

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ066499

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA

Resolución de 19 de enero de 2017

Recl. n.º 6686/2013

SUMARIO:

Procedimiento económico-administrativo. Iniciación. Requisitos. Cuantía. Para determinar la cuantía de la reclamación en los casos como el presente, en que se impugna un acuerdo de liquidación, aun cuando contenga varios periodos impositivos, hay que estar al mayor importe que resulta de cada uno de dichos periodos, sin que proceda la suma de todos ellos.

IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Exenciones en operaciones interiores. Enseñanza y educación. Servicios de monitoraje. En contra de lo manifestado por la reclamante, la modificación introducida en el art. 20.Uno.9.º Ley 37/1992 (Ley IVA) por la Ley 28/2014 no responde ni a una necesaria adaptación del texto de la norma a la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), ni a la necesaria obligación de ejecutar las sentencias del TJUE, sino a una mejora técnica del Impuesto; así resulta del contenido de su exposición de motivos. Efectivamente, no parece que tenga naturaleza aclaratoria sino que, por el contrario, parece responder a una ampliación del ámbito objetivo del impuesto o -en términos de la exposición de motivos- a su extensión a otros servicios que, por tanto, no se entenderían comprendidos en la exención anteriormente. Esta ha sido, por otro lado, la interpretación dada por la Dirección General de Tributos en consultas posteriores a la modificación [vid., consulta DGT, de 27-01-2016, n.º 7/2016 (NFC058928)]. En consecuencia, procede rechazar la pretendida naturaleza aclaratoria de la nueva redacción y, por tanto, su retroactividad respecto a periodos anteriores a su entrada en vigor, planteada por la reclamante.

Por otro lado, de acuerdo con la jurisprudencia emanada del TJUE, la guarda y custodia es susceptible de ser encuadrada en el ámbito del art. 132.i) de la Directiva IVA -y por tanto del art. 20.Uno.9.º Ley IVA- aunque, en ningún caso, ello puede establecerse con carácter general, sino que para ello resulta necesario, por un lado, que la misma venga acompañada de una función educativa realizada por los propios monitores, que es el verdadero trasunto de la exención y, por otro lado, la misma jurisprudencia exige la necesidad de que se tomen en consideración los fines perseguidos por los «organismos no públicos que realicen tales prestaciones», que deben tener dicha naturaleza. De ese modo, la mera inclusión de la «guarda y custodia en el primer párrafo del art. 20.Uno.9.º Ley 37/1992 no contraviene la Directiva puesto que la propia jurisprudencia comunitaria prevé su posible exención en la medida en que tales servicios pueden tener naturaleza educativa; ahora bien, ello sólo sucederá cuando concurren los dos requisitos anteriormente expresados (ejercen una función educativa y se realicen por entidades con fines educativos), lo cual deberá ser objeto de análisis en cada supuesto.

Tipo reducido. Servicios de asistencia social no exentos. Protección de la infancia y de la juventud. Actividades prestadas por los monitores custodiando a niños mayores de seis años, así como a las actividades extraescolares. En cambio, la modificación introducida por la Ley 22/2013 en el art. 20.Uno.8.º Ley 37/1992 (Ley IVA), aplicable desde 2014, tiene su razón de ser en que los servicios en cuestión, prestados a niños con el límite de los 6 años, y gravados al tipo general contravenían la Directiva 2006/112 y, concretamente, su art. 132.1 -apartados g) y h)-. Siendo así, la modificación operada ha de entenderse aplicable a periodos anteriores al de su entrada en vigor sobre la base del principio de primacía del Derecho comunitario.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 20.Uno.8.º y 9.º y 91.Uno.2.7.º, 8.º y 9.º.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 35.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 132.1.i).

Reclamación N° 08/06686/2013

Sala 2.^a

En la ciudad de Barcelona, siendo el día 19 de enero de 2017

En la Reclamación Económico-Administrativa N° 08/06686/2013, interpuesta ante este Tribunal por.....TT, SL

Con domicilio en-Barcelona

Contra acuerdo dictado por AEAT Dependencia Regional de Inspección

Por el concepto de Liquidación dimanante de acta incoada en disconformidad por el IVA de los períodos 1T/2009 a 4T/2010

Cuantía: 67.531,09 €

Liquidación: A088501302600.....

HECHOS

1. En fecha 10 de enero de 2013 por la Inspección de los Tributos a la hoy reclamante le fue incoada acta n.º A02-72192..., por el concepto y períodos referenciados que fue tramitada en disconformidad y notificada en la misma fecha.

2. Por la Jefa de la Oficina Técnica en fecha 12 de abril de 2013 fue dictado acuerdo de liquidación por el que modificando la propuesta contenida en el acta, de acuerdo con las circunstancias que en el mismo constaban practicaba la siguiente liquidación definitiva:

CUOTA	INTERESES DEMORA	A INGRESAR
179.386,77 €	23.294,61 €	202.681,38 €

Consta notificado telemáticamente en fecha 15 de abril de 2013 por acceso al contenido del acto en la sede electrónica de la AEAT.

3. Del expediente remitido a este Tribunal por la Inspección de los Tributos, se constata que la regularización practicada obedece a los siguientes hechos y circunstancias:

Las actuaciones de comprobación e investigación se iniciaron mediante comunicación de inicio notificada en fecha 29 de febrero de 2012. Las actuaciones inspectoras tenían como objeto la comprobación del IVA de los períodos de 2009 y 2010, así como el Impuesto sobre Sociedades de 08/2008 a 08/2010 con carácter general de conformidad con lo dispuesto en el art. 148 de la LGT. Constan en el acuerdo impugnado 136 de días no imputables a la Administración. El plazo de doce meses establecido legalmente no ha sido superado.

Según consta en la escritura de constitución de la sociedad, otorgada ante el Notario de Barcelona D. el 18 de febrero de 1999, número de su protocolo, la sociedad TT S.L. se constituyó por tiempo indefinido siendo su objeto social el siguiente:

“La prestación de servicios escolares consistentes en la organización de colonias y actividades lúdico-educativas, así como la prestación de servicios de monitoraje en centros escolares. La prestación de todo tipo de servicios de asistencia social, dirigidos a jóvenes y adultos. La tenencia, disfrute, enajenación y negociación de toda clase de valores mobiliarios por cuenta propia. Quedan excluidas las actividades sujetas a legislación especial, y por tanto, las de la legislación de Instituciones de Inversión Colectiva y del Mercado de Valores. Las actividades

enumeradas en los párrafos anteriores podrán ser realizadas por la sociedad, ya directamente ya indirectamente, incluso mediante su participación en otras sociedades de objeto idéntico o análogo.”

El sujeto pasivo desarrolla como actividad principal la prestación del servicio de monitores y suministro de comidas fundamentalmente a colegios. Dicha actividad fue clasificada por el obligado tributario en el epígrafe 849.9 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, “Otros Servicios Independientes NCP” durante los ejercicios 1999 a 2009. Por lo que respecta al ejercicio 2010 la sociedad figura de alta en los siguientes epígrafes:

- Epígrafe 677.9 “Otros servicios alimentación”. Fecha inicio 16-02-2010.
- Epígrafe 933.9 “Otros activ. enseñanza”. Fecha inicio 01-01-2010.

La actividad principal del sujeto pasivo la constituye la prestación del servicio de monitores y suministro de comidas a, fundamentalmente, colegios.

El mero suministro o entrega de comida (sin personal que la sirva, distribuya, etc.) es facturado por el obligado repercutiendo el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo reducido.

La prestación de servicios de monitor al mediodía, entre la hora en la que acaba la última clase en horario de mañana hasta la hora que empieza la primera hora de la tarde, en los que se incluye el servicio de la comida, la vigilancia de los niños en el comedor y en el patio, la retirada de la comida, talleres, juegos y otros, es facturada por la entidad sin repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido por cuanto que entiende que dichos servicios resultan amparados por la exención contenida en el artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992, al tratarse, según postula, de servicios educativos.

El sujeto pasivo presentó las declaraciones-liquidaciones trimestrales y los resúmenes anuales de los ejercicios comprobados, de acuerdo con el detalle que obra en el acuerdo impugnado. En 2010 el sujeto pasivo declaró estar sometida a regla de prorrata en la deducción del IVA soportado al ejercer operaciones sujetas y no exentas (CNAE 562, “actividades relacionadas con comidas”) y otras, exentas, que no habilitan para el ejercicio del derecho a la deducción (CNAE 855, “actividades enseñanza”). Aplicando lo expuesto se dedujo el 100% de las cuotas soportadas por alimentación y el 0% de las cuotas relativas a la enseñanza.

Por la Inspección, se le solicitó en diligencia, la acreditación documental y jurídica de la exención de la actividad realizada por los monitores, aportándose por la reclamante en diligencia nº 3, de fecha 19 de abril de 2012 un dossier explicativo. Asimismo por la Inspección se realizaron una serie de requerimientos a los monitores al efecto de que explicaran sus actividades.

