CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1548 (11/02/2013)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 50.Uno.9º y 10º Ley 4/2012 Art. 51.1.d) Ley 4/2012 Art. 10.1.9º y 10º Ley 20/1991 Art. 27.1. 4º Ley 20/1991 D.A. octava.Uno.3 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante expone lo siguiente:

El 9 de septiembre de 2011 se firma contrato sujeto a la legislación de Contratos del Sector Público, entre un Ayuntamiento y la consultante, para la "Gestión del servicio de educación infantil a la primera infancia en la Escuela Infantil Municipal", por un plazo de ejecución que va desde el 12 de septiembre de 2011 hasta el 31 de julio de 2013, dos cursos escolares.

En el punto 11 del Pliego de prescripciones técnicas, "Servicios que han de prestarse por el adjudicatario", que rige esta contratación, incluye como servicios a prestar:

- Servicio educativo
- Servicio de cocina y comedor
- Servicio de limpieza y mantenimiento
- Servicio de atención a los menores
- Servicio de atención y educación de padres
- Servicio de guarda.

En el Pliego de cláusulas administrativas, "Presupuesto de licitación" y en el Contrato se establece que los tres precios fijados a pagar por el comitente (Ayuntamiento) a la empresa contratista son:

1º. Como mínimo se abonará la cantidad de XXX € al año, que corresponde al servicio prestado por la Escuela Infantil a 10 niños o menos, sin el servicio de comedor.

2º A partir del décimo niño, se le abonará a la empresa la cantidad de YYY € al mes por niño sin incluir comedor.

3º Por cada niño que contrate el servicio de comedor, se le abonará además la cantidad de ZZZ € al mes por niño.

No disponiendo de más descomposición de los precios en el expediente que la anterior, donde por lo tanto, solo se hace explícito y se separa del resto del servicio el precio del servicio de comedor.

Aclara el consultante que el servicio de comedor se presta en la modalidad de cocina directa, esto es, la elaboración de las comidas se hace en el propio centro y no por la modalidad

de catering.

Añade el consultante que la titularidad de la Escuela infantil corresponde al propio Ayuntamiento, la cual tiene la consideración de centro docente y está inscrita en el Registro Especial de Centros Docentes de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Se consulta si la sociedad mercantil contratista tendría que facturas estos servicios exentos de IGIC o, en caso contrario, a que tipo, antes y después del día 1 de julio de 2012.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero.- Hasta el 30 de junio de 2012, no era de aplicación la exención del IGIC establecida en el artículo 10.1.9º de la Ley 20/1991 en las prestaciones de servicio realizadas por el adjudicatario consultante derivadas de la ejecución del contrato de "Gestión del servicio de Educación Infantil a la primera infancia en la Escuela Infantil Municipal".

No obstante, exclusivamente en las prestaciones de servicio de carácter educativo que incluye dicho contrato, era aplicable la exención a que se refiere el artículo 10.1.10º de la Ley 20/1991.

El tipo impositivo del IGIC que correspondía a las operaciones sujetas y no exentas era el general del 5 por 100.

Segundo.- Desde el día 1 de julio de 2012 no es aplicable la exención del IGIC establecida en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 en las prestaciones de servicio realizadas por el adjudicatario consultante derivadas de la ejecución del contrato de "Gestión del servicio de Educación Infantil a la primera infancia en la Escuela Infantil Municipal".

Tampoco es aplicable la exención a que se refiere el artículo 50.Uno.10º en las prestaciones de servicio de carácter educativo que incluye dicho contrato.

El tipo impositivo del IGIC que corresponde a las operaciones sujetas y no exentas es el general del 7 por 100.

Tercero. Se encuentra sujeta y no exenta al IGIC el servicio de comedor que se preste por parte de la entidad consultante, que no tiene la consideración de centro docente, en la modalidad de cocina directa, esto es, el definido como aquél en que la elaboración de las comidas se hace en el propio centro. Esta prestación de servicio de restaurante está sujeta al tipo impositivo general.

