

Resolución Vinculante de DGT, V2535-17, 09-10-2017

🏢 **Órgano:** Dirección General de Tributos

📅 **Fecha:** 09/10/2017

📄 **Num. Resolución:** V2535-17

Normativa

Ley 37/1992, IVA, arts: 4, 5 y 20

LIS, Ley 27/2014, arts: 5 y 110 y siguientes

Cuestión

1º) Cuáles serían las rentas que estarían exentas y cuáles no a efectos de su tributación en el Impuesto sobre Sociedades.

2º) Si las actividades descritas realizadas por la Asociación tributarían por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Descripción

La asociación de padres y madres y de un colegio público realiza las siguientes actividades: organización y gestión de servicios de acogida matinal y de tarde de niños, organización y gestión del servicio de comedor, organización e intermediación en la impartición de actividades extraescolares tanto deportivas como culturales.

La organización y gestión del servicio de acogida matinal y de tarde de niños, lleva aparejado la organización y gestión de un servicio de comedor, dicho servicio de comedor cuenta con cocina y comedor dentro del propio colegio, los cuales fueron cedidos por el centro educativo para que los gestione la citada asociación.

La prestación de estos servicios de comedor y custodia están directamente relacionados con el objeto de la asociación y los usuarios son exclusivamente niños y niñas del propio colegio. No existe en este tipo de actividades ningún ánimo de lucro. El personal mencionado se contrata en el régimen general durante el período escolar para la realización de las tareas de cocina así como para el cuidado de los niños. El objeto de la prestación de dichos servicios es simplemente favorecer la conciliación laboral y familiar de los padres y madres que recurren voluntariamente a ellos.

Este servicio viene reflejado en el plan anual general del centro y se incardina como una actividad transversal ya que se viene desarrollando a diario un plan de formación de hábitos de higiene, formación de hábitos alimentarios y desarrollo de la aceptación y valoración de las normas de conducta y convivencia.

En lo que respecta a la organización e intermediación en actividades extraescolares, éstas se encuentran encuadradas en el plan general del centro escolar. La directiva de la asociación atendiendo al interés de los socios selecciona aquellas empresas y/o profesionales que ofertan las actividades demandadas por los socios. Es la asociación quien cobra al socio lo estrictamente necesario para sufragar el coste de la actividad concreta en la que voluntariamente se haya apuntado. No existe para la Asociación ningún tipo de beneficio económico en este tipo de actividades.

Se recibe una subvención de la Comunidad Autónoma destinada íntegramente a subvencionar una parte del costo del servicio de comedor. Además los socios de la asociación pagan una cuota anual fija a principios del curso escolar destinada a gastos generales de gestión y funcionamiento propios de cualquier asociación.

Las rentas que percibe la asociación son:

-Rentas que provienen de las actividades extraescolares y se encuadran dentro del plan general anual del centro educativo.

-Rentas que provienen del servicio de madrugadores: servicio que recoge y custodia a los alumnos del centro cuyos progenitores o tutores legales sean socios y precisen dejarlos en el centro antes del horario lectivo.

-Rentas que provienen del servicio comedor.

-Rentas que provienen del servicio de muda.

Contestación

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

En primer lugar, en relación a la posible aplicación del régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, cabe señalar lo siguiente:

El artículo 2 de la Ley 49/2002 considera entidades sin fines lucrativos a los efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3 de la misma, entre otras a:

? (?)

b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.

Por su parte, la letra a) del apartado 3 del artículo 9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), considera como entidades parcialmente exentas a las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que no resulte de aplicación el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

En el presente caso, la consultante señala que es una asociación sin ánimo de lucro, pero no menciona si la citada asociación ha sido declarada de utilidad pública.

Por tanto, la presente contestación parte de la premisa de que la asociación consultante no es una asociación declarada de utilidad pública, por lo que no le resulta de aplicación la Ley 49/2002, si bien, al ser una asociación sin ánimo de lucro, tiene la consideración entidad parcialmente exenta resultándole de aplicación el régimen especial previsto en el Capítulo XIV del Título VIII de la LIS.

La aplicación del mencionado régimen especial supone que, tal y como establece el artículo 110 de la LIS, estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas:

?(?)

a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. En particular, estarán exentas las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.

(?)

b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

(?)

2. La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de actividades económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él.?

Por otra parte, el artículo 5 de la LIS, define actividad económica, así:

?1. Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

(?)?

En definitiva, las rentas obtenidas por la entidad consultante estarán exentas, siempre que procedan de la realización de su objeto o finalidad específica y no deriven del ejercicio de una actividad económica. No obstante, en la medida en que la entidad consultante realice actividades que determinen la existencia de una actividad económica, en los términos definidos en el artículo 5 de la LIS, las rentas derivadas de estas actividades estarían sujetas y no exentas en el Impuesto sobre Sociedades.

En el supuesto concreto planteado, la asociación consultante tiene por objeto la prestación de determinados servicios a los alumnos de un colegio, tales como la organización de actividades extraescolares, la recogida de niños, la prestación del servicio de comedor entre otros. La entidad consultante recibe rentas derivadas de la prestación de dichos servicios, así como una subvención de la Comunidad Autónoma y una cuota anual fija de los socios (padres y madres) destinada a gastos generales de gestión y funcionamiento propios de la asociación. De los datos que se derivan de la consulta parece que las actividades desarrolladas por la asociación determinan la existencia de una actividad económica que supone la ordenación por cuenta propia de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Del mismo modo, las donaciones, subvenciones o cuotas de los asociados percibidas por la asociación que se utilicen para financiar la actividad económica desarrollada por la consultante estarían sujetas y no exentas al Impuesto.

