

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0943-19
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	30/04/2019
NORMATIVA	Ley 37/1992 art. 20.Uno.9º- 88- 90.Uno
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La gestión de los cursos para la sensibilización y reeducación vial para la recuperación des créditos del permiso de conducir se realiza mediante un contrato de gestión de servicios públicos bajo la modalidad de concesión.</p> <p>La licitación incluye unas tarifas por curso, dado que unos cursos están exentos del Impuesto y otros cursos están sujetos y no exentos, siendo el precio final que debe satisfacer el alumno al mismo en ambos supuestos, se ha planteado por las empresas del sector, la posible existencia de una actuación irregular a la hora de determinar el precio de los cursos.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>Si es correcta la forma de calcular la base imponible, según las tarifas acordadas en la licitación administrativa, cuyo precio final para el alumno es el mismo, con independencia de que el curso de sensibilización y reeducación vial se encuentre exento o no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 9º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), está exenta de dicho Impuesto:</p> <p>“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.</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>(...)</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>2.- En desarrollo de lo dispuesto en el citado artículo 20.uno.9º de la Ley 37/1992, el artículo 7 del Reglamento del Impuesto, 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 que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 9º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, aquellos centros educativos cuya actividad este 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.”</p> <p>3.- Por otra parte, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 62 del Texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, aprobado por Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre (BOE 31 de octubre), que entró en vigor el 1 de febrero de 2016:</p> <p>“1. La enseñanza de los conocimientos y técnica necesarios para la conducción, así como el posterior perfeccionamiento y renovación de conocimientos se ejercerán por centros de</p>

formación, que podrán constituir secciones o sucursales con la misma titularidad y denominación.

Los centros de formación requerirán autorización previa, que tendrá validez en todo el territorio español en el caso de que se establezcan secciones o sucursales.”

2. A los fines de garantizar la seguridad vial, se regularán reglamentariamente los elementos personales y materiales mínimos para la formación y el reconocimiento de conductores siguiendo lo establecido en la normativa sobre libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio.

En particular, reglamentariamente se regulará el régimen docente y de funcionamiento de los centros de formación. La titulación y acreditación de los profesores y directores se basará en pruebas objetivas, que valorarán los conocimientos, la aptitud pedagógica y la experiencia práctica. Las pruebas se convocarán periódicamente.

3. Se podrá autorizar la enseñanza no profesional en los términos que reglamentariamente se determine.

4. La constatación de las aptitudes psicofísicas de los conductores se ejercerá por centros, que necesitarán autorización previa de la autoridad competente para desarrollar su actividad.

Se regulará reglamentariamente el funcionamiento de los centros de reconocimiento de conductores, así como sus medios personales y materiales mínimos.”.

El artículo 5, letra c), del citado Texto refundido establece que corresponde al Ministerio del Interior, sin perjuicio de las competencias que tengan atribuidas las Comunidades Autónomas, “Conceder las autorizaciones de apertura de centros de formación de conductores y la declaración de nulidad, lesividad o pérdida de vigencia de aquéllas, así como los certificados de aptitud y autorizaciones que permitan acceder a la actuación profesional en materia de enseñanza de la conducción y la acreditación de la destinada al reconocimiento de las aptitudes psicofísicas de los conductores, con los requisitos y condiciones que reglamentariamente se determinen.”.

4.- Por otra parte, el Real Decreto 1295/2003, de 17 de octubre (BOE de 28 de octubre), aprobó el Reglamento regulador de las escuelas particulares de conductores.

Según establece el artículo 1 del citado Reglamento, “1. Como centros docentes, las Escuelas Particulares de Conductores están facultadas para impartir, de forma profesional, la enseñanza de los conocimientos, habilidades, aptitudes o comportamientos esenciales para la seguridad de la circulación, a los aspirantes a la obtención de alguno de los permisos o licencias de conducción previstos en el Reglamento General de Conductores, aprobado por el Real Decreto 818/2009, de 8 de mayo.

2. Las Escuelas Particulares de Conductores, además, podrán realizar otras actividades, siempre que cumplan con los requisitos exigidos en la normativa específica que, en su caso, las regule.

3. Previa autorización de los alumnos e información a los mismos del coste asociado a este servicio, podrán gestionar en los centros oficiales, en el nombre de aquéllos, el despacho de cuantos documentos les interesen a aquéllos y estén directamente relacionados con la obtención del permiso o licencia de conducción.”.