Visto escrito presentado por , escrito en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil consultante expone lo siguiente:

El 9 de septiembre de 2011 se firma contrato sujeto a la legislación de Contratos del Sector Público, entre un Ayuntamiento y la consultante, para la "Gestión del servicio de educación infantil a la primera infancia en la Escuela Infantil Municipal", por un plazo de ejecución que va desde el 12 de septiembre de 2011 hasta el 31 de julio de 2013, dos cursos escolares.

En el punto 11 del Pliego de prescripciones técnicas, "Servicios que han de prestarse por el adjudicatario", que rige esta contratación, incluye como servicios a prestar:

- Servicio educativo
- Servicio de cocina y comedor
- Servicio de limpieza y mantenimiento
- Servicio de atención a los menores
- Servicio de atención y educación de padres
- Servicio de guarda.

En el Pliego de cláusulas administrativas, "Presupuesto de licitación" y en el Contrato se establece que los tres precios fijados a pagar por el comitente (Ayuntamiento) a la empresa contratista son:

1º. Como mínimo se abonará la cantidad de XXX € al año, que corresponde al servicio prestado por la Escuela Infantil a 10 niños o menos, sin el servicio de comedor.

2º A partir del décimo niño, se le abonará a la empresa la cantidad de YYY € al mes por niño sin incluir comedor.

3º Por cada niño que contrate el servicio de comedor, se le abonará además la cantidad de ZZZ € al mes por niño.

No disponiendo de más descomposición de los precios en el expediente que la anterior, donde por lo tanto, solo se hace explícito y se separa del resto del servicio el precio del servicio de comedor.

Aclara el consultante que el servicio de comedor se presta en la modalidad de cocina directa, esto es, la elaboración de las comidas se hace en el propio centro y no por la modalidad de catering.

Añade el consultante que la titularidad de la Escuela infantil corresponde al propio Ayuntamiento, la cual tiene la consideración de centro docente y está inscrita en el Registro Especial de Centros Docentes de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Se consulta si la sociedad mercantil contratista tendría que facturas estos servicios exentos de IGIC o, en caso contrario, a que tipo, antes y después del 1 de julio de 2012.

SEGUNDO.- En la medida en que el régimen tributario aplicable a las prestaciones de servicio objeto de consulta ha variado en virtud de las modificaciones introducidas con la aprobación de la Ley 4/2012, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012) debe diferenciarse el tratamiento aplicable antes y después de la entrada en vigor de dicha Ley.

1º Régimen aplicable hasta el 30 de junio de 2012:

Hasta el 30 de junio de 2012, el régimen de exenciones en operaciones interiores en el IGIC se regulaba esencialmente de acuerdo con lo establecido en el artículo 10.1 de la Ley 20/1991.

Respecto a las operaciones interiores relacionadas con servicios de enseñanza, los apartados 9º y 10º del citado artículo establecían, respectivamente, la exención de

- *"Las prestaciones de servicio relativas a la educación de la infancia o de la juventud, a la enseñanza en todos los niveles y grados del sistema educativo, a las escuelas de idiomas y a la formación o al reciclaje profesional, realizadas por Centros docentes, así como los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados directamente por los mencionados Centros, con medios propios o ajenos"*

- *"Las clases a titulo particular sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualesquiera de los niveles y grados del sistema educativo, impartidas fuera de los Centros docentes y con independencia de los mismos."*

Este Centro Directivo, en consulta tributaria vinculante número 1477, de fecha 15 de marzo de 2012, ya abordó la materia planteada por el consultante, cuyo contenido parcial es el siguiente:

"(...) ***3º. Suministro de catering a las Escuelas Infantiles.***

Tal y como se manifestó en el punto anterior, se encuentran exentos de IGIC, en virtud del artículo 10.1.9) de la Ley 20/1991, "los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados directamente por los mencionados Centros (se refiere a los Centros Docentes), con medios propios o ajenos"

El Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de Junio (en adelante, Real Decreto 2538/1994), en relación a la exención del apartado 10.1.9º de la Ley 20/1991, añade en su artículo 11.1.9º que "La exención no se extiende

a los servicios de alimentación, alojamiento o transporte prestados por otros empresarios a Centros docentes o por su cuenta."

