

**IVA****Tributación del Impuesto en una sociedad mercantil que realiza actividades formativas y extraescolares para niños.**

<b>NUM-CONSULTA</b>	V2855-18
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos sobre el Consumo
<b>FECHA-SALIDA</b>	05/11/2018
<b>NORMATIVA</b>	Ley 37/1992 arts. 20-Uno-8º-9º- 13º- 90-uno, 91-Uno-2-7º
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	<p>La entidad consultante es una mercantil que realiza las siguientes actividades:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Clases extraescolares: formativas, deportivas y artísticas.</li><li>- Custodia y formación de niños en días sin colegio.</li><li>- Campamentos de verano y campamentos urbanos, salidas a la naturaleza y clases de natación.</li><li>- Servicios de animación, bodas y cumpleaños.</li><li>-Actividades para la familia: yincanas, fiestas deportivas (colegios, urbanizaciones y ayuntamientos).</li><li>- Organización de eventos, viajes de fin de curso y excursiones escolares.</li><li>- Torneos en colegios y en urbanizaciones.</li></ul>
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	Tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de las actividades descritas.
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	1.- De acuerdo con lo establecido en el artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), están sujetas al citado tributo las entregas de bienes y

prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

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.

Las actividades a las que se refiere el escrito de consulta, suponen 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 dichas actividades estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- Por su parte, el artículo 20, apartado uno, número 9º de la Ley 37/1992 dispone que estarán exentas del mencionado 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.

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes.

En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios

prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes.

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.

d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso."

3.- 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.”.

4.- 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.

Por otra parte, el Tribunal de Justicia de las 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.

30. En concreto, respecto del término «enseñanza», hay que recordar que el

Tribunal de Justicia ha declarado, en esencia, que si bien la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes es un elemento especialmente importante de la actividad de enseñanza contemplada en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva, no es menos cierto que esta actividad está constituida por un conjunto de elementos que incluyen de modo concomitante 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 (véase, en ese sentido, la sentencia *Horizon College*, antes citada, apartados 18 a 20).”

De conformidad con lo expuesto, 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 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.

5.- En consecuencia con todo lo anterior, la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 9º, está supeditada al 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.

La referencia a las entidades privadas autorizadas previsto en el artículo 20, apartado uno, número 9º de la Ley 37/1992, debe interpretarse, vista la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, 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 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, y Formación Profesional o a la Comunidad Autónoma correspondiente.

Por otra parte, en lo que se refiere específicamente a la actividad del consultante, los servicios relativos a la práctica del deporte están expresamente excluidos de la exención del artículo 20, apartado uno, número 9º de la Ley 37/1992, cuando no se presten por los propios centros docentes.

6.- Por otro parte, el artículo 20, apartado uno, número 13º de la Ley 37/1992 establece un supuesto de exención específico para los servicios relativos a la práctica del deporte, exención que tampoco sería aplicable al supuesto planteado en el escrito de consulta, dado que deben efectuarse, entre otros, por entidades o establecimientos de carácter social, circunstancia que de la información contenida en el escrito de consulta no concurre en la entidad consultante.

En cuanto al tipo impositivo aplicable a los servicios deportivos no exentos objeto de consulta, el artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992, establece que el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 de la misma Ley.

El artículo 91 de la citada Ley, que regula la aplicación de tipos impositivos

reducidos del Impuesto, según su redacción vigente desde el 1 de septiembre de 2012, dada por el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE de 14 de julio), ha suprimido la aplicación del tipo impositivo reducido a una serie de prestaciones de servicios, como son, entre otras, a las prestaciones de servicios a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física.

De acuerdo con lo expuesto, los servicios deportivos extraescolares prestados por el consultante estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo general del 21 por ciento.

7.- Con independencia de lo anterior, la consultante desea conocer la tributación de las actividades de custodia y formación de niños en días sin colegio. En este sentido, 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), ha modificado, con efectos 1 de enero de 2015, entre otros, el primer párrafo del número 9º del apartado Uno, del artículo 20, de la Ley 37/1992, que, tal como hemos reproducido anteriormente en el apartado 2 de esta contestación, quedaba redactado de la siguiente forma:

“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 modificación de este párrafo ha consistido, tal y como dice el Preámbulo de la citada Ley 28/2014 en extender desde el 1 de enero de 2015, “la aplicación

de la denominada «exención educativa» a los servicios de atención a niños en el centro docente prestados en tiempo interlectivo, tanto durante el comedor escolar como en servicio de guardería fuera del horario escolar, equiparando, a tal efecto, el tratamiento en el Impuesto de estos servicios prestados por el centro docente, con independencia de que se realice con medios propios o ajenos.”.

Los servicios que pueden beneficiarse de la exención son los consistentes en la atención, apoyo, y vigilancia a los niños, en los centros escolares, durante el servicio 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, que estarán sujetos pero exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido a partir del 1 de enero de 2015.

Estos servicios de atención de niños se restringen a los expuestos en el párrafo anterior, sin que quepa hacerlo extensivo a los servicios de atención de niños en el transporte escolar, periodos vacacionales, excursiones o campamentos fuera del centro docente.

Por otra parte, el segundo párrafo del artículo 20.uno. 9º: “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”, va referido en exclusiva a los centros docentes o educativos que presten directamente a sus alumnos otros servicios como pueden ser el comedor o el transporte escolar.