De las comprobaciones efectuadas, la Inspección concluyó que la exención establecida en el art. 20. Uno 9º de la LIVA, no resultaba aplicable a los servicios de monitoraje prestados por el obligado tributario en tanto que no son prestados por un centro educativo, en el sentido otorgado por la Dirección General de Tributos (en adelante DGT), como empresa que de manera única o principal imparte materias incluidas en algún plan de estudios de cualquier nivel o grados del sistema educativo español.

La DGT realizó distintos pronunciamientos que figuran en Consultas Vinculantes que se relacionan en el acuerdo impugnado (desde 2005 a 2012), entre las que la Inspección destaca las de 26 de noviembre de 2012 (V2251-12) que fue realizada por la Federación Estatal del sector en el que se encuadra TT, SL, y la de fecha 19 de diciembre de 2012 (V2484-12) realizada por otra empresa del sector. En dichas resoluciones el órgano consultivo concluyó que los servicios de monitoraje no resultan amparados por la exención del art. 20.Uno 9º de la LIVA. La Inspección por aplicación de lo dispuesto en el art. 89 de la LGT aplicó los criterios establecidos en las consultas citadas.

La Inspección ha ido más allá de lo dispuesto en las consultas vinculantes, analizando si las prestaciones de servicios realizadas por la reclamante pueden entenderse prestadas por un centro educativo entendido como empresa que de modo continuado y de manera única o principal imparte materias incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo español. Al efecto de las consultas realizadas por los monitores requeridos confeccionó un cuadro con el tiempo destinado a cada una de las actividades prestadas:

Actividad	Minutos	% Tiempo
Para la preparación	15 minutos	8,33
Comidas	70 minutos	38,88

Actividades preparadas	50 minutos	27,77
Siesta	25 minutos	13,88
Patio	5 minutos	2,77
Recogida	15 minutos	8,33
Total tiempo	180 minutos	100%

Del análisis de las actividades fijadas en la tabla anterior, la Inspección concluyó también que el obligado no cumple el requisito de dedicarse única o principalmente a impartir materias incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo español, ya sea por tratarse de actividades de carácter recreativo (realización de actividades preparadas), por tratarse de servicios complementarios al servicio de comedor propiamente dicho (comidas), o por no guardar ninguna relación con materias incluidas en los planes de estudios (siesta, patio y recogida).

Por último, la Inspección ha analizado la posible aplicación de la exención establecida en el art. 20.Uno 8º de la LIVA, descartando la misma al no ser de aplicación la misma a las sociedades mercantiles, como es el caso de TT - S.L.

Descartada la aplicación de la exención en el IVA, al determinar que las operaciones de monitoraje se encuentran sujetas y no exentas al IVA, la siguiente cuestión abordada fue la relativa al tipo impositivo aplicable.

1º Respecto de los servicios de monitores escolares para la atención de niños y niñas en el tiempo interlectivo de comedor escolar, entendido como tal tanto el tiempo de preparación como el tiempo en el que se sirve y recoge la comida, por tratarse de una prestación accesoria de la principal, que es el suministro de alimentos, seguirá su régimen, y se le aplicará el tipo reducido del 7% (del 8% a partir de 1 de julio de 2010).

2º Respecto de los servicios de monitores escolares para la atención de niños y niñas en el tiempo interlectivo del mediodía destinado a patio y otras actividades lúdicas así como en las aulas matinales y de tarde fuera del horario escolar, de acuerdo con lo establecido por la DGT en varias de sus consultas vinculantes, entre las que se halla la de 13 de diciembre de 2012 (V2484-12) antes citada, los servicios anteriores prestados a menores de 6 años tributarán al tipo reducido del 7% (del 8% a partir de 1 de julio de 2010) y los prestados a mayores de dicha edad al tipo general del 16% (18% a partir del 1 de julio de 2010).

3º Por lo que respecta a la posible prestación de actividades extraescolares en las que se impartan materias incluidas claramente en alguno de los planes de estudio del sistema educativo español, tales como inglés, música, etc., así como las actividades calificadas como recreativas les resultará el tipo general del 16 % o del 18 % a partir del 1 de julio de 2010.

Y por último, la Inspección al considerar que todas sus operaciones se encontraban sujetas y no exentas de IVA, entendió que no le era aplicable la regla de prorata, incrementando las cuotas de IVA soportadas, admitiendo la deducibilidad de todas las cuotas soportadas que figuraban registradas.

De acuerdo con lo expuesto por la Inspección se procedió a incrementar el IVA devengado y el soportado de acuerdo con el siguiente cuadro:

PERÍODO	INCREMENTO B.I. TIPO REDUCIDO	INCREMENTO B.I. TIPO GENERAL	INCREMENTO IVA SOPORTADO
1T/2010	615.757,72 €	150.895,42 €	12.579,33 €
2T/2010	425.266,86 €	142.369,39 €	1.872,40 €
3T/2010	107.457,24 €	35.227,93 €	1.747,04 €
4T/2010	453.919,43 €	147.569,53 €	1.788,64 €
TOTAL	1.602.401,25 €	476.062,27 €	17.987,41 €

Se practicó la siguiente liquidación definitiva:

En 2009 se confirmó la liquidación presentada por el obligado tributario y en relación con el año 2010 se practicó liquidación, que se transcribe parcialmente:

	1T/2010	2T/2010	3T/2010	4T/2010
IVA DEVENGADO	67.246,31	64.353,05	22.870,94	78.278,15
IVA SOP. DED.	12.579,33	12.289,38	7.188,99	16.503,71
RESULTADO	54.666,98	52.063,67	15.681,95	61.774,44
A COMP. INICIO	3.502,00	0,00	0,00	0,00
RDO. LIQUIDACIÓN	51.164,98	52.063,67	15.681,95	61.774,44
INGRESADO	0,00	0,00	377,67	920,60
CUOTA ACTA	51.164,98	52.063,67	15.304,28	60.853,84
INTERESES	7.618,68	7.103,47	1.895,21	6.677,25
A INGRESAR	58.783,66	59.167,14	17.199,49	67.531,09

4. Disconforme con el acuerdo anterior, la interesada, en fecha 15 de mayo de 2013 formuló la presente reclamación que se numeró como **08/06686/2013**. Puesto de manifiesto el expediente, la interesada en fecha 6 de junio de 2014 presentó escrito que, en síntesis, contenía las siguientes alegaciones:

1) Antecedentes de hecho y planteamiento de la cuestión litigiosa.

Entiende que el criterio establecido por la Consulta Vinculante nº 2251-12, de 26 de noviembre de 2012 que fija que las actividades prestadas por los monitores en el tiempo interlectivo de mediodía, matinal, de tarde y las actividades extraescolares no son actividades educativas se ha visto superado por la contestación efectuada en fecha 21 de abril de 2014 por el Director General de la Dirección General de Evaluación y Cooperación Territorial de la Secretaría de Estado de Educación, Formación Profesional y Universidades a la consulta realizada en fecha 9 de enero de 2014 por la Federación Empresarial de Organizaciones Empresariales de Ocio Educativo y Sociocultural (FOESC), que determina que dichas actividades tienen carácter educativo, y que por tanto se consideran como educación a la infancia y la juventud.

2) Las prestaciones de servicios realizadas por TT son actividades educativas, tal y como concluye la respuesta del Ministerio de Educación a que nos hemos referido en la alegación anterior, que concluye “las actividades que realiza FOESC son educativas y no forman parte del plan de estudios, en ninguna de sus etapas, grados o niveles del sistema educativo (carácter curricular) entendiéndose por tales aquellas que están destinadas a la obtención de examen o son evaluables”.

Apoya su pretensión en distintas sentencias que aporta fraccionadas, así como resoluciones dictadas por Administraciones con competencias educativas.

En fecha 2 de mayo de 2016 la interesada presentó escrito de alegaciones complementarias del siguiente TTr:

1) Evolución legislativa de la exención establecida en el art. 20.Uno 9º de la LIVA.

Considera que la interpretación restrictiva en exceso de la DGT y de la Inspección de lo dispuesto en el art. 20.Uno 9º de la LIVA, ha provocado que el legislador haya incluido una aclaración en dicho artículo zanjando cualquier ápice de duda acerca del hecho de que las actividades que realiza TT son educativas y por tanto, gozan de la exención.

Entiende aplicable la nueva normativa a su caso, al tratarse, no de una aplicación retroactiva, sino de la aplicación tardía a nuestro ordenamiento jurídico de la normativa comunitaria. No nos hallamos ante una modificación de la LIVA, sino de una mejora técnica, una precisión, una norma de carácter explicativo o aclarativo, que entraría dentro de lo que en el ámbito jurídico se denomina interpretación auténtica. Considera que la interpretación administrativa es contraria a la Directiva del IVA, por entender que dicha normativa pretendía la exención de las actividades realizadas por TT.

2) Subsidiariamente, considera que el tipo impositivo aplicable debe ser el reducido, al no ser de aplicación la limitación establecida por el legislador español en relación con la edad de los menores a los que se presta el servicio.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Este Tribunal es competente, por razón de la materia y cuantía, para conocer de la presente reclamación, que ha sido formulada con personalidad y legitimación acreditadas y en tiempo hábil, conforme a lo dispuesto en la Ley 58/2003 de 17 de Diciembre, General Tributaria, y en el Reglamento de desarrollo aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Por lo que se refiere a la cuantía de las reclamaciones, en aplicación del art. 35 del citado Reglamento de Revisión, de conformidad con los criterios establecidos al respecto por el Tribunal Central, para determinar la cuantía de la reclamación en los casos como el presente, en que se impugna un acuerdo de liquidación, aún cuando contenga varios periodos impositivos, hay que estar al mayor importe que resulta de cada uno de dichos periodos, sin que proceda la suma de todos ellos (cfr resoluciones de 25 de octubre de 2011 –00/3732/2008 y 00/6912/2008).

2. La cuestión que plantea la presente reclamación se contrae a determinar la conformidad a derecho del acuerdo impugnado.

En concreto las cuestiones que plantea la presente reclamación se contraen a determinar si los servicios de monitoraje resultan o no amparados por la exención del art. 20.Uno 9º de la LIVA, y en caso de respuesta negativa, el tipo aplicable a los mismos.

3. El artículo 20. Uno 9º de la LIVA en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2014 establecía que se hallaban exentas:

“La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, 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.”

Dicho precepto distingue dos tipos de requisitos. Desde un punto de vista objetivo, la exención alcanza exclusivamente a los servicios educativos entendidos como aquellos dirigidos a desarrollar y transmitir el conocimiento. En este sentido la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) de 28 de enero de 2010 (Asunto C-473/08, Eulitz) en sus apartados 29 y 30 indica:

“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).”.

Desde una perspectiva subjetiva la exención exige que el empresario o profesional que realice la actividad sea un ente de derecho público o una entidad privada cuyos fines sean de dicha naturaleza (sentencias del TJUE

de 14 de junio de 2007, Asunto C-434/05, Horizon College y 28 de noviembre de 2013, Asunto C-319/12, MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. Komandytowa), sin que resulte relevante que la entidad que presta los servicios educativos sea una entidad con ánimo de lucro (sentencias del TJUE de 28 de noviembre de 2013, Asunto C-319/12, MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. Komandytowa citada).

De las comprobaciones efectuadas, la Inspección concluyó que la exención establecida en el Art. 20. Uno 9º de la LIVA, no resultaba aplicable a los servicios de monitoraje prestados por el obligado tributario en tanto que no son prestados por un centro educativo, en el sentido conferido por la Dirección General de Tributos, como entidad que de manera única o principal imparte materias incluidas en algún plan de estudios de cualquier nivel o grados del sistema educativo español.

La reclamante discrepa de la conclusión anterior. En esencia, considera que la interpretación realizada por la Administración resulta en exceso restrictiva argumentando que los servicios de guarda y custodia, son parte de los servicios educativos y, por ello, exentos. Entiende que el criterio fijado por la Consulta Vinculante nº V2251-12, de 26 de noviembre, entre otras, que fija que las actividades prestadas por los monitores en el tiempo interlectivo de mediodía, matinal, de tarde y las actividades extraescolares no son actividades educativas se ha visto superado por la contestación efectuada en fecha 21 de abril de 2014 por el Director General de la Dirección General de Evaluación y Cooperación Territorial de la Secretaría de Estado de Educación, Formación Profesional y Universidades a la consulta realizada en fecha 9 de enero de 2014 por la Federación Empresarial de Organizaciones Empresariales de Ocio Educativo y Sociocultural (FOESC), que determina que dichas actividades tienen carácter educativo, y que por tanto se consideran como educación a la infancia y la juventud. Asimismo argumenta que la nueva normativa resultante de la Ley 28/2012 tiene carácter aclaratorio y por tanto aplicable a las situaciones anteriores al 1 de enero de 2015.

4. Atendiendo a las alegaciones formuladas por la reclamante, resulta que el aspecto nuclear de la cuestión es determinar si los servicios de guarda y custodia, incluidos los de “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”, pueden encuadrarse o no en la categoría de “educación de la infancia o de la juventud”.

A tal fin resulta procedente delimitar, en primer lugar, cuál ha sido la postura de la Dirección General de Tributos en esta materia, sobre la que se sustenta el acuerdo impugnado. En este sentido el centro directivo ha mantenido un criterio uniforme que se refleja, por todas, en las consultas nº V2251/2012 de fecha 26 de noviembre en contestación a una Federación Estatal que agrupa a empresas del sector al que corresponde TT - SL, y la nº V2484/2012 de fecha 19 de diciembre, en contestación a una empresa del sector, llegando en ambos casos a la conclusión de que no es aplicable a los servicios prestados por los monitores la exención del art. 20.Uno 9º de la LIVA. En la primera de ellas se argumenta:

“(…)

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, Cultura y Deporte.

Las actividades objeto de consulta se enmarcan en varios Proyectos Educativos amparados por el proyecto educativo del centro escolar y por el consejo escolar del mismo, centrados en la atención de niños y niñas en el tiempo interlectivo de mediodía durante el comedor escolar, vigilancia y atención en aulas matinales y de tarde fuera del horario escolar, así como en las actividades extraescolares de salidas (excursiones) y actividades programadas.

Las exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido se han de interpretar restrictivamente dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo, y se debe respetar la exigencia del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común de IVA.

El hecho de encuadrar las actividades objeto de consulta dentro de un "proyecto educativo" no implica que tengan cabida en la exención del artículo 20.Uno.9º, pues el concepto "educación" es mucho más amplio que el de "enseñanza" y podría tener consecuencias no deseadas por el legislador.

El Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, a través de la Subdirección General de Ordenación Académica, ha emitido informe de fecha 4 de mayo de 2012 sobre este tema señalando lo siguiente:

(...)

"Las normas educativas mencionan y regulan las actividades y servicios que, además de las enseñanzas para las que estén autorizados, pueden prestar los centros docentes en un conjunto muy variado de normas estatales y autonómicas. Entre ellas, podemos citar el artículo 51 de la L.O. 8/1985, de 3 de julio, Reguladora del Derecho a la Educación (LODE), o para el territorio de gestión del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte el R.D. 1694/1995, de 20 de octubre, por el que se regulan las actividades escolares y los servicios complementarios de los centros concertados, o el R.D. 82/ 1996, de 26 de enero, y 83/ 1996 de 26 de enero por el que se aprueban los Reglamentos Orgánicos de las Escuelas de Educación Infantil y los Colegios de Educación Primaria y el R.D. 83/ 1996, de 26 de enero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de los Institutos de Educación Secundaria.

De acuerdo con esta normativa, cabe distinguir entre:

Actividades complementarias, que son aquellas que con carácter gratuito se realizan dentro del horario lectivo como complemento de la actividad escolar.

Actividades extraescolares, que además de las deportivas, pueden ir desde la lectura y comprensión oral a los bailes, (...). Por su carácter de extraescolar, estas actividades no pueden contener enseñanzas incluidas en la programación docente de cada curso ni son susceptibles de evaluación a efectos académicos de los alumnos.

Los servicios complementarios o escolares, como los de comedor escolar, transporte escolar, gabinete médico o cualquier otro de naturaleza análoga; dentro de ellos se pueden incluir los citados por la FOESC de atención a niños en el tiempo interlectivo del comedor escolar o las aulas matinales y de tarde, que en el caso de los alumnos más pequeños sirven también a los fines de conciliación de la vida laboral y familiar.

En el proyecto educativo y en la programación anual de los centros docentes, tanto públicos como privados, se incardinan servicios y actividades como las realizadas -- en el caso de que los centros no las presten directamente -- por las organizaciones empresariales que se agrupan en la entidad consultante, la Federación Estatal de Organizaciones Empresariales de Ocio Educativo y Animación Sociocultural (FOESC).

En cuanto estas actividades pueden estar integradas en los planes y proyectos de los centros docentes, informados por el Claustro y aprobados y evaluados por el Consejo Escolar del centro, tienen un carácter educativo. Entendiendo por tal, que están impregnadas y deben desarrollar valores y principios y objetivos comunes a toda la educación y también los propios de la institución docente que ofrece estas actividades a sus alumnos. Por otro lado, los servicios complementarios o escolares y, sobre todo, la actividades extraescolares tienen también un carácter formativo, más o menos marcado, como se deduce del listado de actividades que hemos recogido más arriba.

En consecuencia, las Administraciones educativas y los titulares de los centros deben potenciar el que los centros ofrezcan estas actividades a fin de favorecer que la oferta educativa se amplíe atendiendo a las nuevas demandas sociales (art. 112.5 de la L.O. 2/2006, de 3 de mayo, de Educación).

Pero las actividades citadas nunca forman parte del plan de estudios, en ninguna de las etapas, grados o niveles del sistema educativo; dicho de otra manera, no tendrán nunca carácter curricular, entendiéndose por currículo, de acuerdo con la definición del artículo 6 de la LOE, el conjunto de objetivos, competencias básicas, contenidos, métodos pedagógicos y criterios de evaluación de cada una de las enseñanzas reguladas en dicha ley (todas las que integran el sistema educativo, salvo las enseñanzas universitarias).

