

# Aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en los Centros de Enseñanza

---

**OLMOS ABOGADOS FUNDACIONES SLU**

CALLE BARQUILLO, 22 - 2º - Madrid 28014 - España | TELF: 91.433.58.61

EMAIL: [info@olmosabogados.com](mailto:info@olmosabogados.com)

[WWW.OLMOSABOGADOS.COM](http://WWW.OLMOSABOGADOS.COM)

## ÍNDICE

- 1. Introducción.**
- 2. El IVA en la actividad de enseñanza- sujeción y exención.**
- 3. El IVA en los servicios de guarda y custodia de niños y de enseñanza prestados por guarderías o centros de educación infantil.**
- 4. El IVA de las actividades extraescolares y del servicio de comedor escolar**
  - 4.1. Organizadas por el propio centro de enseñanza
  - 4.2. Organizadas por otra entidad
- 5. El IVA en las relaciones con terceros en cuanto a las actividades extraescolares y servicio de comedor escolar**
  - 5.1. Organizadas por el propio centro de enseñanza
  - 5.2. Organizadas por otra entidad
- 6. El IVA en la venta de libros de texto y de material escolar efectuada por el centro de enseñanza.**
- 7. El IVA en la venta de uniformes escolares, chándales... efectuada por el centro de enseñanza.**
- 8. El IVA en el transporte escolar**
- 9. Aplicación de la inversión del sujeto pasivo en el IVA a los centros de enseñanza**
  - 9.1. Ejecuciones de obra -construcción o rehabilitación de edificaciones
  - 9.2. Entrega de teléfonos móviles, tabletas y ordenadores portátiles

## 1. Introducción

El objetivo de este informe es aclarar todas aquellas cuestiones que surgen respecto a si las operaciones habituales efectuadas por los centros de enseñanza, colegios, guarderías, etc. están sujetas o no a IVA y, si estando sujetos a IVA, están exentas o no del Impuesto en base a la normativa vigente.

## 2. El IVA en la actividad de enseñanza –Sujeción y Exención

En primer lugar, hay que indicar que **la actividad de enseñanza está sujeta, pero exenta de IVA** conforme al **artículo 20 Uno. 9º de la Ley de IVA** (Ley 37/1992, de 28 de diciembre). Dicho artículo, determina sujetas, pero exentas de IVA, entre otras:

- 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 inter lectivo 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.

Por su parte, el **artículo 7 del Reglamento del IVA** (Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre) establece que tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas a efectos de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.9º de la Ley de IVA, 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.

**OLMOS ABOGADOS FUNDACIONES SLU**

CALLE BARQUILLO, 22- 2º - Madrid 28014 - España | TELF: 91.433.58.61

EMAIL: [info@olmosabogados.com](mailto:info@olmosabogados.com)

[WWW.OLMOSABOGADOS.COM](http://WWW.OLMOSABOGADOS.COM)

La exención prevista en el artículo 20. Uno.9º de la Ley de IVA está supeditada al cumplimiento de dos requisitos (Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos V2637- 14 de 07 de octubre de 2014):

- 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 estas.

La referencia a las entidades privadas autorizadas previsto en el artículo 20. Uno. 9º debe interpretarse en atención a la clase o naturaleza de las actividades desarrolladas por la entidad privada autorizada o centro de enseñanza en cuestión, de forma que dicho 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 de del mencionado reconocimiento o autorización, bien sea por la legislación de la propia Comunidad Autónoma o por la del Estado que sea aplicable.

- b) **Un requisito objetivo**, es decir, que la enseñanza exenta 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 a 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, pues, 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, Cultura y Deporte.

### **3. El IVA en los servicios de guarda y custodia de niños y de la educación infantil prestados por guarderías**

La sujeción y exención de IVA establecida por artículo 20. Uno.9º de la Ley de IVA es aplicable a los servicios de guarda y custodia de niños y de la educación infantil prestados por guarderías con licencia/autorización para ejercer como tales dada por la autoridad competente para ello.

