, que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se reputarán empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales, debiendo considerarse que tienen esta naturaleza aquellas actividades 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.

2º. Que tenga derecho a la deducción o a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido según lo dispuesto en el Título VIII de la Ley 37/1992.

En relación con el derecho a la deducción, el artículo 93 de la citada Ley, determina que los sujetos pasivos del Impuesto podrán hacer uso de este derecho cuando tengan la condición de empresarios o profesionales y hayan iniciado la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 111, 112 y 113 de esta Ley.

Con arreglo al artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción son las siguientes:

“Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta Ley.

c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2.º de este apartado.

d) Los servicios prestados por agencias de viajes que estén exentos del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 143 de esta Ley.

2.º Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.

3.º Las operaciones de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, que estarían exentas si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del impuesto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, números 16.º y 18.º de esta Ley, siempre que el destinatario de tales prestaciones esté establecido fuera de la Comunidad o que las citadas operaciones estén directamente relacionadas con exportaciones fuera de la Comunidad y se efectúen a partir del momento en que los bienes se expidan con tal destino, cualquiera que sea el momento en que dichas operaciones se hubiesen concertado.

(...).”.

En este sentido, cuando el destinatario del **servicio** de viajes sea un empresario o profesional en los términos señalados, actuando como tal, que tenga derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado en la adquisición de bienes o servicios que afecten al ejercicio de su actividad empresarial o profesional, deberá entenderse que el destinatario de las operaciones disfruta del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en los términos establecidos en el artículo 147 de la Ley del Impuesto y, por tanto, será posible que la agencia de viajes opte por la aplicación del régimen general del Impuesto.

Lo anterior será de aplicación sin perjuicio de la concreta deducibilidad de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del Impuesto derivadas de la aplicación del régimen general al **servicio** de viajes, con el cumplimiento del resto de requisitos y condiciones del Título VIII de la Ley 37/1992.

Por otra parte, en lo concerniente al derecho a la devolución del Impuesto, la opción por la aplicación del régimen general del Impuesto será posible cuando el destinatario del **servicio** de viajes sea un empresario o profesional, actuando como tal, no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto que tenga derecho a la devolución del Impuesto soportado en la adquisición de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que afecten al ejercicio de su actividad empresarial o profesional, en virtud de lo establecido en los artículos 119 o 119 bis de la Ley 37/1992.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta que tratándose de empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, el referido artículo 119 bis de la Ley 37/1992 condiciona la devolución del Impuesto a la existencia de reciprocidad de trato por parte del Estado donde se encuentren establecidos dichos empresarios o profesionales a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

Ahora bien, no será necesaria dicha reciprocidad de trato en caso de cuotas del Impuesto soportadas en las importaciones de bienes y adquisiciones de bienes y servicios relativas a los servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte, vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en el territorio de aplicación del Impuesto.

Lo anterior será de aplicación sin perjuicio de la concreta devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del Impuesto por estos empresarios y profesionales no establecidos en dicho territorio derivadas de la aplicación del régimen general al **servicio** de viajes, con el cumplimiento del resto de requisitos y condiciones establecidas en los artículos 119 y 119 bis de la Ley 37/1992.

En caso de que los destinatarios del **servicio** no actúen como empresarios o profesionales, o no tengan derecho a la deducción o devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, no será posible optar a la aplicación del régimen general del Impuesto.

4.- Por otra parte, la opción para la aplicación del régimen general del Impuesto corresponde a las agencias de viajes cuyos servicios de viajes hubieran quedado sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo establecido en el artículo 144 de la Ley 37/1992, con independencia de donde se encuentre establecido el empresario o profesional destinatario del **servicio** de viajes y del lugar desde el que materialmente se presten, siempre que el destinatario tenga derecho a la deducción o devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos antes expuestos.

La aplicación del régimen general del Impuesto determinará la tributación independiente de cada una de las operaciones que componen el **servicio** de viajes según las reglas generales que les sean aplicables y, en particular, la aplicación de las reglas de localización del hecho imponible contenidas en los artículos 68 a 72 de la Ley 37/1992.

La opción por la aplicación del régimen general se ejercerá por la agencia de viajes operación por operación y deberá comunicarse por escrito al destinatario de la operación, con carácter previo o simultáneo a la fecha de realización de las operaciones que constituyen los servicios de viajes que van a quedar sujetos al régimen general del Impuesto. A estos efectos, será suficiente una comunicación referente a la totalidad de las operaciones que integran el **servicio** de viajes único contratado sin perjuicio que la aplicación del régimen general del Impuesto pueda determinar la tributación independiente de las operaciones que constituyen el **servicio** de viajes.

No obstante, se presumirá realizada la comunicación cuando la factura que se expida no contenga la mención a que se refieren los artículos 6.1.n) y 7.1.i) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, que dispone que deberá hacerse constar la mención "régimen especial de las agencias de viajes" cuando la operación haya quedado sujeta a ese régimen especial.

Con independencia de lo anterior, cuando la agencia de viajes opte por la aplicación del régimen general del Impuesto, podrá deducir el Impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero en los términos establecidos en el Título VIII de esta Ley.

En este sentido deberá tenerse en cuenta que el artículo 98.Cinco de la Ley 37/1992 dispone que:

"Cinco. El derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición o importación de los bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero que se citan en el artículo 146 de esta Ley y se destinen a la realización de una operación respecto de la que no resulte aplicable el régimen especial de las agencias de viajes, en virtud de lo previsto en el artículo 147 de la misma, nacerá en el momento en el que se devengue el Impuesto correspondiente a dicha operación."

5.- Por otra parte, la consultante plantea determinados supuestos particulares en relación con la aplicación del régimen general del Impuesto en una cadena de distribución de servicios de viajes entre empresarios y profesionales revendedores en la que todos ellos actúan en nombre propio.

a) Agencia de viajes española presta un **servicio** a una agencia de viajes o bien, en general, a un empresario o profesional actuando como tal, establecido en un tercer país. El **servicio** consiste en la **organización** de un viaje combinado en España que comprende alojamiento en hoteles, alquiler de salas de hoteles, transporte de viajeros por carretera, vuelos domésticos, billetes de tren, excursión en barco, **servicio** de guías turísticos, **servicio** de maletero, entradas a monumentos, a museos, a espectáculos, visitas a bodegas, catas de vino, clases de cocina impartidas por un cocinero y comidas en restaurantes. Todos estos servicios se prestarán en el territorio de aplicación del Impuesto.

De acuerdo con lo establecido en los puntos anteriores de esta contestación, esta operación tendrá la consideración de un servicios de viajes y será de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes y quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto al ser prestado por una agencia de viajes establecida en dicho territorio.

No obstante, será posible que el consultante opte por la aplicación del régimen general del Impuesto en las condiciones señaladas en el transcrito artículo 147 de la Ley 37/1992.

En caso de que se cumplan los requisitos para la aplicación del régimen general, las operaciones derivadas del **servicio** de viajes tributarán, como se ha señalado, de forma independiente según las normas que le sean aplicables y, en particular, la aplicación de las reglas de localización del hecho imponible contenidas en los artículos 68 a 72 de la Ley 37/1992.

Habrà de estarse a la regla general para la localización de servicios establecida en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992, que establece:

“Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.”.

Lo anterior se entenderá sin perjuicio de que concurra alguno de los supuestos previstos en las reglas especiales del artículo 70.Uno de la Ley 37/1992, en cuyo caso la operación se entenderá realizada en el territorio de aplicación del Impuesto:

“Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

1.º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.

(...)

h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.

2.º Los de transporte que se citan a continuación, por la parte de trayecto que discurra por el territorio de aplicación del Impuesto tal y como éste se define en el artículo 3 de esta Ley:

a) Los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario.

(...)

3.º El acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones, y los servicios accesorios al mismo, siempre que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el citado territorio.

(...)

5.º A) Los de restauración y catering en los siguientes supuestos:

(...)

b) Los restantes servicios de restauración y catering cuando se presten materialmente en el territorio de aplicación del Impuesto.

(...).”.

Los servicios que, conforme a lo anterior, no se entiendan prestados en el territorio de aplicación del Impuesto se encontrarán no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido. Por el contrario, los servicios localizados en el citado territorio se encontrarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Mismo supuesto del apartado a) anterior, si bien el cliente es un empresario o profesional actuando como tal establecido en otro Estado miembro.

Será de aplicación lo expuesto anteriormente.

c) Mismo supuesto del apartado a) anterior, si bien el cliente es un particular no empresario ni profesional.