Las actividades o servicios a que se refiere la consulta se realizan o se prestan en las horas en las que el centro permanece abierto a disposición de la comunidad educativa, pero no pueden formar parte del horario lectivo o escolar del centro; tienen carácter voluntario; y pueden ser organizadas y prestadas de manera indirecta por el centro docente. Las actividades incluidas en el plan de estudios, en cambio, forman parte del horario lectivo, son obligatorias para los alumnos y deben ser prestadas directamente por el centro."

En consecuencia con lo anterior y en base al citado informe del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, este Centro Directivo reitera su criterio al considerar que los servicios educativos complementarios prestados por monitores de apoyo no están amparados por la exención de enseñanza regulada en el artículo 20.Uno.9º de la Ley37/1992, al no formar parte de ningún plan de estudios en ninguna etapa o nivel del sistema educativo..

En el mismo sentido la consulta V0597-14, de 6 de marzo, expone: "En consecuencia con lo anterior y en base a la doctrina reiterada de este Centro Directivo, como puede verse entre otras, en la contestación a consultas 1175-98, de 24 de junio de 1998, 294-02, de 21 de febrero de 2002, 673-03, de 15 de diciembre de 2003, y vinculantes V0167-05, de 7 de febrero de 2005, V0833-08, de 23 de abril de 2008, V1105-11 de 3 de mayo de 2011, o la V1657-11, de 27 de junio de 2011 V2251-12, de 26 de noviembre, este Centro Directivo reitera su criterio al considerar que los servicios educativos complementarios prestados por monitores de apoyo no están amparados por la exención de enseñanza regulada en el artículo 20.Uno.9º de la Ley37/1992, al no formar parte de ningún plan de estudios en ninguna etapa o nivel del sistema educativo".

La Dirección General de Tributos niega el derecho a la exención, en la redacción previa a la modificación realizada por la Ley 28/2014, al entender que los mismos no constituyen servicios educativos en el sentido pretendido por el artículo 20.Uno.9º LIVA, al no formar parte de un plan de estudios. Es por ello que los citados servicios únicamente se califican como exentos cuando sea realizados por un "centro educativo" y, puede añadirse, en el ámbito del segundo párrafo del precepto, en tanto que servicios accesorios de dichos centros.

Esta postura ha sido, asimismo, mantenida por el Tribunal Económico-Administrativo Central. En su resolución de 26 de abril de 2011 (RG. 00/08044/2008) por la que confirmó la resolución de este Tribunal de fecha 22 de mayo de 2008 (reclamación 08/14760/2003), que al analizar el artículo controvertido dispuso en su Fundamento de derecho Tercero:

"Si examinamos los requisitos previstos en el artículo 20.Uno.9 de la Ley 37/1992:

- En primer lugar, el servicio que se presta y se factura debe ser uno de los previstos en dicho artículo: educación de la infancia y de la juventud, la guardia y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional. Dado que no existe contrato escrito entre "x" y "z", para determinar la naturaleza de los servicios prestados únicamente podemos acudir a las facturas emitidas. Estas facturas tienen como concepto "cofinanciación del curso...", y si examinamos las facturas correspondientes a los servicios recibidos por "x" y que son los que presta después, los conceptos son: "Conferencias", "Organización y gestión de conferencias", "gastos por colaboración en la realización de las jornadas", "Pago de becas", "Gestión y preparación de seminarios", "Elaboración y edición de materiales", etc. Como vemos, estas facturas corresponden más bien a una labor de organización de cursos que a la impartición de cursos propiamente dicha, y la prestación de servicios exenta es la de enseñanza, no la de organización de esta enseñanza. Por tanto, no se cumple el primero de los requisitos previsto en el artículo 20.Uno.9 de la Ley 37/1992.

- En segundo lugar, que el servicio se preste por una entidad de derecho público o por una entidad privada autorizada. Como hemos examinado en el Fundamento de Derecho anterior, para aplicar la exención no es precisa esta autorización expresa como centro educativo autorizado, pero en caso de carecer de autorización es preciso que la entidad que presta el servicio sea un centro educativo en el sentido expuesto anteriormente. En el presente

caso queda claro que "x" no es un centro educativo, pues no se dedica a la enseñanza como actividad principal ni siquiera secundaria, sino que se limita a organizar un curso concreto y de forma esporádica, siendo su actividad habitual la prestación de servicios de publicidad.

Por lo anterior, deben desestimarse las alegaciones de la entidad, debiendo confirmarse la regularización al no resultar aplicable la exención del artículo 20.Uno.9 de la Ley 37/1992 a los servicios prestados por "x" a "y".

La resolución anterior, concluyó en el anterior fundamento en relación con el sentido dado al centro educativo:

"...Tendrán, por tanto, la consideración de centros educativos aquellas unidades económicas integradas por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter de permanencia con la finalidad de prestar de manera continuada servicios de enseñanza.

Atendiendo a lo anterior, a los centros educativos que presten de manera continuada servicios de enseñanza les será aplicable la exención prevista en el artículo 20.Uno.9 de la Ley 37/1992, siempre que las materias que impartan estén incluidas en algún plan de estudios de la enseñanza escolar, universitaria, de postgraduados, idiomas o formación profesional."

La reclamante, frente a esta doctrina, argumenta que la misma se ha visto superada por la contestación de la Dirección General de Evaluación y Cooperación Territorial de la Secretaría de Estado de Educación, Formación Profesional y Universidades, de fecha 21 de abril de 2014, que califica dichos servicios como educativos. En particular indica:

"Que a la vista de la cuestión formula por el consultante, y la aprobación de la Ley Orgánica 8/2013, de 9 de diciembre, para la mejora de la calidad educativa (tal y como se explicita en su exposición de motivos) cabe señalar que:

1. Que las actividades sobre las se consulta por xx son, como se manifestaba en Oficio de 4 de mayo de 2012, actividades educativas y, por tanto, se consideran como educación de la infancia y la juventud.
2. Que con relación al carácter curricular es necesario precisar la respuesta de el oficio de 4 de mayo de 2012.

Como señalamos en el mismo, las actividades que realiza xx son educativas y no forman parte de plan de estudios, en ninguna de las etapas, grados o niveles del sistema educativo (carácter curricular) entendiéndose por tales aquellas que están destinadas a la obtención de examen o son evaluables. No obstante lo anterior, es necesario precisar que si bien no están en el plan de estudios en un sentido curricular sí lo están de manera objetiva o material. Las actividades educativas que constan en la consulta de xx están vinculadas a la educación en valores y derechos de una manera práctica, aplicando en su convivencia los conocimientos que curricularmente hayan adquirido los alumnos. Y el contenido de estas actividades están materialmente en un plan de estudios (aunque no dirigido a la realización de un examen)...".

A juicio de este Tribunal el referido Informe no conduce a una alteración de la doctrina de la DGT. En el informe precedente ya se calificaban los servicios como educativos, como el presente, señalando que los mismos no formaban parte de un plan de estudios en ninguna de las etapas, grados o niveles del sistema educativo. En el nuevo informe no se altera ninguna de las conclusiones del anteriormente emitido sino que complementa el anterior distinguiendo entre planes de estudios curriculares y un plan de estudios más genérico vinculado a "la educación en valores y derechos de una manera práctica", concluyendo que "materialmente" los servicios cuestionados (atender a los niños y niñas en el tiempo interlectivo de mediodía, aulas matinales y de tarde, etc.) forman parte de un plan de estudios. En este marco, el matiz que se realiza conduciría a plantear si toda educación se encuadra en el ámbito de la exención y ya se ha indicado que la Dirección General de Tributos en las consultas citadas considera que ello no es así puesto que "el concepto "educación" es mucho mas amplio que el de "enseñanza" y (su exención) podría tener consecuencias no deseadas por el legislador". En este sentido, admitir esta concepción amplia de planes de estudio, conduciría a calificar como centros educativos a las entidades que realizan dichas actividades lo que, a

juicio de este Tribunal, resulta una interpretación excesivamente “extensiva” ateniéndonos a la doctrina comunitaria, que en última instancia es la fuente de derecho prioritaria a tener en consideración, como posteriormente se referirá.

5. Como se ha dicho, la interpretación que deba darse al artículo 20.Uno.9º LIVA, y, en particular, a la naturaleza de los servicios de guarda y custodia, debe partir de la Directiva Comunitaria y de la interpretación que de la misma realiza el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sin embargo, con carácter previo debe abordarse si la modificación practicada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre por la que se modifica 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, es de aplicación a períodos anteriores.

La redacción del primer párrafo del artículo 20.Uno.9º LIVA, tras la promulgación de la Ley 28/2014, ha quedado establecida como sigue (el texto añadido se refleja en mayúsculas):

“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.