También se establece que la sujeción y exención de IVA se extiende a otras prestaciones de servicios directamente relacionados con la actividad principal de enseñanza que realicen los centros docentes (en este supuesto guarderías) tales como el servicio de comedor, las actividades extraescolares y el transporte escolar, ya sea con medios propios o ajenos.

¿Qué ocurre cuando la guardería o la escuela infantil ejerce la actividad de guarda y custodia de niños y de educación infantil y/o preescolar sin la licencia/autorización pertinente? En este supuesto hay que tener en cuenta lo establecido en el **artículo 91. Apartado Uno.2. 7º de la Ley de IVA:**

**Uno.** “Se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:  
(....)

- 2.** Las prestaciones de servicios siguientes:  
(...)

**7º** Las prestaciones de servicios a que se refiere el **número 8º del apartado Uno del artículo 20 de la Ley de IVA** cuando no estén exentas de acuerdo con dicho precepto ni les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3º del apartado 2.dos de este artículo (el 4%).”

El artículo 20, apartado Uno, número 8º de la Ley de IVA establece que **estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:**

**“8º Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos privados de carácter social:**

- a) **Protección de la infancia y de la juventud.** Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la de juventud las de rehabilitación y de formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles o juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.

(....)

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos”.

La Secretaría de Estado de Servicios Sociales e Igualdad, en su informe de 25 de marzo de 2014, considera que se entiende por asistencia social “el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el Sector Público o por Entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales y organizativos a atender situaciones de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (por ejemplo, personas mayores, menores y jóvenes, personas con discapacidad, mujeres víctimas de violencia de género, víctimas de discriminación, inmigrantes, refugiados, etc....), de personas en situación de vulnerabilidad o riesgo de exclusión social o de otras personas que presenten necesidades sociales análogas que requieran asistencia”

**El artículo 20. Tres de la Ley de IVA establece los requisitos que deben reunir las entidades o establecimientos de carácter social para que se les aplique la exención de IVA prevista en el artículo 20, apartado Uno, número 8º de la Ley de IVA**

“A efectos de lo dispuesto en este artículo, **se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquellos en los que concurren los siguientes requisitos:**

**1º** Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

**2º** Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o través de persona interpuesta.

**3º** Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios. Señalar que este tercer requisito no se aplica cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado Uno, números 8 y 13 de este artículo 20.

Las entidades que cumplan los requisitos anteriores podrán solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidades o establecimientos privados de carácter social en las condiciones, términos y requisitos que se determinen reglamentariamente. La eficacia de dicha calificación, que será vinculante para la Administración, quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en la Ley de IVA, fundamentan la exención.

Las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los requisitos mencionados se aplicarán con independencia de la obtención de la calificación mencionada en el párrafo anterior, siempre que se cumplan las condiciones aplicables en cada caso (a partir del 2015).

**Concluyendo:**

- En el supuesto de que la entidad que ejerza la actividad reuniese los requisitos previstos en el artículo 20, apartado tres, de la Ley 37/1992 para ser considerada como entidad de carácter social a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, dichos servicios estarán exentos del Impuesto según lo previsto en el artículo 20, apartado uno, número 8º de la Ley 37/1992, cuando se trate de servicios de la letra a) de protección de la infancia y de la juventud. La exención también comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades que reúnen los requisitos para ser consideradas como de carácter social, con medios propios o ajenos

- En el caso de que los prestadores de los servicios descritos (Protección a la infancia y a la juventud: las de rehabilitación y de formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles o juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad) sean entidades mercantiles o personas físicas no les será de aplicación la exención prevista en el artículo 20.uno.8º, dado que no parece reúnan la condición de establecimiento privado de carácter social. En estos casos, los servicios estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo aplicable a los mismos el tipo impositivo del 10 por ciento (el de transporte y servicio de comedor el 10%; el de actividades extraescolares, el 21%)

#### **4. El IVA de las actividades extraescolares y del servicio de comedor escolar**

En el mismo artículo 20. Uno.9º de la Ley de IVA se indica que **la exención se extiende a otras prestaciones de servicios directamente relacionados con la actividad principal de enseñanza que realicen los centros docentes, tanto con medios propios o ajenos.** En este caso, hablaremos de las actividades extraescolares y del servicio de comedor.