El artículo 38 del mismo Reglamento dispone que “Toda Escuela programará las enseñanzas ajustándose a las normas del Reglamento General de Conductores y a los objetivos, contenidos mínimos y directrices que al efecto establezca el Ministro del Interior, a propuesta del Organismo Autónomo Jefatura Central de Tráfico, previo informe de las asociaciones más representativas del sector de la enseñanza de la conducción.”.

Por su parte el artículo 20 del referido Reglamento dispone:

“1. Toda Escuela que vayan a impartir la formación para la obtención del permiso o de la licencia de conducción necesitarán de una autorización de apertura previa para desarrollar su actividad, que se expedirá por la Jefatura Provincial de Tráfico en cuyo territorio radique la Escuela. Para ello deberán contar con los elementos personales y materiales mínimos regulados en este reglamento.

2. Esta autorización tendrá validez en todo el territorio español y habilitará a su titular para abrir Secciones o Sucursales que llevarán la misma denominación que la Escuela.

3. Igualmente el personal directivo o docente de toda Escuela, Sección o Sucursal necesitará de autorización administrativa previa para ejercer sus funciones.”.

Por otro lado, el artículo 23 del referido Reglamento regulador de las escuelas particulares de conductores, dispone:

“1. La autorización de apertura permite a la Escuela y a sus Secciones o Sucursales, desarrollar su actividad en la formación de los alumnos que aspiren a la obtención del permiso o de la

licencia de conducción de las clases para cuya enseñanza esté autorizada y disponga de los elementos personales y materiales mínimos exigidos.

(...)

5. La autorización permite presentar a los alumnos a realizar las pruebas de aptitud en el Centro de exámenes que, atendidas las circunstancias concurrentes, determine la Jefatura Provincial de Tráfico dentro de los existentes en la provincia donde radique la Escuela o la Sección o la Sucursal.”.

5.- Por otra parte, el artículo 4 del Reglamento General de Conductores, aprobado por el Real Decreto 818/2009, de 8 de mayo (BOE de 8 de junio), regula las clases de permisos de conducción, y presenta como novedades, frente a la anterior normativa, el permiso de conducción de la clase AM, el cual autoriza para conducir ciclomotores de dos o tres ruedas y cuatriciclos ligeros, aunque podrá estar limitado a la conducción de ciclomotores de tres ruedas y cuatriciclos ligeros, y el permiso de la clase A2 que autoriza a conducir motocicletas con una potencia máxima de 35 kW y una relación potencia/peso máxima de 0,2 kW/kg y no derivadas de un vehículo con más del doble de su potencia. Igualmente, el de la clase BTP, que sólo tiene validez dentro del territorio nacional, autoriza para conducir vehículos prioritarios cuando circulen en servicio urgente, vehículos que realicen transporte escolar cuando transporten escolares y vehículos destinados al transporte público de viajeros en servicio de tal naturaleza, todos ellos con una masa máxima autorizada no superior a 3.500 kg, y cuyo número de asientos, incluido el del conductor, no exceda de nueve.

6.- La Doctrina de esta Dirección General, desde que se pronunció específicamente sobre el asunto en contestación a consulta de 16 de diciembre de 2003, número 2297-03, es que están exentos los servicios de enseñanza de los conocimientos y técnicas de conducción impartidas por Escuelas de conductores (autoescuelas) autorizadas por el Ministerio del Interior, para la obtención de los permisos de conducción cuando tal enseñanza tenga la naturaleza de formación o reciclaje profesional.

No obstante, no está exenta del Impuesto la enseñanza de conductores que no tenga la naturaleza de formación o reciclaje profesional, dado que la referida enseñanza tendría como finalidad la obtención de una autorización que, objetivamente considerada y con carácter general, no estaría destinada a satisfacer necesidades profesionales de quienes la obtienen.

Por tanto, la exención sobre enseñanza de autoescuelas en el Impuesto sobre el Valor Añadido debe tener una base objetiva pues lo relevante es el permiso de conducción que se obtiene y no el destinatario del mismo o la posible utilidad profesional que del mismo se pueda obtener. Tradicionalmente esta exención amparaba la formación para la obtención de los permisos de conducción de vehículos terrestres distintos de los de las clases A y B y de los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo, así se recoge expresamente en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

7.- No obstante, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, el Tribunal) en su sentencia de 14 de marzo de 2019. Asunto C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie GmbH, planteada en relación con la aplicación de la exención de los servicios de formación teórico y práctico de conducción para la obtención de los permisos de conducción B (automóviles cuya masa máxima autorizada no exceda de 3.500 kg. y hayan sido diseñados y construidos para el transporte de un máximo de ocho pasajeros sin incluir al conductor) y C1 (automóviles cuya masa máxima autorizada supere los 3.500 kg. pero no sobrepase los 7.500 kg. y se hayan diseñado y construido para el transporte de un máximo de ocho personas sin incluir al conductor), ha señalado que a esta actividad de enseñanza no le resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA), cuya trasposición se contiene en el referido artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992, antes transcrito, por lo que tampoco estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los cursos de formación teórica y práctica para la obtención del permisos de conducción C1 (a los que se refiere el artículo 4.4 de la Directiva 2006/126/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006, sobre el permiso de conducción).

En consecuencia, tal y como se ha señalado, la sentencia del Tribunal de 14 de marzo de 2019, en el asunto C-449/17, ha establecido que la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido tampoco amparará a las enseñanzas impartidas en las condiciones señaladas para la obtención del permiso de conducción C1.

De esta forma, con independencia de que la enseñanza de conductores no tenga carácter de enseñanza escolar y universitaria propiamente dicha, como señala el Tribunal, la exclusión de la aplicación de la exención al permiso de conducción C1 deriva, como establecen las propias conclusiones del Abogado General, de que no puede determinarse objetivamente que la obtención de los permisos de conducción de los vehículos de esta categoría sea una formación profesional.

En efecto, los números 42 y 43 de las referidas conclusiones, señalan que:

“42. Por lo que respecta a los permisos de conducción B, se trata de la categoría básica del permiso de conducción, requerido para conducir los vehículos destinados al uso privado. La posesión del permiso de conducción de esa categoría puede efectivamente, como considera el Gobierno español, resultar necesaria para ejercer determinadas profesiones, por ejemplo, para prestar servicios de taxi. No obstante, sucede lo mismo con numerosas competencias, comenzando por la capacidad de leer y escribir. ¿Justifica ese extremo que se considere la enseñanza de la escritura como formación profesional? En mi opinión, procede considerar como formación profesional únicamente aquellas actividades que llevan a la obtención de conocimientos o competencias utilizados exclusiva o principalmente para las finalidades de una actividad profesional o en su caso las que se dirigen específicamente a las personas que pretenden obtener competencias determinadas por razones profesionales. Por el contrario, considerar un determinado tipo de formación como formación profesional por el mero hecho de que las competencias obtenidas durante la misma pueden utilizarse también en el marco de una actividad profesional ampliaría de manera potencialmente ilimitada el alcance de ese concepto. Llevando ese razonamiento al absurdo, puede ser necesario adquirir cualquier competencia para ejercer, por ejemplo, la profesión de formador a esa misma competencia. Por esa razón, en mi opinión, la enseñanza de la conducción de automóviles para la adquisición de los permisos de conducción de la categoría B no puede considerarse formación profesional.

43. Por lo que atañe al permiso de conducción C1, la situación es más compleja. El permiso de conducción de esa categoría habilita para conducir camiones cuya masa máxima autorizada no supera los 7 500 kg. Esos vehículos se utilizan principalmente para el transporte de mercancías por carretera a título oneroso, es decir, para una actividad profesional. Sin embargo, el permiso de esa categoría puede ser necesario también para fines privados, por ejemplo, para conducir determinadas caravanas, ya que su masa supera a menudo los 3 500 kg. En consecuencia, la enseñanza de la conducción de automóviles para la obtención de los permisos de conducción de los vehículos de categoría C1 podría considerarse formación profesional, si el órgano jurisdiccional nacional estableciera, por ejemplo, que se dirige a personas que pretenden ejercer una actividad en el sector del transporte de mercancías por carretera y que forma parte integrante de la formación de esas personas. En el presente asunto, de la remisión prejudicial no se desprende sin embargo que el órgano jurisdiccional remitente haya efectuado dicha constatación, y las cuestiones prejudiciales no versan claramente sobre el concepto de formación profesional en el contexto del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112. En consecuencia, nada permite considerar, en el marco del presente asunto, que la enseñanza de la conducción de automóviles para la obtención de los permisos de conducción de los vehículos de categoría C1 sea una formación profesional.”

8.- Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992, el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo 91 siguiente. El artículo 91 de la Ley 37/1992, no contempla la aplicación del tipo reducido para las clases de conducir.

9.- El artículo 88 de la Ley del impuesto dice que “Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al Impuesto cuyos destinatarios fuesen Entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del Impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido.”

El desarrollo reglamentario de dicho precepto está contenido en el artículo 25 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el artículo 1, del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31) que dispone que “En relación con lo dispuesto en el artículo 88, apartado uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, los pliegos de condiciones particulares previstos en la contratación administrativa contendrán la prevención expresa de que a todos los efectos se entenderá que las ofertas de los empresarios comprenden no sólo el precio de la contrata, sino también el importe del Impuesto.”

10.- En consecuencia con todo lo anterior, esta Dirección General informa lo siguiente:

En virtud de lo dispuesto en el artículo 20.uno.9º de la Ley 37/1992 y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

A) Están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los cursos de sensibilización y reeducación para la recuperación de puntos así como del permiso de conducción impartidos por

los centros autorizados por el Ministerio del Interior, para la obtención de los puntos y de los permisos, licencias y certificados que se indican a continuación:

- a) permisos de conducción de las clases C, C + E, D1, D1 + E, D y D + E, a que se refiere el artículo 4 del Reglamento General de Conductores.
- b) certificado acreditativo de haber completado una formación específica para conducir vehículos que realicen transporte escolar, turismos destinados al transporte público de viajeros y vehículos prioritarios que utilicen aparatos emisores de luces o señales acústicas especiales.
- c) licencia para conducir vehículos especiales agrícolas autopropulsados y conjuntos de los mismos.

B) Están sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los cursos de sensibilización y reeducación para la recuperación de puntos así como del permiso de conducción impartidos por los centros autorizados por el Ministerio del Interior, para la obtención de los permisos y licencias que se indican a continuación: los permisos de conducción de las clases AM, A1, A2, A, B, B + E, C1 y C1 + E.

Los vehículos para personas de movilidad reducida se podrán conducir con permiso de las clases A1 y B o con la licencia de conducción a que se refiere el artículo 6.1 párrafo a), del mismo Reglamento General de Conductores, por tratarse de servicios de enseñanza que no pueden ser calificados de formación profesional a tales efectos, dado que tienen como finalidad la recuperación por los alumnos de una autorización administrativa que, objetivamente considerada y con carácter general, está destinada a satisfacer necesidades personales de quienes la obtienen. Además, los servicios de enseñanza para la recuperación de los citados permisos de las clases A1 y B+E estarían también excluidos de la exención por aplicación de lo dispuesto en la letra c) del tercer párrafo del artículo 20.uno.9º de la Ley 37/1992, dado que, según el Reglamento General de Conductores, el permiso A1 es una subclase del permiso de la clase A, y el permiso B+E constituye un permiso accesorio o complementario del permiso de la clase B.

11.- En virtud de lo previsto en los artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992, tributarán el tipo general del impuesto del 21 por ciento los cursos de sensibilización y reeducación para la recuperación de puntos así como del permiso de conducción que estén sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

12.- Por último, respecto de la cuestión relativa a si la tarifa que determina el precio fijado en el pliego de prescripciones técnicas, que establece el precio que deben abonar los alumnos que realicen los cursos de sensibilización y reeducación vial, debe entenderse, en su caso, con el Impuesto sobre el Valor Añadido incluido o excluido, según dicha prestación de servicios se encuentre o no exenta del Impuesto, en cuanto que implica una interpretación de las cláusulas de unos contratos públicos, debe tenerse en cuenta que el referido artículo 88 de la Ley del Impuesto, señala que en las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al Impuesto cuyos destinatarios fuesen Entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del Impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido.

En el caso de que las operaciones licitadas estén exentas del impuesto se entenderá que la base imponible se corresponde con el valor de las tarifas consignadas en el pliego de condiciones.

13.- 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.