Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1880 (12/04/18)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 Art. 51.1 de la Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante ha resultado adjudicataria de un contrato administrativo para la prestación del servicio de actividades extraescolares para alumnos de los centros educativos públicos no universitarios de un determinado municipio canario. Las actividades a realizar tendrán carácter didáctico, formativo y complementario a la formación académica de los alumnos, integrando diferentes aprendizajes, encaminados a la consecución de las competencias básicas, con el objetivo de coadyuvar en su educación, propiciando su desarrollo integral, desde una perspectiva de género, promoviendo la coeducación y la igualdad efectiva entre el alumnado, y facilitándose asimismo la conciliación de la vida familiar y laboral.

Consulta cuál es el tipo de gravamen de IGIC aplicable a dichas actividades.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

El servicio de actividades extraescolares que preste la entidad consultante mediante contrato administrativo tributará por IGIC al tipo general de 7 por ciento. Ahora bien, por constituir un servicio de educación de la infancia y de la juventud, si se tratara de un supuesto de gestión indirecta, será de aplicación la exención regulada en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, lo que podrá entenderse siempre que el ayuntamiento contratante actúe en el ejercicio de competencias, propias o delegadas, de gestión de servicios educativos.

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 51 00 / FAX (922) 92 23 81

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo 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 lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante ha resultado adjudicataria de un contrato administrativo para la prestación del servicio de actividades extraescolares para alumnos de los centros educativos públicos no universitarios de un determinado municipio canario. Las actividades a realizar tendrán carácter didáctico, formativo y complementario a la formación académica de los alumnos, integrando diferentes aprendizajes, encaminados a la consecución de las competencias básicas, con el objetivo de coadyuvar en su educación, propiciando su desarrollo integral, desde una perspectiva de género, promoviendo la coeducación y la igualdad efectiva entre el alumnado, y facilitándose asimismo la conciliación de la vida familiar y laboral.

Consulta cuál es el tipo de gravamen de IGIC aplicable a dichas actividades.

SEGUNDO.- El artículo 51.1 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante Ley 4/2012), dispone:

"1. En el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos de gravamen:

a) El tipo cero, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios señaladas en el artículo 52 de esta ley.

b) El tipo reducido del 2,75 por ciento, aplicable a las entregas de bienes señaladas en el artículo 53 de esta ley. [el artículo 53 de la Ley 4/2012 fue suprimido por la Ley 11/2015, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2016]

c) El tipo reducido del 3 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios señaladas en el artículo 54 de esta ley.

d) El tipo general del 7 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidos a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el presente artículo.

e) El tipo incrementado del 9,5 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios señaladas en el artículo 55 de esta ley.

f) El tipo incrementado del 13,5 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios señaladas en el artículo 56 de esta ley.

g) El tipo especial del 20 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios descritas en el artículo 57 de esta ley."

Al no estar prevista la aplicación del tipo cero, ni de los tipos reducido, especial o incrementados del IGIC a los servicios que ha prestar la entidad consultante en virtud del contrato administrativo suscrito con un ayuntamiento canario, a los que se hace referencia en el escrito de consulta, en principio, tales servicios quedarían sometidos al tipo general del 7 por ciento, regulado en la letra d) del artículo transcrito con anterioridad.

Ahora bien, atendiendo a los términos del pliego de prescripciones técnicas que han de regir el citado contrato, y que acompaña al citado escrito, a nuestro criterio, se hace necesario analizar si dichos servicios podrían beneficiarse de la exención del IGIC regulada en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012.

Según consta en el pliego, "*el objetivo general del contrato es promover la realización de actividades de carácter didáctico, formativo y complementario a la formación académica de los alumnos, en sus diferentes vertientes: educativas y culturales, para alumnos de los centros escolares públicos del municipio, en los diferentes niveles de educación infantil, primaria y secundaria, como política educativa que coadyuve a los programas de los propios centros así como actividades de carácter lúdico. (...) Las materias a impartir serán, con carácter enunciativo y orientativo, las siguientes:*

Taller de educación en valores. Huerto escolar. Iniciación musical, juegos y juguetes (reciclaje y reutilización). Psicomotricidad. Taller infantil. Animación a la lectura. Baile canario. Baile moderno, cerámica, circo y malabares, guiñol y cuenta cuentos. Cuerda. Cultura canaria y juegos tradicionales. Dibujo y cómic. Teatro. Habilidades sociales. Informática. Plástica y Manualidades. Taller de reciclado. Talleres lúdicos. Técnicas de estudio. Taller de títeres. Actividad de apoyo a matemáticas, lengua, inglés y cualquier otra de naturaleza análoga al objeto del contrato.

Este servicio está dirigido a menores en edades comprendidas entre los tres y los dieciséis años (...).