La clave para la aplicación de la exención de IVA es quién y para quién se preste el servicio.

En este caso, cabe distinguir si es el propio colegio quien las organiza o si cede la organización y el llevar a cabo la actividad a otra entidad, la cual puede facturar al propio centro de enseñanza o a los alumnos del centro.

##### **4.1 Organizadas por el propio centro de enseñanza**

**Exención**  $\longrightarrow$  Si son organizadas por el propio colegio (realizadas por cuenta del centro)

Tanto si:

- se presta con personal contratado laboralmente por el centro.
- se presta con personal de otra empresa a la que se haya contratado (ésta factura al Colegio con IVA, al tipo de gravamen que corresponda).

Advertencia: la exención sólo es aplicable cuando las actividades se imparten a alumnos del mismo colegio. Si no es alumno del colegio, debe aplicarse IVA (no se aplica IVA al servicio de comedor dado a los profesores, dejando al margen su tratamiento de retribución en especie o no)

Es decir, se aplica la exención del artículo 20 Uno. 9º de la Ley de IVA.

## 4.2 Organizadas por otra entidad

**No exención**  $\implies$  Si son organizadas por otra entidad distinta del centro de enseñanza.

No podemos entender que sea un servicio complementario de la enseñanza puesto que la proveedora del servicio no es una entidad docente. (IVA 21% para las actividades extraescolares, salvo comedor que es al 10%).

**Caso particular: Comedor escolar organizado por una entidad que no es el colegio-centro de enseñanza o servicio de catering.**

Al ser la prestadora del servicio una entidad no reconocida como centro docente, el servicio de comedor facturado a los padres estaría sujeto a IVA.

Sin embargo, en el precio facturado por comedor hay dos componentes:

- Comida
- Monitores para cuidado de niños mientras comen.

Hasta 31 de diciembre de 2014, ambas partidas estaban sujetas a IVA.

A partir de 1 de enero de 2015, el servicio de los monitores para el cuidado de los niños mientras está comiendo está exento de IVA.

El proveedor de servicio debería ser capaz de separar el coste del propio menú escolar (10% IVA) del servicio de guardia y custodia en comedor, que estaría exento.

**La Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V1807-16 de 22 de abril de 2016** establece que:

- 1) Estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exentos del mismo los servicios de comedor escolar consistentes en elaborar, distribuir y suministrar los menús escolares que sean demandados por los centros educativos. Estos servicios tributarán al tipo reducido del 10 por ciento.
- 2) Estarán sujetos pero exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de atención, apoyo y vigilancia prestados por monitores a niños en los centros docentes durante el horario de comedor escolar y recreo anterior y posterior a la comida, así como en horario extraescolar anterior al comienzo de las clases y una vez finalizadas las mismas, en las aulas del centro docente.

La normativa no pone límite a la edad que deben tener los alumnos que van a ser objeto de custodia.

**OLMOS ABOGADOS FUNDACIONES SLU**

CALLE BARQUILLO, 22-2º - Madrid 28014 - España | TELF: 91.433.58.61

EMAIL: [info@olmosabogados.com](mailto:info@olmosabogados.com)

[WWW.OLMOSABOGADOS.COM](http://WWW.OLMOSABOGADOS.COM)



- 3) Que en virtud de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 79 de la Ley del impuesto, cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Una vez determinada la base imponible se procederá a desglosar en la factura la parte de la base imponible a la que se aplicará el tipo impositivo correspondiente al servicio de comedor, de la parte de la base correspondiente a los servicios de apoyo y vigilancia a los niños, exenta del citado impuesto.