Aduce la reclamante que la nueva redacción dada al artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992, del Impuesto, por la citada Ley 28/2014, de 27 de noviembre, con entrada en vigor en fecha 1 de enero de 2015, constituye la aplicación tardía a nuestro ordenamiento jurídico de la normativa comunitaria. Se argumenta que la nueva redacción tiene naturaleza aclaratoria; no una modificación legislativa, sino ante una mejora técnica, una precisión, una norma de carácter explicativo o aclaración, que entraría dentro de lo que en el ámbito jurídico se denomina interpretación auténtica y que, por tanto, resulta aplicable con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley. Como consecuencia de ello, deberían calificarse como sujetas y exentas las operaciones gravadas.

No resulta discutido que con la nueva redacción dada por la citada norma los servicios aquí cuestionados resultan exentos (en este sentido se expresa la DGT en consultas números V1551-15, V1598-15, V1603-15, V1678-15, V1679-15, V1680-15 y V0007-16). En todas ellas se afirma que:

“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”.

De ahí que si se entendiese la nueva redacción como aclaratoria, en los términos defendidos por la reclamante, podría suponer la calificación como exentas de los servicios devengados con anterioridad a su entrada en vigor, esencialmente por aplicación de los principios generales del derecho.

Para interpretar la voluntad legislativa procede acudir a la exposición de motivos de la Ley que, en relación a las modificaciones en el ámbito del IVA, señala:

“Como se ha indicado, el Impuesto sobre el Valor Añadido se modifica, en primer lugar, teniendo en cuenta, por una parte, la necesidad de adaptar el texto de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido a la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, la Directiva de IVA, en su redacción dada por la Directiva 2013/61/UE, de 17 de diciembre de 2013 por lo que respecta a las regiones ultraperiféricas francesas y, en particular, a Mayotte, y por la

Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero, en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, que introdujo, entre otras, unas nuevas reglas de localización aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, prestados a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tal, aplicables a partir de 1 de enero de 2015.

De otra parte, la necesidad de ajuste a la Directiva de IVA viene dada por la obligación de ejecutar diversas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que inciden de forma directa en nuestra normativa interna, así como del ajuste al dictamen motivado de la Comisión Europea de 24 de octubre de 2012 relativo a la exención a los servicios prestados por los fedatarios públicos en conexión con operaciones financieras exentas.

En segundo lugar, en aras del principio de seguridad jurídica, un importante número de modificaciones tienen en común la mejora técnica del Impuesto, bien aclarando algún aspecto de la tributación, bien suprimiendo determinados límites o requisitos, en el ámbito de discreción que la Directiva de IVA permite a los Estados miembros, como es el caso del régimen de la no sujeción al Impuesto”.

En el caso del artículo 20.Uno.9º) la modificación realizada no responde, ni a una necesaria adaptación del texto de la norma a la Directiva comunitaria, ni a la necesaria obligación de ejecutar las sentencias del TJUE, sino a una mejora técnica del Impuesto. Así resulta del contenido de la citada exposición de motivos que continúa especificando:

“Un tercer grupo de modificaciones tienen en común el ajuste o la mejora técnica del Impuesto. Así:

(...)

Con efectos 1 de enero de 2015, se extiende 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”.

De la redacción de la exposición de motivos no se deduce que el texto introducido -que trae causa una enmienda transaccional aprobada en el Congreso de los Diputados a partir de una enmienda presentada al proyecto de Ley por el Grupo Parlamentario de Convergencia i Unió la cual introducía un nuevo párrafo con el siguiente texto: “A los solos efectos de este artículo, se entenderá por educación de la infancia y la juventud todas aquellas actividades que, estando o no integradas en el plan de estudios, formen parte del proyecto educativo aprobado por el Consejo Escolar del centro, y consistan en atención a niños en tiempo interlectivo de mediodía durante el comedor escolar, en aulas matinales fuera del horario escolar, o en actividades extraescolares de apoyo a la enseñanza, deporte, danza, o en salidas, excursiones y otras actividades programadas, y cualesquiera otras de análoga naturaleza educativa siempre que no consistan en el simple entretenimiento lúdico”-, tenga naturaleza aclaratoria sino que, por el contrario, parece responder a una ampliación del ámbito objetivo del impuesto o, en términos de la exposición de motivos, a su extensión a otros servicios que, por tanto, no se entenderían comprendidos en la exención anteriormente. Esta parece ser la intención de la norma y ha sido la interpretación dada por la Dirección General de Tributos en consultas posteriores a la modificación. En este sentido la consulta V0007/2016, de 27 de enero, al analizar estos servicios expone (el subrayado es nuestro):

“(…) La modificación 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.”.

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

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, excursiones o campamentos fuera del centro docente.

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”.

En consecuencia, procede rechazar la pretendida naturaleza aclaratoria de la nueva redacción y, por tanto, su retroactividad respecto a períodos anteriores a su entrada en vigor.

Este Tribunal no desconoce la interpretación que mantiene parte de la doctrina, en particular el profesor Alejandro Blázquez Lidoy (“La aplicación «retroactiva» de las modificaciones en el IVA por adaptación al Derecho Comunitario”. Revista Quincena Fiscal num.19/2015, Editorial Aranzadi, SA), en el sentido de considerar que el concepto de “guarda y custodia” ya incluía los servicios que ahora se especifican puesto que, en todo caso, ninguna exclusión expresa se hacía en el precepto, por lo que la nueva norma sólo puede suponer una aclaración de la anterior redacción y que, asimismo, tales servicios formarían parte de la “educación de la infancia y de la juventud”, con fundamento, en este caso, a las ya referidas contestaciones efectuadas por el Director General de la Dirección General de Evaluación y Cooperación Territorial de la Secretaría de Estado de Educación, Formación Profesional y Universidades a la consulta realizada en fecha 9 de enero de 2014 por la Federación Empresarial de Organizaciones Empresariales de Ocio Educativo y Sociocultural (FOESC). Por tanto, mediante la nueva redacción el legislador se limitaría a realizar una aclaración “auténtica” y por tanto, de aplicación en todo tiempo, de una categoría de servicios que pasa a mencionarse expresamente a partir de la reforma (1 de enero de 2015). Bajo esta premisa, se señala, “La Ley 28/2014 es una norma de carácter interpretativo o aclaratorio (interpretación auténtica). Por tanto, debe entenderse que tiene efectos desde el mismo momento en que se aprobó la LIVA (retroactividad aparente o natural) y sería aplicable a ejercicios anteriores a su entrada en vigor”.

A juicio de este Tribunal no es esta la interpretación que resulta de los antecedentes legislativos que son los que informan al Ordenamiento Jurídico. Pero, con independencia de ello, lo esencial continúa siendo cuál debe ser la interpretación del artículo 20.Uno.9º, tanto en la anterior como en la presente redacción de la Ley 37/1992, a la luz de la doctrina comunitaria, cuestión que se analiza en el siguiente fundamento de derecho y que conduce, se adelanta, a la confirmación del acuerdo impugnado en este extremo.

6. Para aproximarse a la presente controversia, que entronca con los principios de primacía del derecho comunitario y el efecto directo de las Directivas comunitarias, debe reflejarse en primer lugar, el texto del artículo 132.1.i) de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, del que es trasposición el artículo 20.Uno.9º LIVA, teniendo presente que al tratarse de una exención su interpretación debe serlo en un sentido estricto en los términos expresados por la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Así en Sentencia de 15 de noviembre de 2012 (Asunto C-174/11, Zimmermann):

“22 Según una jurisprudencia reiterada, los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva deben interpretarse en sentido estricto. Sin embargo, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 13 hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de sus efectos (véanse en particular, en este sentido, las sentencias de 14 de junio de 2007, Haderer, C-445/05, Rec. p. I-4841, apartado 18 y la jurisprudencia citada; de 19 de noviembre de 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Rec. p. I-11079, apartado 25 y la jurisprudencia citada, y de 10 de junio de 2010, CopyGene, C-262/08, Rec. p. I-5053, apartado 26)”.

Y en los mismos términos la Sentencia de 28 de noviembre de 2013 (Asunto C-319/12, MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. Komandytowa) referida, precisamente al artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 112/2006.

Así pues el artículo 132.1.i) de la Directiva 112/2006, establece lo siguiente:

«1. Los estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

(...) 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».

De una mera comparación literal entre lo previsto en el artículo 132.1.i) de la Directiva y de lo establecido en el artículo 20.Uno 9º de la LIVA (tanto en la redacción anterior como en la nueva) se desprende con toda claridad que la referencia realizada en el artículo de la LIVA a la “guarda y custodia de niños” no figura en el precepto de la Directiva. Ante ello, a juicio de este Tribunal, sólo caben dos interpretaciones posibles, a saber:

a) bien la actividad de “guarda y custodia de niños” (junto a los servicios que posteriormente se incorporan expresamente en la norma) se comprende dentro de un concepto más amplio que sería el de “educación de la infancia y la juventud” (difícilmente casaría con la actividad de enseñanza reglada), lo que supone su exención al Impuesto y, puede añadirse, tanto antes como después de la modificación normativa. Esta interpretación exige, adicionalmente, conocer si dicha concepción extensiva tiene algún tipo de limitación; o

b) bien dicha inclusión supone una extensión de la exención que contraviene la Directiva comunitaria por cuanto el concepto de “guarda y custodia” no forma parte de las actividades a las que alcanza la redacción de la Directiva, limitada a los servicios de “educación de la infancia o de la juventud” y “enseñanza escolar”. También, en esta segunda interpretación, deberá realizarse una matización cual sería entender que tales servicios pueden resultar exentos cuando o bien tengan naturaleza educativa por suponer transmisión de conocimientos bien estén directamente relacionados con los servicios exentos de “educación de la infancia o de la juventud” o con los servicios de “enseñanza escolar”, y sean prestados a los destinatarios de estos últimos servicios por las mismas empresas titulares de los Centros docentes en los que se prestasen ambas clases de servicios (en forma de servicios accesorios).