Por tanto, dicha actividad constituiría una actividad económica, por lo que las rentas derivadas de la misma estarían sujetas y no exentas en el Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, el desarrollo y la existencia de una explotación económica que suponga la ordenación por cuenta propia de los medios materiales y humanos, son cuestiones de hecho que deberán probarse por cualquier medio de prueba válido en Derecho ante los órganos competentes de la Administración Tributaria.

En su caso, todas las rentas derivadas de la actividad económica que parece llevar a cabo la entidad consultante deberían integrarse en la base imponible del período impositivo, la cual se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 111 de la LIS, siendo el tipo impositivo aplicable el 25%.

Finalmente, en cuanto a las obligaciones de declaración de la entidad consultante, cabe remitirse a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 124 de la LIS en el que se regulan las obligaciones de declaración de las entidades parcialmente exentas, en los siguientes términos:

'3. Los contribuyentes a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 del artículo 9 de esta ley estarán obligados a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.

No obstante, los contribuyentes a que se refiere el apartado 3 del artículo 9 de esta Ley no tendrán obligación de presentar declaración cuando cumplan los siguientes requisitos:

a) Que sus ingresos totales no superen 75.000 euros anuales.

b) Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000 euros anuales.

c) Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.?

De conformidad con lo anterior, la asociación consultante no tendrá la obligación de presentar declaración cuando se cumplan los requisitos mencionados en el citado artículo 124, apartado 3 de la LIS, anteriormente reproducido.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), están sujetas al citado tributo ?las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.?

El artículo 5, apartado dos de la citada Ley declara que: ?Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

A efectos de este Impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.?

Las Asociaciones de Madres y Padres de Alumnos no tienen naturaleza empresarial, ya que no se constituyen para realizar actividades económicas que se materialicen en entregas de bienes y prestaciones de servicios a título oneroso en beneficio de terceros. En consecuencia, dichas

Asociaciones de Madres y Padres de Alumnos no están, en principio, sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, si una Asociación realizase actividades empresariales o profesionales con habitualidad, por cuenta propia y a título oneroso, tendría solamente respecto de dichas actividades la consideración de empresario o profesional y estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en relación a las mismas, sin perjuicio de que pudiera serle de aplicación alguna de las exenciones contempladas en la normativa del impuesto, como podría ser el caso de la Asociación consultante.

Por su parte, el artículo 20, apartado uno, número 9º de la Ley 37/1992 dispone que estarán exentas del mencionado impuesto las siguientes operaciones:

9º. La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

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

En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

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

c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo.

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

Debe tenerse en cuenta que el artículo 20, apartado uno, número 9º, anteriormente transcrito, constituye la transposición al ordenamiento jurídico interno del artículo 132 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del Impuesto

sobre el Valor Añadido, precepto que establece que los Estados miembros eximirán ?la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables.?

De acuerdo con los anteriores preceptos y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, establecida, entre otras, en las sentencias de 17 de febrero de 2005, asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02, de 28 de enero de 2010 en el asunto C-473/08 y de 20 de junio de 2013, asunto C-319/12, la doctrina reiterada de este Centro Directivo condiciona la aplicación de la exención del artículo 20, apartado uno, número 9º, al cumplimiento de dos requisitos:

a) Un requisito subjetivo, según el cual las citadas actividades deben ser realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades, esto es, un centro de enseñanza que se considerará autorizado o reconocido cuando sus actividades sean única o principalmente la enseñanza de materias incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo español, teniendo tal consideración 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, no siendo preciso, a estos efectos que el centro de enseñanza disponga de local determinado.

No obstante, en caso de que un empresario realice una actividad principal distinta de la enseñanza, y una actividad de enseñanza, lo relevante para la aplicación de la exención a esta segunda será que se preste un servicio de enseñanza objetivamente incluido en alguno de los citados planes de estudios.

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, corresponde al Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, o bien la Comunidad autónoma correspondiente.

La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. (BOE de 28 de noviembre), ha modificado, con efectos 1 de enero de 2015, entre otros, el primer párrafo del número 9º del apartado Uno, del artículo 20, de la Ley 37/1992, transcrito en el punto anterior, 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.?

En relación con la gestión del servicio de comedor escolar, 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.

Respecto al servicio de comedor escolar prestado por la AMPA debe señalarse que se encuentra sujeto y no exento al impuesto. En particular, no resulta de aplicación la exención relativa a la enseñanza que contempla el artículo 20.Uno.9º de la Ley del impuesto.

Esta exención va referida, en lo que ahora nos interesa, 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 y no se extiende a los servicios de comedor escolar consistentes en elaborar, distribuir y suministrar los menús escolares que sean demandados por los centros educativos, como parece ser el supuesto objeto de la presente consulta.

En consecuencia, al no tener la Asociación de padres de alumnos la condición de centro docente o educativo, el servicio de comedor que presta se encuentra sujeto y no exento.

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

docentes o en su caso, por las Asociaciones de madres y padres de alumnos (AMPAS), vinculadas a los centros docentes.

Por tanto, no será de aplicación la exención contenida en el artículo 20.Uno.9º a los servicios deportivos que presten empresas externas para la AMPA, sin perjuicio que esta última si pueda aplicar la exención cuando realice la prestación de los referidos servicios en las condiciones señaladas en dicho artículo.

En relación con los servicios de acogida matinal y de tarde de los niños, 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.

En consecuencia con lo anterior se informa de lo siguiente:

1º Estarán sujetos pero exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios prestados por la AMPA consultante, consistentes en el servicio de servicio de acogida matinal y de tarde de los niños, servicios de custodia durante el servicio de comedor escolar, organización e intermediación de la impartición de clases extraescolares, tanto deportivas como culturales.

2º Estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios prestados por la AMPA consultante, consistentes en el servicio Organización y gestión del servicio de comedor escolar, y el Servicio de muda de los niños, con un monitor solo para eso.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.