- 4) Lo dicho anteriormente también es de aplicación tanto si la facturación se hace directamente al centro docente como a las AMPAS.
- 5) Por otro lado, los servicios de monitores para otras actividades como las extraescolares para excursiones, transporte, campamentos o viajes, y las de apoyo educativo a los centros escolares con personal cualificado para las salidas y actividades programadas por dichos centros, estarán exentos de Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que sean prestados por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social. En caso de ser prestados por personas físicas o entidades mercantiles el servicio estará sujeto y no exento y tributará al tipo reducido del 10 por ciento.

## 5. El IVA en las relaciones con terceros en cuanto a actividades extraescolares y servicios de comedor

### 5.1 Organizadas por el propio centro de enseñanza

- a) En relación con el personal laboral del colegio/centro de enseñanza:

No hay sujeción de IVA. Nómina y Seguridad Social. Complemento salarial actividad extraescolar y retribución en especie servicio de comedor.

- b) En relación con la empresa contratada y que presta el servicio:

En el caso de la empresa que presta el servicio al Colegio, nos encontramos la siguiente casuística en relación con la factura emitida al Colegio por la empresa:

- **Si son enseñanzas regladas prestadas por un centro educativo a efectos de IVA:** exento.

- **Servicios relativos a la práctica del deporte no prestado por centro docente:** sujeto y no exento al tipo de IVA del 21%. Exento si es prestado por una entidad o establecimiento de carácter social (art. 20.13.e y 20.3 de la LIVA).
  - Servicio de catering: sujeto y no exento -tipo de IVA del 10% (exento el cuidado de niños).
- c) En relación con los alumnos del centro de enseñanza:
- Cuotas emitidas exentas de IVA (en los recibos escolares)

## **5.2 Organizadas por otra entidad**

- a) En relación del Colegio con la empresa que presta el servicio a los alumnos del mismo:

Se producirá contrato de cesión o arrendamiento de las instalaciones.

Factura emitida por el Colegio sujeta y no exenta a tipo de IVA del 21%.

- b) En relación con los alumnos de la otra entidad que presta el servicio

Esa otra entidad facturará a los padres de los alumnos. Sujeto y no exento de IVA por no ser centro docente salvo:

- Si son enseñanzas sujetas y exentas por aplicarse el art. 20. Uno. 9º de la Ley de IVA, por lo que es un centro docente.
- Servicios relativos a la práctica del deporte no prestado por centro docente si es prestado por una entidad o establecimiento de carácter social (art. 20.13.e y 20.3 de la LIVA).
- Servicio de catering: 10% (exento el cuidado de niños).

### **OLMOS ABOGADOS FUNDACIONES SLU**

CALLE BARQUILLO, 22 - 2º - Madrid 28014 - España | TELF: 91.433.58.61

EMAIL: [info@olmosabogados.com](mailto:info@olmosabogados.com)

[WWW.OLMOSABOGADOS.COM](http://WWW.OLMOSABOGADOS.COM)

## 6. El IVA en la venta de libros de texto y de material escolar efectuada por el centro de enseñanza

En el punto 2 anterior, ya indicamos que la actividad de enseñanza está exenta de IVA conforme al artículo 20 Uno. 9º de la Ley de IVA si cumple una serie de requisitos. Sin embargo, el mismo artículo, en su letra d), indica que **la exención no comprenderá las entregas de bienes efectuadas a título oneroso**. Por tanto, en la venta de libros y del material escolar debe repercutirse IVA y ¿qué tipo de gravamen de IVA se aplica?

- A la **venta de libros de texto** se aplica el **tipo reducido del 4%**
- ¿Y al **material escolar**? La **resolución 02-08-2012 de la Dirección General de Tributos** aclaró la consideración de “material escolar” a efectos del tipo de gravamen aplicable.

Así, a partir del 1 de septiembre del 2012:

. **la aplicación del tipo reducido del 4% al material escolar** queda limitada a álbumes, partituras, mapas y cuadernos de dibujo con consideración de material escolar.