7. Para la respuesta a ambas cuestiones, dada la omisión de cualquier referencia en la Directiva, debe acudirse a la interpretación realizada por el TJUE, esencialmente, en su sentencia de 9 de febrero de 2006 (Asunto C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede). En la misma y en lo que aquí interesa, se indica lo siguiente (el subrayado es nuestro):

“Sobre la cuestión prejudicial.

12. Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si unas prestaciones de servicios como intermediario entre los padres de un niño al que se cuida y los cuidadores, como las que realiza la Fundación, están exentas del IVA en tanto que servicios directamente relacionados con la asistencia social y con la seguridad social, con la protección de la infancia o de la juventud, y/o con la educación de la infancia o de la juventud.

13. Con carácter preliminar, es preciso recordar que, según la jurisprudencia, las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, apartado 29, y de 1 de diciembre de 2005, Ygeia, C-394/04 y C-395/04, Rec. p. I-0000, apartado 15). Dichas exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar que se produzcan divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (véanse, en particular, las sentencias de 11 de enero de 2001, Comisión/Francia, C-76/99, Rec. p.I-249, apartado 21, e Ygeia, antes citada, apartado 15).

14. Además, el artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva exime del IVA determinadas actividades de interés general. Sin embargo, dicha disposición no excluye todas las actividades de interés general de la aplicación del IVA, sino únicamente las que enumera y describe de manera muy detallada (sentencias de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen, C-8/01, Rec. p.I-13711, apartado 60, e Ygeia, antes citada, apartado 16).

15. Para que los servicios prestados por la Fundación como intermediaria puedan quedar exentos con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) a i), de la Sexta Directiva, deben estar directamente relacionados con una de las actividades definidas en dichas disposiciones.

16. Por lo tanto, es preciso, en primer lugar, comprobar si la guarda de niños por los cuidadores a la que corresponden las prestaciones de servicios que la Fundación realiza como intermediaria puede incluirse en alguna de las actividades contempladas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) a i), de la Sexta Directiva, a saber, la asistencia social y la seguridad social, la protección de la infancia y de la juventud, y la educación de la infancia o de la juventud, respectivamente.

17. No se discute que la guarda de niños por los cuidadores puede considerarse una prestación de servicios comprendida en la asistencia social y la seguridad social así como en la protección de la infancia y de la juventud, a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva.

18. No obstante, el Gobierno neerlandés considera que la guarda de niños no es un servicio comprendido en el ámbito de la educación de la infancia o de la juventud y, por lo tanto, estima que el mencionado párrafo 1, letra i), no puede tenerse en cuenta para la solución de un litigio como el litigio principal.

19. A este respecto, es preciso señalar que la información de que dispone el Tribunal de Justicia no le permite determinar con seguridad si se prevé la educación como parte integrante de la guarda de los niños realizada por los cuidadores. Habida cuenta de las consideraciones efectuadas en el apartado 17 de la presente sentencia, no es necesario pronunciarse sobre este tema.

20. Por tanto, la guarda de los niños por cuidadores puede estar comprendida en, al menos, dos categorías de exenciones previstas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva”.

La interpretación realizada por el TJUE, aun no emitiendo pronunciamiento alguno, es clara. La guardia y custodia de niños, como más adelante se analizará al tratar del artículo 20.Uno.8º LIVA, está comprendida en las exenciones relativas a la asistencia social y protección de la infancia y juventud (actuales artículos 132 letras g) y h) de la Directiva 2006/112/CE y 20.Uno.8º LIVA). En cuanto a la posibilidad de su inclusión en el ámbito de la exención de la letra i) del artículo 132 de la Directiva, equivalente al 20.Uno.9º LIVA, bajo el concepto de educación de la infancia o de la juventud, la misma es posible solamente si se prevé la educación como parte integrante de la guarda y custodia realizada por los cuidadores. Es decir, cuando dicha actividad contemple en su ámbito la educación podría estar exenta como parte integrante de la educación de la infancia y la juventud, pero en ningún caso por sí misma como parece entender la reclamante. En este sentido cabe traer a colación, por su claridad, las conclusiones del Abogado General en este mismo asunto. En el apartado 29 de las mismas y analizando la posible inclusión de la guarda y custodia en el ámbito de la exención de la letra i) del artículo 132 de la Directiva afirma:

“29. Estoy de acuerdo con el Gobierno neerlandés en que no existen razones para suponer que tales servicios de guarda de niños pueden estar comprendidos en la categoría de actividades de educación previstas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva. Naturalmente, es posible combinar la guarda de los niños con un elemento educativo, con independencia de la edad del niño, y es posible que algunos cuidadores independientes consideren efectivamente que tienen que desempeñar una función educativa, pero no se sugiere que la educación constituye una parte inherente de los servicios de guarda de niños de que se trata en el presente asunto.”

También, a efectos interpretativos, resulta preciso hacer referencia a la Sentencia ya citada del TJUE de 28 de noviembre de 2013 (Asunto C-319/12, MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. Komandytowa). En la misma declara, en lo que aquí interesa, y en relación al precepto aquí examinado:

“En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

1) Las disposiciones de los artículos 132, apartado 1, letra i), 133 y 134 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben

interpretarse en el sentido de que no se oponen a que estén exentas del impuesto sobre el valor añadido las prestaciones de servicios de educación realizadas con fines comerciales por organismos que no sean de Derecho público. No obstante, el artículo 132, apartado 1, letra i), de dicha Directiva se opone a una exención de todas las prestaciones de servicios de educación con carácter general, sin que se tomen en consideración los fines perseguidos por los organismos no públicos que realicen tales prestaciones”.

De acuerdo con la jurisprudencia emanada del TJUE, se concluye que la guarda y custodia es susceptible de ser encuadrada en el ámbito del artículo 132.i) y, por tanto, del artículo 20.Uno.9º LIVA. Sin embargo, en ningún caso, ello puede establecerse con carácter general o “per se”, sino que para ello resulta necesario, por un lado, que la misma venga acompañada de una función educativa realizada por los propios monitores, que es el verdadero trasunto de la exención, y que no es el supuesto contemplado en las presentes actuaciones. Y por otro, la misma jurisprudencia exige la necesidad que se tomen en consideración los fines perseguidos por los “organismos no públicos que realicen tales prestaciones”, que deben tener dicha naturaleza, lo que tampoco concurre en el presente supuesto. Ha de recordarse que la entidad reclamante tiene por objeto social: “La prestación de servicios escolares consistentes en la organización de colonias y actividades lúdico-educativas, así como la prestación de servicios de monitoraje en centros escolares. La prestación de todo tipo de servicios de asistencia social, dirigidos a jóvenes y adultos. La tenencia, disfrute, enajenación y negociación de toda clase de valores mobiliarios por cuenta propia. Quedan excluidas las actividades sujetas a legislación especial, y por tanto, las de la legislación de Instituciones de Inversión Colectiva y del Mercado de Valores. Las actividades enumeradas en los párrafos anteriores podrán ser realizadas por la sociedad, ya directamente ya indirectamente, incluso mediante su participación en otras sociedades de objeto idéntico o análogo.”. De dicho objeto no se deduce que la entidad constituya un centro educativo sin que quepa considerar, como se ha argumentado, que la realización de servicios de monitoraje determine por sí tal condición.

Atendiendo a la anterior conclusión y retomando posibles interpretaciones del artículo 20.Uno.9º, en el marco del derecho comunitario, la primera de las interpretaciones citadas, es decir, que la “guarda y custodia” se comprende dentro de las actividades de “educación de la infancia y la juventud” solo puede ser admitida bajo el matiz de supeditar tales actividades de guarda y custodia a dos límites: uno objetivo, que desempeñen una función educativa y otro subjetivo, que los fines perseguidos por la entidad sean educativos. Por otro lado, la segunda interpretación, la asimilación llana y directa de las actividades de “guarda y custodia” a las de “educación de la infancia y de la juventud”, se opondría a la interpretación estricta que deben realizarse de las exenciones pues como expresa la Sentencia del TJUE en el Asunto MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. Komandytowa “el artículo 132, apartado 1, letra i), de dicha Directiva se opone a una exención de todas las prestaciones de servicios de educación con carácter general”. A estos efectos ningún reparo se aprecia ni a la redacción de la norma anterior a la entrada en vigor de la Ley 28/2014 ni a la interpretación que de la misma ha realizado de manera uniforme la Dirección General de Tributos.