En consecuencia, dicha exención del IGIC no es aplicable al supuesto planteado, pues se refiere a un servicio de catering que no es prestado directamente por un Centro Docente, sino por la sociedad mercantil adjudicataria del servicio.

4º. Escuelas infantiles.

Manifiesta el consultante que "el objeto del presente contrato es la gestión y explotación de los servicios de educación infantil a la primera infancia (de 4 meses a 3 años) en las Escuelas Infantiles Municipales".

Ya se ha mencionado con anterioridad que se encuentran exentas de IGIC "las prestaciones de servicio relativas a la educación de la infancia,… realizadas por Centros docentes, así como los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados directamente por los mencionados Centros, con medios propios o ajenos", en virtud del artículo 10.1.9) de la Ley 20/1991, siendo requisito necesario que las prestaciones de servicio se realicen por un Centro Docente. No acreditándose que la sociedad adjudicataria del servicio es un Centro Docente, sin perjuicio de que sí lo sean las Escuelas Infantiles Municipales (Centros de Educación Infantil), no será aplicable la exención.

No obstante, ha sido criterio reiterado de este Centro Directivo la aplicación de la exención del IGIC a que se refiere el artículo 10.1.10º de la Ley 20/1991 a las actividades de enseñanza, no impartidas por Centros Docentes, pero que se refieran a materias incluidas en "los planes de estudios de cualesquiera de los niveles y grados del sistema educativo", ahora bien, en ningún caso se extiende la exención a los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios que preste el sujeto pasivo

Este Centro Directivo, entre ellas en consulta número 1311, de 18 de septiembre de 2009, aclara lo siguiente:

"… no es posible equiparar el concepto de clases particulares a que se refiere el artículo 10.1.10º de la Ley 20/1991 respecto a materias incluidas en cualesquiera de los planes de estudio del sistema educativo a sujetos pasivos del IGIC cuya actividad se limita a la guardia y custodia de niños hasta los seis años de edad y no a una actividad de educación infantil reconocida administrativamente."

Con dicho fundamento, ha establecido como doctrina que, en principio, no es aplicable la exención del artículo 10.1.10) de la Ley 20/1991 a las prestaciones de servicios realizadas por guarderías, no reconocidas como centros de educación infantil, pues las mismas se refieren a una actividad de guardia y custodia de niños, y no propiamente de educación infantil. No obstante, en el supuesto planteado, es posible reconocer que la actividad que desempeña la sociedad adjudicataria es la de "gestión y explotación de los servicios de educación infantil a la primera infancia (de 4 meses a 3 años) en las Escuelas Infantiles Municipales", es decir, la que correspondería desempeñar a las Escuelas Infantiles de realizarlas con medios propios. En definitiva, es posible apreciar en el presente supuesto que la sociedad adjudicataria realiza una

actividad de enseñanza que se corresponde con los planes de estudio correspondientes a la educación infantil, y no a la mera guardia y custodia de niños.

En consecuencia, se encuentran exentas de IGIC las prestaciones de servicio de educación infantil que realiza la sociedad adjudicataria, si bien no se extiende la exención a los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios que preste el sujeto pasivo.

(...)

Conforme con todo lo expuesto, es criterio vinculante de este Centro Directivo lo siguiente:

(...)

3º Se encuentra sujeto y no exento de IGIC el suministro de catering a las Escuelas infantiles.