**y tributarán al tipo general de gravamen (21%),** entre otros:

- a) el material didáctico de uso escolar, incluidos puzles y demás juegos didácticos, mecanos o de construcción y
- b) el material escolar, incluidos, entre otros los portalápices, agendas, cartulinas y blocs de manualidades, compases, papel coloreado y para manualidades, plastilina, pasta de modelado, lápices de cera, pinturas, témperas, cuadernos de espiral, rollos de plástico para forrar libros y el material complementario del anterior y las mochilas infantiles y juveniles escolares.

La aplicación del tipo general (21%) al material escolar se realizará con independencia de que los objetos que por sus características sólo puedan utilizarse como material escolar lleven impresa la leyenda <<material escolar>> o <<uso escolar>>.

**Tributan al tipo general (21%)**, sin que haya habido modificación en este sentido, **el material de oficina que se consideraba que no era de uso exclusivo escolar**, como los folios blancos, bolígrafos, lapiceros, grapadoras, taladradoras, pólitas, "típex", pegamentos, tijeras, organizadores, gomas de borrar, sacapuntas, carpetas de goma, rotuladores, marcadores, reglas, plumieros, etc., y las mochilas distintas de las escolares.

Una vez que la Ley de IVA determina que la venta de libros y del material escolar está sujeta y no exenta, ahora debemos determinar si la venta de libros y de material escolar son sectores diferenciados del de la enseñanza o si la venta de libros y material escolar es una actividad complementaria de la enseñanza.

En este sentido, el artículo 9.1.a de la Ley de IVA establece que se considerarán sectores diferenciados, entre otros, aquéllos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos (deben cumplir ambos requisitos). Es decir,

- Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

No obstante, lo mencionado en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por ciento del de esta última y, además, contribuya a su realización.

Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.

- Los regímenes de deducción se considerarán distintos si los porcentajes de deducción que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

En base a lo anterior, en caso de considerarse una actividad accesoria a la de enseñanza, no siendo aplicable, por tanto, el tratamiento de sectores diferenciados, **debiendo aplicarse la regla de prorrata**, de conformidad con los artículos 102 a 106 de la Ley de IVA, porque se realizan operaciones que generan el derecho a la deducción y otras que no generan tal derecho. *En tal caso, las cuotas soportadas sólo pueden deducirse en una proporción determinada (prorrata), que se calcula conforme a determinadas reglas.*

En cuanto a la **regla de prorrata**, existen dos sistemas:

- **Prorrata general**: supone calcular, para el IVA soportado por todos los bienes y servicios adquiridos, un único porcentaje de deducción, tomando en consideración, para su cálculo, todas las operaciones efectuadas.
- **Prorrata especial**: implica que sólo se deducen las cuotas soportadas por los bienes y servicios adquiridos o importados en la medida en que estos se utilizan realmente en la realización de operaciones que generan el derecho a la deducción. Es obligatoria su aplicación cuando por la aplicación de la prorrata general, el importe total de las cuotas deducibles en un año natural exceda en un 10% del que resultaría de aplicar la regla de la prorrata especial. También se puede utilizar de forma voluntaria la prorrata especial en determinados supuestos.

La organización debería hacer los cálculos oportunos para decidir sobre la conveniencia de la aplicación de una u otra en caso de que la especial no sea obligatoria.

El hecho de que la actividad principal esté exenta no significa que las accesorias también lo sean. Como se ha dicho anteriormente, la entrega de bienes a título oneroso no lo está.

**OLMOS ABOGADOS FUNDACIONES SLU**

CALLE BARQUILLO, 22 - 2º - Madrid 28014 - España | TELF: 91.433.58.61

EMAIL: [info@olmosabogados.com](mailto:info@olmosabogados.com)

[WWW.OLMOSABOGADOS.COM](http://WWW.OLMOSABOGADOS.COM)

## 7. El IVA en la venta de uniformes escolares, chándales...efectuada por el centro de enseñanza

Al igual que para la venta de libros escolares y del material escolar **se aplica lo establecido en la letra d) del artículo 20 Uno. 9º de la Ley de IVA** (la exención no comprenderá las entregas de bienes efectuadas a título oneroso), también se aplica a la venta de uniformes escolares y chándales efectuada por los propios colegios/centros de enseñanza por lo que estará sujeto y no exento de IVA, aplicándose el tipo general de IVA (21%)

No se considera una actividad accesoria de la de enseñanza, por lo que constituye sector diferenciado. Así se considera doctrinal y jurisprudencialmente; véanse consultas V3393-13 y V2664-14, por lo que no se aplica para este supuesto regla de prorrata (ni general ni especial).