Por lo que se refiere a la segunda interpretación señalada en la letra b) del fundamento anterior (si la inclusión de la actividad de “guarda y custodia” supone una extensión de la exención que contraviene la Directiva comunitaria) debe señalarse que aún cuando así se considerara –sobre todo a partir de 1 de enero de 2015 con la extensión de la exención sin ningún tipo de limitación, como resulta tanto de la redacción legal como de la interpretación que de la misma realiza, lógicamente, la Dirección General de Tributos- no corresponde a este Tribunal tal pronunciamiento. A mayor abundamiento ha de recordarse que en virtud del principio comunitario del efecto directo vertical descendente, dicho incumplimiento no podría suponer perjuicio alguno a los destinatarios de la aplicación de la norma y su derecho a la exención a partir de la entrada en vigor de la nueva redacción del artículo 20.Uno.9º). En cualquier caso, y centrados en la redacción vigente en los ejercicios objeto de regularización, aquella afirmación también debe ser objeto de matización, como no puede ser de otra manera, en términos similares a los anteriormente expresados. La mera inclusión de la “guarda y custodia” en el primer párrafo del artículo 20.Uno.9º LIVA, como se ha dicho, no contraviene la Directiva puesto que la propia jurisprudencia comunitaria prevé su posible exención en la medida que tales servicios pueden tener naturaleza educativa. Ahora bien, ello sólo sucederá cuando concurren los dos requisitos anteriormente expresados (ejercen una función educativa y se realicen por entidades con fines educativos), lo cual deberá ser objeto de análisis en cada supuesto.

En consecuencia, procede la confirmación de lo actuado y el rechazo de las pretensiones de la reclamante en este primer extremo.

8. Con carácter subsidiario solicita la reclamante la aplicación del tipo de gravamen reducido.

En relación con esta cuestión procede recordar que por la Inspección se ha aplicado el tipo de gravamen reducido a los servicios prestados en el tiempo interlectivo de comedor escolar (prestación accesoria de la principal de suministro de alimentos), así como al tiempo interlectivo de mediodía destinado a patio y a otras actividades lúdicas, además del tiempo dedicado en aulas matinales y de tarde fuera del horario escolar a menores de 6 años, guardería, (art. 91. Uno 2. 9º de la LIVA).

Por el contrario, se ha aplicado el tipo de gravamen general (16 % o 18 %, según se trate de servicios prestados antes o después del 1 de julio de 2010) a las actividades prestadas por los monitores custodiando a niños mayores de seis años, así como a las actividades extraescolares.

En las páginas 35 a 41 del acuerdo impugnado consta el detalle de cada incremento de base al tipo reducido o general, así como los cálculos efectuados por la Inspección para determinar cada uno de ellos. Para su mejor comprensión se traslada el siguiente cuadro que también se recoge en los antecedentes de la presente resolución:

PERÍODO	INCREMENTO B.I. TIPO REDUCIDO	INCREMENTO B.I. TIPO GENERAL
1T/2010	615.757,72 €	150.895,42 €
2T/2010	425.266,86 €	142.369,39 €
3T/2010	107.457,24 €	35.227,93 €
4T/2010	453.919,43 €	147.569,53 €
TOTAL	1.602.401,25 €	476.062,27 €

Se alza la reclamante contra la aplicación del tipo general, que como se ha indicado, se ha aplicado a las actividades prestadas por los monitores custodiando a niños mayores de seis años, así como a las actividades extraescolares.

El artículo 91.Uno.2.7º LIVA se remite al artículo 20.Uno.8º al disponer la aplicación del tipo reducido a “7.º Las prestaciones de servicios a que se refiere el número 8º 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 3º del apartado dos.2 de este artículo.” En este caso, no resulta de aplicación el artículo 20.Uno.8º LIVA al incumplirse su requisito subjetivo (prestaciones de servicios“(…) efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social”) es decir, al tratarse de una entidad mercantil que persigue en sus actividades el lucro en su sentido material (en estos términos, sentencia del TJUE de 21 de marzo de 2002, Asunto C-174/00, Kennemer Golf & Country Club y de 26 de mayo de 2005, Asunto C-498/03 Kingscrest, asumidas por la Dirección General de Tributos en consulta vinculante V1877-05, de 26 de septiembre).

Aduce en su favor la interesada, la modificación del art. 20.Uno 8º de la LIVA, realizada mediante Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, en vigor a partir de 1 de enero de 2014, que eliminó el límite de edad de seis años por ser contraria al derecho comunitario.

En relación a las modificaciones practicadas en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido por la citada Ley, su exposición de motivos expresaba que “En el Impuesto sobre el Valor Añadido las modificaciones que se introducen obedecen a una doble finalidad; de una parte, a la adecuación de la Ley del Impuesto a la Directiva comunitaria, en determinados supuestos que han sido objeto de observación por la Comisión Europea o derivan de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea; de otra parte, en el caso de la modificación de la disposición adicional sexta de dicha Ley, a una corrección técnica, en cuanto a los aspectos procedimentales y de gestión del impuesto que regula.” En el caso del artículo 20.Uno.8º LIVA el origen de la controversia puede situarse en la ya citada sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 9 de febrero de 2006 (Asunto C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede) en la que, analizando la tributación por IVA de los servicios de guarda de niños en edad no escolar y acogida a escolares en horario extraescolar prestado por una Fundación sin ánimo de lucro, se concluyó:

“El artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible

uniforme, en relación con el apartado 2, letra b), de ese mismo artículo, debe interpretarse en el sentido de que sólo pueden quedar exentas, a TTr de dichas disposiciones, unas prestaciones de servicios como intermediario entre quienes buscan y quienes ofrecen un servicio de guarda de niños, realizadas por una entidad de Derecho público o un organismo al que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social, si:

- el propio servicio de guarda de niños reúne los requisitos para acogerse a la exención previstos en dichas disposiciones;

- dicho servicio es de un tipo o de una calidad tales que los padres no podrían tener garantizado el acceso a un servicio de un valor idéntico sin recurrir a las prestaciones de un servicio de intermediación como el que es objeto del litigio principal;

- tales servicios de intermediación no están esencialmente destinados a procurar unos ingresos suplementarios al prestador por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al impuesto sobre el valor añadido.”.

En particular, en sus apartados 16 y 17 señalaba:

“16. Por lo tanto, es preciso, en primer lugar, comprobar si la guarda de niños por los cuidadores a la que corresponden las prestaciones de servicios que la Fundación realiza como intermediaria puede incluirse en alguna de las actividades contempladas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) a i), de la Sexta Directiva, a saber, la asistencia social y la seguridad social, la protección de la infancia y de la juventud, y la educación de la infancia o de la juventud, respectivamente.

17. No se discute que la guarda de niños por los cuidadores puede considerarse una prestación de servicios comprendida en la asistencia social y la seguridad social así como en la protección de la infancia y de la juventud, a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva.”

A partir de esta mención, el comisario europeo de Fiscalidad, Unión Aduanera, Estadística, Auditoría y Lucha contra el Fraude, el Sr. Algirdas Semeta, en fecha 3 de mayo de 2013, y en respuesta a varias preguntas escritas formuladas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 117 del Reglamento del Parlamento, por distintos diputados del Parlamento Europeo a la Comisión Europea (eurodiputados de Convergencia i Unió, Iniciativa y el PSC), en las que cuestionaban la aplicación del tipo general del 21% a los servicios aquí discutidos, señaló que “La Comisión tiene la intención de ponerse en contacto con las autoridades españolas para solicitar información sobre la aplicación de estas exenciones en relación con los servicios mencionados en la pregunta en dicho Estado miembro”. Todo ello dio lugar a la referida modificación practicada por Ley 22/2013.

Por último, en fecha 6 de mayo de 2014 la Comisión Europea comunicó al Reino de España un oficio con el siguiente contenido:

«Asunto: su denuncia ante la Comisión Europea, registrada con el número CIJAP(2013)01538, relativa al tratamiento a efectos del IVA de ciertos servicios de atención a niños y niñas durante el comedor escolar y fuera del horario escolar, así como las actividades extraescolares.

Estimado sr.

«Por la presente le informo de que la Comisión ha terminado su análisis de este expediente. Después de contactar a las autoridades nacionales en el marco del proyecto EU Pilot (expediente EU Pilot 4949/13) los servicios de la Comisión concluyeron que la legislación nacional planteaba un problema en relación con la materia a la que se refiere su denuncia. Ese problema se debía al hecho de que la exención contenida en el artículo 20.Uno.8º de la Ley 37/1992 respecto de los servicios consistentes en la custodia y atención a niños se reservaba únicamente a los niños "menores de seis años de edad". Dicha restricción por razón de la edad no se contiene en la normativa de la UE reguladora del IVA.

Las autoridades nacionales han procedido a modificar la legislación nacional por medio de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre de 2013, de Presupuestos Generales del Estado para 2014 (BOE de 26 de diciembre de 2013)

y lo han hecho en el sentido apuntado por los servicios de la Comisión. Considero, por tanto, que con ello ha quedado resuelto el problema planteado en la normativa nacional”.