De acuerdo con lo establecido en los puntos anteriores de esta contestación, esta operación tendrá la consideración de un servicios de viajes y será de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes y quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto al ser prestado por una agencia de viajes establecida en dicho territorio.

No será posible que el consultante opte por la aplicación del régimen general del Impuesto en las condiciones señaladas en el transcrito artículo 147 de la Ley 37/1992.

d) Agencia de viajes española presta **servicio** a un empresario o profesional actuando como tal establecido en un tercer país, o bien en otro Estado miembro. El **servicio** consistirá en la **organización** de una clase de cocina que se desarrollará en el territorio de aplicación del Impuesto y los servicios contratados por la consultante incluyen: contratación de un cocinero español, alquiler del espacio para impartir la clase y compra de ingredientes necesarios.

Cuando la agencia de viajes se limite a prestar, de forma aislada e independiente, este tipo de servicios, al margen de la **organización** de un viaje que incluya el **servicio** de alojamiento y/o transporte, esta prestación de servicios quedará sometida al régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Las operaciones de arrendamiento de local y de entrega de ingredientes necesarios para impartir la clase se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, conforme a los artículos 70.Uno.1º.a) y 68.Uno de la Ley 37/1992, por lo que se encontrarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. La facturación de los servicios prestados por un cocinero español a la agencia francesa se encontrará no sujeta al Impuesto por aplicación de la regla general de localización de las prestaciones de servicios establecidas en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992.

No obstante, el **servicio** descrito podría tener la consideración de un **servicio** único de **organización** de **evento** o manifestación educativo o cultural prestado en nombre propio por la agencia española al que será de aplicación la regla general de localización de las prestaciones de servicios contenida en el artículo 69.Uno.1º.

h) Mismo supuesto del apartado d) anterior, si bien el cliente es un particular no empresario ni profesional.

Cuando la agencia de viajes se limite a prestar, de forma aislada e independiente, este tipo de servicios, al margen de la **organización** de un viaje que incluya el **servicio** de alojamiento y/o transporte, esta prestación de servicios quedará sometida al régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Las operaciones de arrendamiento de local y de entrega de ingredientes necesarios para impartir la clase se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, conforme a los artículos 70.Uno.1º.a) y 68.Uno de la Ley 37/1992, por lo que se encontrarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. La facturación de los servicios prestados por un cocinero español a la agencia francesa se encontrará no sujeta al Impuesto por aplicación de la regla general de localización de las prestaciones de servicios establecidas en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992.

No obstante, el **servicio** descrito podría tener la consideración de un **servicio** único de **organización** de **evento** o manifestación educativo o cultural prestado en nombre propio por la agencia española al que será de aplicación la regla general de localización de las prestaciones de servicios contenida en el artículo 70.Uno.7º, letra c) que establece que también se entienden realizados en el territorio de aplicación del Impuesto:

“7º. Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal:

(...)

c) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de **organización** de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores.”.

6.- Con independencia de lo anterior, los servicios de enseñanza de cocina recibidos por la consultante estarán exentos del Impuesto en virtud de lo establecido en el número 9º del apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992, que dispone:

“Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

(...)

10.º 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.”.

Es criterio reiterado de este Centro Directivo que la aplicación de la exención prevista en el precepto anteriormente transcrito estará 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 competencia para determinar si las materias que son objeto de enseñanza se encuentran o no incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo corresponde al Ministerio de Educación, Cultura y Deporte.

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 o Artísticas del Impuesto sobre Actividades Económicas para prestar los referidos servicios.

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.

Según los antecedentes de este Centro Directivo, los cursos de enseñanza y formación sobre cocina y restauración es una materia incluida en los planes de estudios del sistema educativo español.

Por otra parte, si la actividad docente es realizada directamente por la consultante debe tenerse en cuenta lo señalado en el artículo 20, apartado uno, número 9º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, según el cual estarán exentas del mencionado Impuesto las siguientes operaciones:

“Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

(...)

9º. 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.

(...)”.

En efecto, 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, Cultura y Deporte.

Según los antecedentes obrantes en este Centro Directivo son materias incluidas en los planes de estudios del sistema educativo español, los cursos de Restauración y Cocina, y en consecuencia, los servicios de enseñanza y formación en estas materias, que estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que se cumplan el resto de las condiciones anteriormente señaladas.

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.