## 8. El IVA en el transporte escolar

**Lo habitual es que el servicio de transporte a los alumnos (y profesores/monitores) de un centro de enseñanza lo lleve a cabo una empresa externa al centro de enseñanza** la cual facturaría al mismo por los servicios prestados a un tipo impositivo de IVA del 10 por ciento.

**Otro supuesto sería que fuera el propio centro de enseñanza el que prestara el servicio de transporte escolar, con medios propios o ajenos**, a sus propios alumnos (profesores/monitores) ya que **en este caso si se aplicaría la sujeción y exención de IVA prevista en el artículo 20.Uno.9º párrafo segundo**: “La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios mencionados en el párrafo anterior, efectuadas con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docente o educativas que presten los mencionados servicios“

También cabría aplicar la exención prevista en **el artículo 20, apartado Uno, número 8º de la Ley de IVA** establece que estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:

“8º Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos privados de carácter social:

**OLMOS ABOGADOS FUNDACIONES SLU**

CALLE BARQUILLO, 22 – 2º - Madrid 28014 - España | TELF: 91.433.58.61

EMAIL: [info@olmosabogados.com](mailto:info@olmosabogados.com)

[WWW.OLMOSABOGADOS.COM](http://WWW.OLMOSABOGADOS.COM)

a) **Protección de la infancia y de la juventud.** Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la de juventud las de rehabilitación y de formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles o juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.

(....)

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos”

**El artículo 20. Tres de la Ley de IVA establece los requisitos que debe reunir las entidades o establecimientos de carácter social para que se les aplique la exención de IVA prevista en el artículo 20. Uno, 8º de la Ley de IVA.**

En caso de no reunir los requisitos mencionados las entidades o establecimientos (ya sean personas jurídicas, ya sean personas físicas) de carácter privado deberán repercutir IVA por los servicios mencionados que integran la protección a la infancia y a la juventud siendo aplicable a los mismos el tipo impositivo del 10 por ciento (el de transporte y servicio de comedor el 10%; el de actividades extraescolares, el 21%)

## **9. Aplicación de la inversión del sujeto pasivo en el IVA a los centros de enseñanza**

Los **supuestos de inversión de sujeto pasivo del IVA** (quien asume el IVA de la factura emitida por quien entrega o presta el servicio a otro empresario o profesional es el destinatario de la misma) **previstos en el artículo 84 de la Ley de IVA** pueden aplicarse a un centro de enseñanza el cual se considera a efectos de IVA empresario al realizar una actividad económica, la enseñanza, por reunir todos los requisitos establecidos en los artículos 3, 4 y 5 de la LIVA.

Los supuestos de Inversión de sujeto pasivo en el IVA que se van a analizar aplicables a los centros de enseñanza son:

- **Artículo 84. Uno.2º letra f) LIVA** - Ejecuciones de obra
- **Artículo 84. Uno.2º letra g) LIVA** - Entrega de productos tales como teléfonos móviles, consola de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales

## 9.1 Ejecuciones de obra

Los centros de enseñanza a lo largo del tiempo deben llevar a cabo la construcción, la ampliación o la mejora de sus instalaciones, ya sean aulas, auditorios, pabellones, polideportivos, patios, aseos, bibliotecas, etc.... encargando a terceros, empresas promotoras, constructoras o de reformas, tales actuaciones que implican tanto entrega de bienes/materiales de obra como prestación de servicios.

¿Cuándo y cómo les afecta el supuesto de inversión de sujeto pasivo previsto en el **Artículo 84. Uno.2º letra f) LIVA?**

### **Artículo 84 LIVA. Sujetos pasivos**

**Uno.** “Serán sujetos pasivos del Impuesto

1. º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2. º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación (los destinatarios):

(.....)