9. De acuerdo con lo expuesto, no cabe duda alguna que los servicios en cuestión, contravenían la Directiva 2006/112 Comunitaria y, concretamente, su artículo 132.1 apartados g) y h). Siendo así, la modificación operada ha de entenderse aplicable a períodos anteriores al de su entrada en vigor sobre la base del principio de primacía del derecho comunitario. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea proclamó el principio de primacía en su sentencia de 15 de julio de 1964, Costa/ENEL (6/64, Rec. p. 585) fundándose en una interpretación global del sistema comunitario, de lo que deriva, entre otras consecuencias la de que toda disposición de Derecho nacional de carácter sustantivo o procesal debe, en principio, ceder ante las disposiciones de Derecho comunitario y que, por tanto, las autoridades nacionales no han de aplicar sus normas domésticas incompatibles con el acervo comunitario. En el mismo sentido, sentencia de 13 de julio de 1972, Comisión/Italia, 48/71 y de 9 de marzo de 1978, Simmenthal, 106/77. La sentencia del TJUE de 19 de noviembre de 2009 (Asunto C-314/08, Filipiak, As.) señala:

“Resulta de una jurisprudencia bien consolidada que el órgano jurisdiccional nacional encargado de aplicar, en el marco de su competencia, las disposiciones del Derecho comunitario, está obligado a garantizar la plena eficacia de estas normas dejando inaplicada en caso de necesidad, por su propia iniciativa, cualquier disposición contraria de la legislación nacional, incluso posterior, sin solicitar o esperar su previa derogación por el legislador o mediante cualquier otro procedimiento constitucional (véanse, en este sentido, las sentencias de 9 de marzo de 1978, Simmenthal, 106/77, Rec. p. 629, apartado 24; de 4 de junio de 1992, Debus, C-13/91 y C-113/91, Rec. p. 3617, apartado 32; de 18 de julio de 2007, Lucchini, C-119/05, Rec. p. I-6199, apartado 61, y de 27 de octubre de 2009, CEZ, C-115/08, Rec. p. I-0000, apartado 138).

En virtud del principio de primacía del Derecho comunitario, el juez nacional debe resolver el conflicto entre una disposición de Derecho nacional y otra del Tratado directamente aplicable mediante la aplicación del Derecho comunitario, dejando inaplicada cualquier disposición contraria de la legislación nacional, y no mediante la declaración de nulidad de la disposición nacional contraria, ya que corresponde a cada Estado miembro determinar las competencias de sus tribunales en este sentido.

Procede recordar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado en este contexto que la incompatibilidad con el Derecho comunitario de una norma de Derecho nacional posterior no produce el efecto de determinar la inexistencia de ésta. Ante semejante situación, el juez nacional está obligado, en cambio, no aplicar esa norma, si bien esta obligación no limita la facultad de los órganos jurisdiccionales nacionales competentes para aplicar, entre los distintos procedimientos del ordenamiento jurídico interno, aquellos que sean apropiados para salvaguardar los derechos individuales reconocidos por el Derecho comunitario (véase la sentencia de 22 octubre de 1998, IN.CO.GE.'90 y otros, C-10/97 a C-22/97, Rec. p. I-6307, apartado 21)”.

Y en Sentencia de 2 de enero de 2010 (Asunto C-341/08, Domnica Petersen) añade:

“El Tribunal de Justicia ha declarado que están sujetos a la obligación de respetar la primacía del Derecho comunitario todos los órganos de la Administración (véanse, en particular, las sentencias de 22 de junio de 1989, Costanzo, 103/88, Rec. p. 1839, apartado 32, y de 29 de abril de 1999, Ciola, C-224/97, Rec. p. I-2517, apartado 30). Esta consideración es aplicable a un organismo administrativo como el Berufungsausschuss für Zahnärzte für den Bezirk Westfalen-Lippe. No resulta pertinente el hecho de que las disposiciones nacionales controvertidas en el litigio principal existieran antes de la entrada en vigor de la Directiva. Lo mismo ocurre con el hecho de que las citadas disposiciones no prevean que el juez nacional tiene la facultad de no aplicarlas en caso de incompatibilidad con el Derecho comunitario”.

Del mismo modo el Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de 28 de octubre de 2013 (RG. 00/00480/2013), en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio señala que:

“Así las cosas, junto a los principios de proporcionalidad, seguridad jurídica y confianza legítima invocados por el TEAR, deben igualmente traerse a colación los principios, en primer lugar, de primacía del Derecho comunitario, el cual ha de ser respetado por el conjunto de los poderes públicos, tanto el judicial como el administrativo; y el principio de lealtad comunitaria recogido en el artículo 10 TCE que, puesto en relación con el

alcance declarativo de las sentencias del TJUE, da lugar a una peculiar fuerza ejecutiva de tales pronunciamientos (razón por la cual la doctrina procesalista reciente prefiere hablar de “fuerza vinculante”), en virtud de la cual ex artículo 244 TCE “las sentencias del Tribunal de Justicia tendrán fuerza ejecutiva en las condiciones que establece el artículo 256”. No corresponde, como ya hemos dicho, al Tribunal de Justicia sino al propio Estado miembro corregir el incumplimiento a través de las medidas necesarias para la ejecución (artículo 228 TCE)”.

En similares términos la resolución de 16 de septiembre de 2014 (RG. 04994/2014), asimismo en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, que recuerda “Tal adaptación deberá realizarse por cada Estado miembro teniendo siempre en cuenta la primacía del derecho comunitario y la aplicabilidad directa de los Reglamentos del Consejo, quedando por tanto inaplicables aquellas normas nacionales que se opongan o contradigan a la legislación comunitaria.”

Finalmente es de citar al Tribunal Supremo (Sentencia de 12 de marzo de 2015, rec. 280/2013), en un supuesto análogo, señalando:

“Si los jueces nacionales están obligados —por los principios de efecto directo y primacía— a aplicar el Derecho europeo con preferencia a su legislación nacional y si esos mismos jueces pueden desplazar la norma interna cuando contravenga con claridad las determinaciones del Derecho Comunitario (v. sentencias del Tribunal de Justicia de 5 de febrero de 1963 — Van Gend and Loos—, 15 de julio de 1964 — Costa/ENEL — o 9 de marzo de 1978 — Simmenthal), es claro que, a los efectos que ahora nos ocupan, la decisión del juez nacional (actuando como juez comunitario) declarando la vulneración por la ley interna del Derecho de la Unión ha de tener idéntica eficacia que la declaración efectuada en el mismo sentido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

(...), ya que nuestra normativa interna tiene que interpretarse, incluso antes de la modificación operada, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria”

En consecuencia, procede estimar la pretensión formulada en este extremo que alcanza tanto a las actividades prestadas por los monitores custodiando a niños mayores de seis años, así como a las actividades extraescolares, puesto que ambas se contienen en el ámbito del artículo 20.Uno.8º de la Ley del Impuesto como por otra parte reconoce la Dirección General de Tributos, entre otras, en consulta vinculante V0007-16, de 27 de enero (que reitera otras anteriores, V2422-15 y V2423-15, de 30 de julio), en la que expresa:

“Los servicios de monitores para otras actividades como las extraescolares, excursiones, transporte, campamentos o viajes y las de soporte educativo a los centros escolares con personal cualificado para las salidas y actividades programadas por dichos centros, se encuentran comprendidos en el artículo 20, apartado uno, número 8º letra a), de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Estos servicios estarán exentos de Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que sean prestados por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social, en caso de ser prestados por personas físicas o entidades mercantiles el servicio tributará el tipo reducido del 10 por ciento.”

Por lo expuesto,

ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA, reunido en Sala y en única instancia, acuerda estimar en parte la presente reclamación anulando el acuerdo impugnado que deberá ser sustituido por otro en los términos expresados en los fundamentos de derecho, reconociendo en su caso el derecho a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas así como sus respectivos intereses.

La resolución que antecede ha sido dictada en única instancia en el expediente de este Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña expresado en la misma y, por ser definitiva en la vía económico-administrativa, puede ser objeto de recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el plazo de dos meses a contar del día siguiente al de su notificación, finalizando el día correlativo al de la notificación, sin perjuicio de la interposición, cuando proceda y dentro de los quince días hábiles siguientes a la notificación, del recurso de anulación previsto en el art. 241 bis de la Ley 58/2003, General Tributaria, hallándose legitimadas a tal efecto todas las partes a que se refiere el art. 241.3 de la citada Ley.

En tal caso, de conformidad con el art. 241 bis.6 LGT si la resolución del recurso de anulación desestimase el mismo, el recurso que se interponga tras la resolución del recurso de anulación servirá para impugnar tanto esta resolución como la dictada antes por el tribunal económico administrativo objeto de recurso de anulación, pudiendo plantearse en ese recurso tanto las cuestiones relativas a los motivos del recurso de anulación como cualesquiera otras relativas al fondo del asunto y al acto administrativo inicialmente impugnado.