Las actividades se realizarán principalmente en los centros educativos, pudiéndose ubicar en otros espacios alternativos, por volumen de alumnos, necesidades de espacio o características de la actividad.

Se prevé la impartición de 4 horas diarias en los centros de educación y primaria (CEIP), ampliándose a 8 horas diarias en los centros ordinarios de atención educativa preferente (COAEP) y 1,5 horas diarias en los centros de educación secundaria (...).

La programación general de las actividades a ejecutar así como sus posibles reconsideraciones, serán competencia exclusiva del Ayuntamiento (...), a través de la Concejalía de Educación (...)."

El artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 citado anteriormente dispone (el subrayado es nuestro):

> *"Uno.- Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:*
>
> *(...)*

9º Las prestaciones de servicios de educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención de 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 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."

Del primer párrafo del precepto se desprende que la aplicación efectiva de la exención está condicionada al cumplimiento de dos requisitos:

a) Objetivo: debe tratarse de 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.

b) Subjetivo: los servicios que constituyen el requisito objetivo deben ser prestados por entidades de Derecho público o por entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichos servicios.

En lo que respecta al requisito de carácter objetivo, la cuestión es si el servicio de actividades extraescolares que ha prestar la entidad mercantil consultante puede ser considerado como un servicio de educación de la infancia y de la juventud. La respuesta es afirmativa, a la vista del artículo 20 de la Ley 6/2014, de 25 de julio, Canaria de Educación no Universitaria (en adelante Ley 6/2014), que incluye las actividades extraescolares entre los servicios educativos complementarios, y dispone en su apartado 9:

"9. Las actividades extraescolares tendrán como objetivo prioritario fomentar el desarrollo integral del alumnado y complementar el proceso educativo, potenciando sus capacidades y la adquisición de las competencias. Estas actividades se desarrollarán fuera del horario lectivo. La administración educativa de Canarias regulará un modelo de actividades extraescolares que atienda a los objetivos y fines del sistema educativo canario."

Entendemos que la condición de servicios educativos de estas actividades extraescolares resulta también del hecho de los objetivos perseguidos por las mismas

-recogidos en el repetido pliego de prescripciones técnicas- coinciden con los fines a cuya consecución se orienta el sistema educativo español, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2.1 de Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación [la mayoría de los cuales se enumeran también en el artículo 5.2 de la Ley territorial 6/2014, en relación con el sistema educativo canario] :

"1. El sistema educativo español se orientará a la consecución de los siguientes fines:

a) El pleno desarrollo de la personalidad y de las capacidades de los alumnos.

b) La educación en el respeto de los derechos y libertades fundamentales, en la igualdad de derechos y oportunidades entre hombres y mujeres y en la igualdad de trato y no discriminación de las personas con discapacidad.

c) La educación en el ejercicio de la tolerancia y de la libertad dentro de los principios democráticos de convivencia, así como en la prevención de conflictos y la resolución pacífica de los mismos.

d) La educación en la responsabilidad individual y en el mérito y esfuerzo personal.

e) La formación para la paz, el respeto a los derechos humanos, la vida en común, la cohesión social, la cooperación y solidaridad entre los pueblos así como la adquisición de valores que propicien el respeto hacia los seres vivos y el medio ambiente, en particular al valor de los espacios forestales y el desarrollo sostenible.

f) El desarrollo de la capacidad de los alumnos para regular su propio aprendizaje, confiar en sus aptitudes y conocimientos, así como para desarrollar la creatividad, la iniciativa personal y el espíritu emprendedor.

g) La formación en el respeto y reconocimiento de la pluralidad lingüística y cultural de España y de la interculturalidad como un elemento enriquecedor de la sociedad.

h) La adquisición de hábitos intelectuales y técnicas de trabajo, de conocimientos científicos, técnicos, humanísticos, históricos y artísticos, así como el desarrollo de hábitos saludables, el ejercicio físico y el deporte.

i) La capacitación para el ejercicio de actividades profesionales.

j) La capacitación para la comunicación en la lengua oficial y cooficial, si la hubiere, y en una o más lenguas extranjeras.

k) La preparación para el ejercicio de la ciudadanía y para la participación activa en la vida económica, social y cultural, con actitud crítica y responsable y con capacidad de adaptación a las situaciones cambiantes de la sociedad del conocimiento."

Por otra parte, según consta en el pliego, los destinatarios del servicio son menores comprendidos entre los tres y los dieciséis años de edad. Teniendo en cuenta que el sistema educativo se organiza, entre otras etapas, en: educación infantil (que constituye la etapa educativa que atiende a niñas y niños desde el nacimiento hasta los seis años de edad -artículo 29.2 de la Ley 6/2014-, educación primaria (que se extiende de los seis a los doce años -art. 30.1-) y educación secundaria obligatoria (que atiende a menores de entre doce y dieciséis

años de edad -art. 31.1 de la misma Ley-), cabe inferir que, por razón de la edad de sus potenciales usuarios, estamos ante un servicio de educación de la infancia y de la juventud.

Por otra parte, y en lo que atañe al requisito subjetivo del beneficio fiscal que nos ocupa, hemos de señalar que, tratándose de una entidad de Derecho público, la realización de cualquiera de las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 se encuentra exenta del IGIC. Tratándose de una entidad privada, las prestaciones de servicios están exentas siempre y cuando aquélla se encuentre autorizada para el ejercicio de las mismas.

Reviste especial interés decidir qué se entiende por "entidades privadas autorizadas", puesto que el precepto utiliza tres términos o expresiones distintas: la citada "entidades privadas autorizadas", "empresas docentes o educativas" y "centros docentes".

Pues bien, de la conjunción de estos términos se concluye que los servicios deben ser prestados por centros docentes o por empresas educativas autorizadas.

Por centros docentes hay que considerar los comprendidos en el ámbito de aplicación de la Ley Orgánica 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, con arreglo a lo previsto en el artículo 17.2 de la Ley 6/2014.

Por empresas educativas autorizadas hay que entender aquellas que, no teniendo la consideración de centro docente, están autorizadas 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, o particular, por ejemplo, para un curso concreto que pueda efectuar la misma.

De acuerdo con lo expuesto, es evidente que si el servicio de actividades extraescolares fuera prestado en los centros educativos públicos a los que se alude en el pliego de prescripciones técnicas, por el personal propio de los mismos -e incluso por personal del ayuntamiento contratante-, estaría exento del IGIC, al cumplirse tanto el requisito objetivo (servicios de educación de la infancia y de la juventud), como el subjetivo (prestados por entidades de Derecho público que, a su vez, ostentan la condición de centro docente).

La cuestión relevante es determinar si la exención prevista en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 también resulta aplicable cuando el servicio es prestado en los mismos centros públicos por una empresa privada, en virtud de un contrato administrativo, como es el caso.

Nuestra doctrina a este respecto quedó sentada en la consulta vinculante n.º 1858, de 08 de noviembre de 2017:

"En este supuesto se cumple el requisito objetivo (guardia y custodia de niños) y también, a juicio de este centro directivo, el requisito subjetivo, dado que entendemos que la autorización concedida al ente público territorial, por parte de la consejería competente en materia de educación del Gobierno de Canarias, extiende sus efectos a la empresa privada gestora. Derivado de lo expuesto, en el supuesto objeto de consulta la empresa privada que gestiona la guardería municipal, mediante el oportuno contrato administrativo, tiene la consideración de "empresa educativa autorizada".

Considerar que el servicio de guardería si se realiza por gestión directa se encuentra exento, pero si se realiza por gestión indirecta no se encuentra exento, conllevaría una

situación absurda. Cuando existe una autorización administrativa de la consejería competente en materia de educación del Gobierno de Canarias, ésta extiende sus efectos con independencia de que la actividad municipal autorizada sea desarrollada por gestión directa o por gestión indirecta."

Por las mismas razones, a nuestro juicio, en la hipótesis de que el ayuntamiento contratante actuara en el ejercicio de competencias delegadas por la consejería competente en materia de educación, al amparo de lo dispuesto en el artículo 15.2 de la Ley 6/2014, en relación con el artículo 10.2 de la Ley 7/2015, de 1 de abril, de los municipios de Canarias, la exención de IGIC regulada en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 resultaría de aplicación al servicio de actividades extraescolares a prestar por la sociedad mercantil consultante, ya que estaríamos ante un supuesto de gestión indirecta de un servicio educativo. Lo que ocurriría también si la corporación adjudicara dicho servicio en el ejercicio de competencias propias.

Si, por el contrario, el órgano municipal de contratación no fuera competente, ni por sí, ni por delegación, para la gestión de servicios de educación, no existiría una habilitación legal -como tampoco una autorización administrativa- cuyos efectos pudieran extenderse al contratista (entidad consultante), en cuyo caso, y sin perjuicio de que las actividades extraescolares se desarrollen en centros docentes públicos, el servicio a prestar por aquél no quedaría exento de IGIC, siendo de aplicación el tipo general del 7 por ciento.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que el servicio de actividades extraescolares que preste la entidad consultante mediante contrato administrativo tributará por IGIC al tipo general de 7 por ciento. Ahora bien, por constituir un servicio de educación de la infancia y de la juventud, si se tratara de un supuesto de gestión indirecta, será de aplicación la exención regulada en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, lo que podrá entenderse siempre que el ayuntamiento contratante actúe en el ejercicio de competencias, propias o delegadas, de gestión de servicios educativos.

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, 12 de abril de 2018

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González