**f)** Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.”



De lo anterior cabe preguntarse lo siguiente:

**1. ¿A qué operaciones se aplica el supuesto de inversión de sujeto pasivo introducido en la letra f) del artículo 84.Uno.2º LIVA?**

Resultará de aplicación cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- a) El destinatario de las operaciones debe actuar con la condición de empresario o profesional. Los centros de enseñanza cumplen este requisito.
- b) Las operaciones realizadas deben tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.
- c) Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.
- d) Tales operaciones deben ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales, cualquiera que sea la forma oral o escrita de los contratos celebrados. La inversión del sujeto pasivo también se producirá, en los casos de ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

**2. ¿Quién debe ingresar el IVA cuando se aplica este supuesto de inversión de sujeto pasivo?**

- a) En los contratos formalizados entre promotor (centro de enseñanza) y contratista, el PROMOTOR
- b) En los contratos formalizados entre contratista principal y subcontratista, el CONTRATISTA PRINCIPAL

**3. ¿Cómo se documentan las operaciones realizadas entre el promotor (centro de enseñanza) y el contratista en las que se produce la inversión del sujeto pasivo del IVA?**

El contratista emitirá la factura SIN IVA, debiendo hacer constar en la misma la mención “inversión del sujeto pasivo” en aplicación de lo establecido en el artículo 84. Uno.2º letra f) LIVA.

**OLMOS ABOGADOS FUNDACIONES SLU**

CALLE BARQUILLO, 22- 2º - Madrid 28014 - España | TELF: 91.433.58.61

EMAIL: [info@olmosabogados.com](mailto:info@olmosabogados.com)

[WWW.OLMOSABOGADOS.COM](http://WWW.OLMOSABOGADOS.COM)

El promotor, el centro de enseñanza en este caso, no tendrá que emitir factura alguna en este caso, sino que incluirá en su declaración de IVA el IVA devengado y soportado en la operación (auto repercusión), deduciéndose lo soportado en la medida que sea deducible según regla de prorrata o del tipo de actividad de que se trate (principal enseñanza o accesoria a la enseñanza).

Señalar que el promotor (el centro de enseñanza) deberá comunicar al constructor en base al artículo 24 quarter del Reglamento de la LIVA

- que está actuando, respecto de aquellas operaciones, en condición empresario y
- que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos de construcción o rehabilitación de edificaciones

4. ¿Qué debemos entender por **ejecución de obra** a los efectos del **artículo 84. Uno.2º letra f) LIVA?** ¿Como se delimita frente al arrendamiento de servicios?

La ejecución de obra persigue un resultado futuro sin tomar en consideración el trabajo que lo crea, en tanto que el arrendamiento de servicios se instrumenta de forma continuada en el tiempo, atendiendo a la prestación en sí misma y no a la obtención del resultado que la prestación produce, siendo la continuidad y periodicidad sus notas esenciales.

Las ejecuciones de obra con aportación de materiales tendrán la consideración de entregas de bienes o de prestaciones de servicios según que el coste de tales materiales exceda o no del 40 % de la base imponible de la ejecución de obra.

Tienen las consideraciones de ejecuciones de obras, entre otras:

- Instalación de fontanería, calefacción, electricidad, etc., así como la instalación de muebles de cocina y baño.
- Suministro de bienes objeto de instalación y montaje, tales como puertas, ventanas, ascensores, sanitarios, calefacción, aire acondicionado, equipos de seguridad, telecomunicaciones.....
- Movimiento de tierras y demolición de edificaciones.

No tienen la consideración de ejecuciones de obras, entre otras:

- Arrendamiento de grúas y demás maquinaria pesada con operarios especializados salvo que el prestador del servicio se comprometa a ejecutar la totalidad o parte de una obra, responsabilizándose del resultado de la misma.
- Operaciones de mantenimiento de instalaciones.
- Servicios de seguridad y vigilancia de la obra, dirección de obras, redacción de proyectos, servicios de arquitectos, ingenieros o asistencia técnica de seguridad.
- Gestión de residuos.
- Suministro e instalación de casetas de obra, elementos de protección o andamios.

**OLMOS ABOGADOS FUNDACIONES SLU**

CALLE BARQUILLO, 22 – 2º - Madrid 28014 - España | TELF: 91.433.58.61

EMAIL: [info@olmosabogados.com](mailto:info@olmosabogados.com)  
[WWW.OLMOSABOGADOS.COM](http://WWW.OLMOSABOGADOS.COM)

5. ¿Qué debemos entender por **edificación** a los efectos del **artículo 84. Uno.2º letra f) LIVA?**

El **artículo 6 LIVA** define el concepto de edificaciones como “las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.

A título de ejemplo tendrán la consideración de edificaciones las viviendas, los locales comerciales, las instalaciones industriales, las instalaciones deportivas no accesorias de otras edificaciones, .....

No tendrán la consideración de edificaciones, entre otros, las obras de urbanización de terrenos.

6. ¿Qué debemos entender por **rehabilitación** a los efectos del **artículo 84.Uno.2º letra f) LIVA?**

El concepto “rehabilitación” lo define el artículo 20. Uno.22 B) que establece los siguientes requisitos:

- Más del 50 % del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con otras análogas o conexas.

- El coste total de las obras exceda del 25% del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado (descontando en ambos casos la parte correspondiente al suelo).

## **9.2 Entrega de teléfonos móviles, consola de videojuegos, tabletas digitales y ordenadores portátiles**

La **letra g) del art.84.Uno. 2º LIVA** establece un supuesto de inversión de sujeto pasivo de IVA que también es aplicable a los centros de enseñanza, la entrega al mismo de productos tales como teléfonos móviles, consola de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

La regla de inversión del sujeto pasivo para el supuesto mencionado se aplicará en función de dos parámetros, el destinatario y la cuantía de la operación.

El **destinatario** deberá ser:

- Un empresario o profesional revendedor de estos bienes, cualquiera que sea el importe de la entrega, señalando que el concepto de revendedor en este supuesto no es equiparable al de revendedor en el régimen especial de los bienes usados, ya que este supuesto se aplica a cualquier revendedor.
- Un empresario o profesional distinto de los anteriores (no revendedor) cuando el importe total de las entregas de dichos bienes efectuadas al mismo, documentadas en la misma factura, exceda de 10.000 euros, excluido el IVA. Para calcular el importe mencionado debe atenderse al importe total de las entregas realizadas cuando, documentadas en más de una factura, resulte acreditado que se trata de una única operación y que se ha producido el desglose artificial de la misma a los únicos efectos de evitar la aplicación de la norma.

La acreditación de la condición de empresario o profesional del destinatario deberá realizarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición, remitiéndose a la norma reglamentaria la forma de acreditarse.

En este sentido el artículo 24 quater del RIVA establece para este supuesto que los destinatarios de estas operaciones deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente al empresario que o profesional que realice la entrega de bienes las siguientes circunstancias:

- . que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales
- . que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de revendedores, lo que deberán acreditar mediante la aportación de un certificado específico emitido a estos efectos a través de la sede electrónica de la AEAT a que se refiere el art.24 quinquies del RIVA.

El artículo 24 quinquies del RIVA establece las siguientes obligaciones para estos sujetos pasivos revendedores:

- Deberá comunicar al órgano competente de la AEAT su condición de revendedor mediante la presentación de la correspondiente declaración censal al tiempo de comienzo de la actividad, o bien durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.
- La comunicación se entenderá prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la pérdida de dicha condición, que deberá asimismo ser comunicada a la Administración Tributaria mediante la oportuna declaración censal de modificación.
- El empresario o profesional revendedor podrá obtener un certificado con el código seguro de verificación a través de la sede electrónica de la AEAT que tendrá validez durante el año natural correspondiente a la fecha de su expedición.