Por lo tanto, esta exención no es de aplicación a la custodia y formación de niños en días sin colegio, realizada por el consultante.

8.- Por otra parte, el consultante va a realizar, como hemos señalado, una prestación de servicios consistente en la organización de campamentos urbanos y de verano para escolares que, cabe suponer, comprenderá entre otros, los servicios de estancia, manutención y práctica del deporte.

En este sentido, es criterio reiterado de este Centro directivo derivado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestado, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan Ltd



(CPP), asunto C-349/96, de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, asunto C-231/94, y de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, y la de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, asunto 41/04 que cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

El Tribunal de Justicia ha declarado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.

De esta forma, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

El destinatario de los servicios recibiría una prestación única: el campamento en cuestión. Las actividades diversas, actividades deportivas, juegos, talleres, alojamiento y manutención en general no constituyen un fin en sí mismas, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones de la operación principal.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que esta prestación única no queda sujeta al régimen especial de las agencias de viajes regulado en los artículos 141 a 147 de la Ley 37/1992, en la medida que los servicios de alojamiento y en, su caso, transportes que podrían prestarse en el marco de la prestación única de servicio de campamento tienen, como se ha señalado, un carácter accesorio respecto de dicha prestación.

Determinada la sujeción al Impuesto de tales actividades como una prestación única, es preciso plantear la posible exención de los mismos. En relación con la organización de campamentos para niños y jóvenes menores de edad, el artículo 20, apartado uno, número 8º de la citada Ley 37/1992, establece la

exención de las siguientes operaciones:

"8°. Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o 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 juventud las de rehabilitación y 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 y 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 aplicación de esta exención requiere que los servicios de asistencia social sean prestados por entidades o establecimientos de carácter social, circunstancia que, en principio, no concurre en la entidad consultante.

9.- Asimismo el consultante cuestiona la tributación de los servicios de animación, en bodas y cumpleaños, actividades para la familia: yincanas, fiestas deportivas, organización de eventos, viajes de fin de curso y excursiones escolares, y torneos en colegios y en urbanizaciones.

La Secretaría de Estado de Servicios Sociales e Igualdad, en su Informe de 25 de marzo de 2014, emitido a solicitud de esta Dirección General, 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 (p. ej. personas mayores, menores y jóvenes, personas con discapacidad, mujeres víctimas de violencia de género, víctimas de discriminación, minorías étnicas, inmigrantes, refugiados, víctimas de trata, etc.), de personas en situación de vulnerabilidad o riesgo de exclusión social o de otras personas que presenten necesidades sociales análogas que

requieran asistencia.”.

Las actividades que la entidad consultante realiza, (servicios de animación, en bodas y cumpleaños, organización de eventos, torneos en urbanizaciones) que se describen en el escrito de consulta, no se ajustan a las prestaciones de asistencia social a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 8° de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y, en particular, no pueden enmarcarse dentro del concepto de protección de la infancia y de la juventud citado en la letra a) de dicho precepto al no estar destinados a “atender, fundamentalmente, estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (ancianos, menores y jóvenes, minorías étnicas, drogadictos, refugiados y asilados, etc.)” y por lo tanto tributarán los mismos al tipo general del 21 por ciento, como ya ha dispuesto este Centro directivo en la consulta vinculante V1983-14 de fecha 23 de julio de 2014 .

10.- En lo que respecta al tipo impositivo aplicable a los servicios prestados, el artículo 90 apartado uno de la Ley 37/1992 dice que el Impuesto se exigirá al tipo general del 21 por ciento, salvo en los supuestos previstos en el artículo 91 de la propia Ley.

Hay que señalar que el artículo 91, apartado uno. 2, número 7° de la Ley del Impuesto, dispone que se aplicará el tipo reducido del 10 por ciento a:

“7°. Las prestaciones de servicios a que se refiere el número 8° del apartado uno del artículo 20 de esta ley cuando no estén exentas de acuerdo con dicho precepto ni les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3° del apartado dos.2 de este artículo.”. .

11.- En consecuencia con lo anterior este Centro directivo informa lo siguiente:

1º Las clases extraescolares objeto de consulta, estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando las materias impartidas se encuentren incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo de acuerdo con el criterio del Ministerio de Educación y Formación Profesional.

2º En relación con las yincanas, fiestas deportivas y torneos en colegios y demás servicios deportivos prestados por la consultante estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido tributando los mismos al tipo del 21 por ciento.

3° Los servicios prestados por la consultante consistentes en servicios de animación, en bodas y cumpleaños, organización de eventos, torneos en urbanizaciones, estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido tributando los mismos al tipo del 21 por ciento.

4° Los servicios de asistencia social consistentes en la realización de excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y de custodia y formación de niños en días sin colegio prestadas por el consultante en favor de personas menores de veinticinco años de edad, tributan por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo general del 10 por ciento, en los términos señalados.

Para los campamentos destinados para personas mayores de 25 años será de aplicación el tipo impositivo general del Impuesto del 21 por ciento.

En el supuesto de que los servicios prestados por el consultante no puedan ser calificados como de "asistencia social", según el concepto contenido en esta contestación, el tipo impositivo aplicable a los servicios referidos sería el general del 21 por ciento.

12.- 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.