4º Se encuentran exentas de IGIC las prestaciones de servicio de educación infantil que realiza la sociedad adjudicataria, realizado por gestión indirecta, adjudicados por el Ayuntamiento consultante, en virtud de un contrato administrativo entre una sociedad mercantil adjudicataria y el propio Ayuntamiento consultante, consistente en la gestión y explotación de los servicios de educación infantil a la primera infancia (de 4 meses a 3 años) en las Escuelas Infantiles Municipales, si bien la exención no se extiende la exención a los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios que preste el sujeto pasivo. ..."

Asumiendo la doctrina anteriormente expuesta al supuesto planteado por el consultante, resulta que no era de aplicación la exención prevista en el artículo 10.1.9º de la Ley 20/1991 a los servicios que prestaba la sociedad mercantil consultante al Ayuntamiento al no recaer en la consultante la consideración de centro docente.

Aclarar que la circunstancia de que el servicio de comedor se preste en la modalidad de cocina directa, esto es, el definido como aquél en que la elaboración de las comidas se hace en el propio centro y no por la modalidad de catering, no impide llegar a la misma conclusión de su no exención en el IGIC, y ello en virtud de la exclusión expresa de dichos servicios del ámbito de la exención (".. *la exención no se extiende a los servicios de alimentación, alojamiento o transporte prestados por otros empresarios a Centros docentes o por su cuenta.")*. Es decir, en su caso, estaban exentos los servicios de comedor prestados por el centro docente, titularidad del Ayuntamiento, a sus alumnos, pero no los servicios de comedor recibidos por el Ayuntamiento de la sociedad mercantil consultante.

Por último, el artículo 27.1. 4º, de la Ley 20/1991, establecía un tipo general aplicable a los bienes y servicios que no se encontraban sometidos ni al tipo cero, ni al reducido, ni a los incrementados, determinando su importe entre el 3 y el 6 por 100, ambos inclusive. La Disposición adicional octava.Uno.3 de la Ley 20/1991 fijaba este tipo general en el 5 por 100. Este tipo impositivo general del 5 por 100 se aplicaba a todas las operaciones devengadas hasta el 30 de junio de 2012.

2º Régimen aplicable a partir del 1 de julio de 2012:

El artículo 50.Uno.9º, de la Ley 4/2012 recoge la siguiente exención en operaciones interiores del IGIC:

> *"9º. Las prestaciones de servicios de educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de postgrado, 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 Madres y Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.*
>
> *b) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos.*
>
> *c) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso."*

Respecto a la primera de las exenciones enumeradas, subjetivamente se limita su aplicación a "*entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades"*

Como entidad privada autorizada para el ejercicio de actividades educativas este Centro Directivo ha entendido (consulta vinculante 1525, de 16/11/2012) que han de incluirse, por una parte, los centros docentes, es decir, los comprendidos en el ámbito de aplicación de las Leyes Orgánicas 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades y 2/2006, de 3 de mayo, de Educación (Título IV), con el requisito de que los mencionados centros docentes se encuentren registrados en el Registro Especial de Centros Docentes de la Comunidad Autónoma de Canarias, y además aquellas entidad que, no teniendo la consideración de centro docente, está autorizada al ejercicio de alguna de las actividades mencionadas en el primer párrafo del número 9º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012. Esta autorización puede ser general, es decir referida a la propia empresa, como particular, por ejemplo para un curso concreto que pueda efectuar la empresa. Se entiende por autorización la homologación o el reconocimiento oficial del curso.

En el supuesto planteado por el consultante, la interpretación de la nueva regulación legal de la exención conduce a las mismas conclusiones expuestas en el punto anterior, es decir, el consultante en el ejercicio de las obligaciones contractuales que le exige el cumplimiento del contrato de gestión y explotación del servicio de educación infantil adjudicado por el ayuntamiento no actúa en calidad de centro educativo o de entidad privada autorizada, sin

perjuicio de que dicha consideración, la de centro educativo, si recaiga en el propio ayuntamiento.

