

**NUM-CONSULTA** V3611-15

**ORGANO** SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

**FECHA-SALIDA** 19/11/2015

**NORMATIVA** Ley 35/2006. Art. 17 y 27  
Ley 37/1992. Art. 20  
TRLRHL. Art. 78

**DESCRIPCION-HECHOS** El consultante (graduado social) imparte clases de Derecho Procesal Laboral en unos cursos de formación en el Colegio Profesional de Graduados Sociales.

**CUESTION-PLANTEADA** Tributación de la referida impartición en el IAE, IVA e IRPF.

**CONTESTACION-COMPLETA** Impuesto sobre Actividades Económicas

1º) La regla 2ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas junto con la Instrucción para su aplicación por el Real Decreto 1175/1990, de 28 de septiembre, dispone que "El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa".

Tienen la consideración de actividades económicas cualesquiera actividades de carácter empresarial, profesional o artístico, entendiéndose, a estos efectos, que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (regla 3ª.1, Instrucción).

Tienen la consideración de actividades empresariales las mineras, industriales, comerciales y de servicios, clasificadas en la sección primera de las Tarifas (regla 3ª.2, Instrucción).

Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la sección segunda de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas. Cuando una persona jurídica o una entidad de las previstas en el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, ejerza una actividad clasificada en la sección segunda, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la sección primera (regla 3ª.3, Instrucción).

Dentro de la sección segunda de las Tarifas se clasifican, entre otras, las siguientes actividades profesionales:

- En el grupo 726, el ejercicio por cuenta propia de los "Graduados Sociales", el cual habilita para el ejercicio de la enseñanza en las materias propias de dicha titulación.
- En el grupo 824, el ejercicio por cuenta propia de los "Profesores de formación y perfeccionamiento profesional".

2º) En relación con el caso propuesto en el que una persona física, que tiene la titulación de graduado social, imparte clases de derecho procesal laboral en el Colegio Oficial de Graduados Sociales, la clasificación de dicha actividad docente dependerá de la forma y circunstancias en que ejerza la misma.

La actividad de enseñanza, siguiendo el criterio establecido por la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales y recogido por este Centro Directivo, cuando la misma se ejerza por una persona física, sin vinculación laboral alguna, podrá ser desarrollada con carácter profesional o con carácter empresarial.

Para distinguir entre una u otra modalidad existen ciertos elementos que permiten, vía interpretativa, llegar a conclusiones suficientemente claras en orden a una correcta aplicación del tributo en cuestión.

Desde la óptica del IAE, es profesional de la enseñanza, cualquiera que sea el objeto de ésta, quien actuando por cuenta propia (art. 79.1, TRLRHL y regla 3ª.1, Instrucción), desarrolle personalmente la actividad de que se trate. Igualmente claro parece, sin embargo, que se estaría ante un empresario a efectos del impuesto cuando la actividad de enseñanza se ejerza no como una manifestación de la capacidad personal, sino como consecuencia de la puesta al servicio de la actividad de una organización empresarial, desvinculada formalmente de la personalidad profesional intrínseca del profesor o enseñante.

Si el sujeto pasivo realiza él directa y personalmente la actividad de enseñanza, se está

ante una situación de profesionalidad a efectos del impuesto. Si, por el contrario, la actividad se ejerce en el seno de una organización, por ejemplo: una academia o un centro de estudios, etc., tal elemento de profesionalidad, vinculado a la personalidad individual del enseñante, habrá desaparecido para dar paso a una clara situación empresarial.

Conforme a lo anteriormente expuesto, en el caso concreto de la consulta si, tal y como se desprende de su escrito, el consultante imparte por cuenta propia y a título individual y personal clases de derecho procesal laboral sin que concurren otras circunstancias que permitan apreciar la existencia de una organización empresarial, deberá figurar dado de alta por el grupo 824 de la sección segunda de las Tarifas del IAE, "Profesores de formación y perfeccionamiento profesional".

Pero, si realizase la actividad de enseñanza de derecho procesal laboral disponiendo para ello de una organización empresarial propia, su actividad no se consideraría profesional sino empresarial y en tal caso le correspondería darse de alta en el epígrafe que corresponda de la agrupación 93, "Educación e investigación", de la sección primera de las citadas Tarifas, dependiendo de la clase de enseñanza impartida.

3º) En definitiva, si, como parece desprenderse del escrito correspondiente, el consultante, persona física que tiene la titulación de graduado social, no figura dado de alta en el grupo 726 de la sección segunda que clasifica a dichos profesionales, por el ejercicio de la actividad consistente en impartir clases de derecho procesal laboral, a título individual y personal, en el Colegio Oficial de Graduados Sociales, deberá figurar dado de alta en el grupo 824 de dicha sección segunda, "Profesores de formación y perfeccionamiento profesional", siempre que en su desarrollo no concurren circunstancias que indiquen la existencia de una organización empresarial.

Impuesto sobre el Valor Añadido

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 enseñanza de Derecho Procesal 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 clases de Derecho Procesal 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, 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 del Impuesto sobre Actividades Económicas para prestar las referidas clases.

En particular, cumplirá este requisito quien, para ejercer dicha actividad, deba matricularse 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 clases de Derecho Procesal 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:

"9º. La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de posgraduados, 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."

4.- Por su parte, el artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de Diciembre, (BOE de 31 de diciembre), establece que tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas a efectos de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 9º, de la Ley 37/1992, aquellos centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros Entes públicos con competencia genérica en materia educativa o, en su caso, con competencia específica respecto de las enseñanzas impartidas por el centro educativo de que se trate.

Las competencias en materia de educación han sido transferidas a las Comunidades Autónomas, resultando con ello que su regulación es diferente en unas y otras.

Sin embargo, la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido relativa a estas exenciones debe interpretarse de forma que no resulten soluciones distintas en unos casos que en otros, al objeto de evitar distorsiones en el funcionamiento del tributo que serían contrarias a los principios armonizadores del mismo.

En este sentido, 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."

5.- En relación con las condiciones y los límites que los Estados miembros pueden establecer a las exenciones previstas en la citada Directiva, se ha pronunciado 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, en el sentido de que actividades comparables, susceptibles de competir entre sí, no deben ser tratadas de forma distinta a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, a fin de salvaguardar la neutralidad del Impuesto

Por tanto, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada, no puede condicionarse la exención de los servicios educativos, prevista en el artículo 132 de la citada Directiva, existiendo identidad en las prestaciones de servicios realizadas, a que el operador que las realiza esté autorizado por el órgano competente, dado que no se respetaría el principio de neutralidad fiscal.

6.- Por otra parte, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 28 de enero de 2010, dictada en el asunto C-473/08, ha señalado lo siguiente:

"29. Respecto de los términos «enseñanza escolar o universitaria» que contiene dicha disposición, el Tribunal de Justicia, pese a no dar explícitamente una definición precisa de los mismos, señaló en el apartado 26 de la sentencia Haderer, antes citada, que dichos términos no se limitan a la enseñanza que concluye con un examen para la obtención de una cualificación o que permite adquirir una formación para el ejercicio de una actividad profesional, sino que comprende otras actividades en las que la enseñanza se imparte en escuelas o universidades con el fin de desarrollar los

conocimientos y las aptitudes de los alumnos o estudiantes, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

[Página siguiente](#)