En consecuencia, ninguno de los servicios enumerados por el consultante tienen acogida en la exención establecida en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012

El artículo 50.Uno.10º de la Ley 4/2012 presenta el siguiente tenor literal:

"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.

c) Que no sea necesario darse de alta en la Tarifa de Actividades Empresariales del Impuesto sobre Actividades Económicas para prestar las referidas clases.

Respecto al requisito señalado con la letra c), esta Dirección General de Tributos no es competente para pronunciarse en relación a la necesidad de darse de alta la Tarifa de Actividades Empresariales del Impuesto sobre Actividades Económicas, no obstante, la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, del Ministerio de Hacienda y en resolución de 16 de febrero de 1993, manifestó lo siguiente:

"... desde la óptica del I.A.E., es profesional de la enseñanza... quién, actuando por cuenta propia (artículo 80, 1 de la Ley 39/1988), desarrolle personalmente la actividad de que se trate..., sin embargo, ... se estará 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.".

Se aclara, entre otras, en consultas emitidas por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda (consulta vinculante V0853-12, de 23/04/2012), referida a la exención en el IVA de las clases a título particular, y en relación al mismo requisito, lo siguiente:

"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."

Pues bien, si bien puede interpretarse que, al menos en lo que se refiere a los servicios educativos que presta la sociedad mercantil adjudicataria al ayuntamiento, los mismos corresponden a una actividad de enseñanza incluida en los planes de estudio propios de la educación infantil, y no a la mera guardia y custodia de niños, de manera equivalente a lo manifestado en la consulta tributaria vinculante citada en el punto primero, la nueva redacción legal introduce requisitos que incumple el consultante, en tanto que no se trata de servicios prestados por personas físicas y, por añadidura, a la sociedad mercantil le corresponde darse de alta en las tarifas de actividades empresariales del Impuesto sobre Actividades Económicas, lo que impide la consideración de las prestaciones de servicio de enseñanza que realiza como de clases particulares a efectos del IGIC.

Por último, el tipo impositivo aplicable en las prestaciones de servicio que realiza el consultante es el tipo general del 7 por 100, de acuerdo con lo establecido en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

TERCERO.- En consecuencia, es criterio vinculante de este Centro Directivo que:

Primero.- Hasta el 30 de junio de 2012, no era de aplicación la exención del IGIC establecida en el artículo 10.1.9º de la Ley 20/1991 en las prestaciones de servicio realizadas por el adjudicatario consultante derivadas de la ejecución del contrato de "Gestión del servicio de Educación Infantil a la primera infancia en la Escuela Infantil Municipal".

No obstante, exclusivamente en las prestaciones de servicio de carácter educativo que incluye dicho contrato, era aplicable la exención a que se refiere el artículo 10.1.10º de la Ley 20/1991.

El tipo impositivo del IGIC que correspondía a las operaciones sujetas y no exentas era el general del 5 por 100.

Segundo.- Desde el día 1 de julio de 2012 no es aplicable la exención del IGIC establecida en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 en las prestaciones de servicio realizadas por el adjudicatario consultante derivadas de la ejecución del contrato de "Gestión del servicio de Educación Infantil a la primera infancia en la Escuela Infantil Municipal".

Tampoco es aplicable la exención a que se refiere el artículo 50.Uno.10º en las prestaciones de servicio de carácter educativo que incluye dicho contrato.

El tipo impositivo del IGIC que corresponde a las operaciones sujetas y no exentas es el general del 7 por 100.

Tercero. Se encuentra sujeta y no exenta al IGIC el servicio de comedor que se preste por parte de la entidad consultante, que no tiene la consideración de centro docente, en la

modalidad de cocina directa, esto es, el definido como aquél en que la elaboración de las comidas se hace en el propio centro. Esta prestación de servicio de restaurante está sujeta al tipo impositivo general.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 11 de febrero de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván