

La exención del IVA en el ámbito de la educación y su aplicación a los servicios de monitores en tiempo interlectivo

Antonio Cubero Truyo

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Sevilla*

EXTRACTO

La exención del IVA para la prestación de servicios de educación y enseñanza no está reservada a los centros públicos sino que se extiende a las empresas privadas. Sin embargo, son muchos los aspectos que rodean a esta exención que resultan discutibles. En este trabajo nos vamos a centrar en el análisis de los servicios de atención a niños en tiempo interlectivo prestados por monitores de empresas especializadas ajenas al centro docente en el que se desarrolla la actividad. Es un asunto que ha generado una amplia atención, tanto por parte de la doctrina como por parte de la Dirección General de Tributos, pero el hecho de que nos encontremos todavía con muestras claras de litigiosidad (por ejemplo, una resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña que centrará buena parte de nuestros comentarios) pone de manifiesto que no es un tema resuelto, ni siquiera después de la reforma de la Ley del IVA en la que se declaró expresamente la exención de los servicios discutidos.

Palabras clave: IVA; exenciones; educación; enseñanza; monitores.

Fecha de entrada: 15-02-2018 / Fecha de aceptación: 05-03-2018

The VAT exemption in the field of education and its application to the monitors services during non-class time

Antonio Cubero Truyo

ABSTRACT

The VAT exemption for the provision of education and teaching services is not confined to the state centres but also to the private ones. However, there are many aspects surrounding this exemption which are debatable. In this paper we will focus on the analysis of childcare services during non-class time provided by monitors from specialised companies alien to the educational institution where the activity is carried out. This issue has created a broad attention by both the academic doctrine and on the part of the Directorate General of Taxation (Dirección General de Tributos). However, the fact that we still find clear indications of litigations (for instance, a resolution of the Catalonia Economic-Administrative Court which will focus on many of our commentaries) shows that this is not a resolved issue, not even after the reform of the Spanish VAT Law in which the exemption of the services discussed was expressly stated.

Keywords: VAT; exemptions; education; teaching; monitors.

Sumario

1. Introducción. La problemática aplicación de la exención del IVA en el sector educativo
 - 1.1. Justificación del interés del análisis de la exención de los servicios de monitores en tiempo interlectivo, asunto aún no pacífico
 - 1.2. Un ejemplo de la litigiosidad que rodea a los servicios de monitores: Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 19 de enero de 2017
2. Requisitos para la aplicación de la exención
 - 2.1. Requisito subjetivo. La condición de centro educativo deriva del desarrollo de actividades de educación
 - 2.2. Requisito objetivo. La improcedente diferenciación entre educación y enseñanza a los efectos de su inclusión en el ámbito de la exención del IVA
3. La defectuosa argumentación sobre la exclusión de la retroactividad de la actual redacción de la ley interna
4. El discutible apoyo en la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de las tesis contrarias a la exención incondicional de la atención a niños en tiempo interlectivo
 - 4.1. El deslinde entre la exención educativa y la exención de la asistencia y protección a la infancia y la juventud. ¿Es posible presumir el componente educativo cuando el servicio en tiempo interlectivo se presta en los centros escolares?
 - 4.2. ¿Es necesario subrayar la exclusión de las actividades recreativas? Se trata de un criterio jurisprudencial vinculado a la exención de las clases particulares
 - 4.3. ¿Es imprescindible que los Estados limiten de algún modo el alcance o la definición de los centros educativos exentos?

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

Cubero Truyo, A. (2018). La exención del IVA en el ámbito de la educación y su aplicación a los servicios de monitores en tiempo interlectivo. *RCyT. CEF*, 421, 5-34.

1. INTRODUCCIÓN. LA PROBLEMÁTICA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL IVA EN EL SECTOR EDUCATIVO

1.1. JUSTIFICACIÓN DEL INTERÉS DEL ANÁLISIS DE LA EXENCIÓN DE LOS SERVICIOS DE MONITORES EN TIEMPO INTERLECTIVO, ASUNTO AÚN NO PACÍFICO

Las exenciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA) presentan una naturaleza absolutamente heterogénea, de modo que resultan difícilmente reconducibles a una fisonomía común. En la estructura de la Directiva 2006/112/CE, la heterogeneidad se hace más visible que en nuestra ley interna, pues las exenciones se regulan en el título IX de la directiva, que está dividido en 10 capítulos independientes. En cambio, la ley española se limita a separar las exenciones relativas a operaciones internacionales, pero reúne en un larguísimo artículo 20 todo el resto de exenciones, que tienen un fundamento y un funcionamiento bien diferentes¹. Así, en la directiva existe un capítulo específico dedicado a las «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general», rúbrica que deja patente la naturaleza particular de las mismas, y de la que no queda constancia alguna en nuestra ley, pues el artículo 20 mezcla indiscriminadamente las exenciones relativas a las actividades de interés general con otras exenciones de muy distinto talante, como las exenciones inmobiliarias, las exenciones del sector financiero o de seguros o las exenciones del sector del juego.

En este trabajo nos vamos a centrar en una de las exenciones aplicables a actividades en las que concurre el interés general, como son, no cabe duda, las actividades de educación y enseñanza. El hecho de que esta exención venga marcada por la presencia protegible del interés general no quiere decir que esté necesariamente reservada al ámbito público, puesto que lo importante a estos efectos es fijarse no tanto en el prestador del servicio de interés general sino en el usuario del servicio de interés general, es decir, en los consumidores, que son los beneficiarios de la rebaja en el precio del servicio que va a suponer la dispensa del IVA. A veces nos tememos que se pierda de vista el hecho de encontramos ante un impuesto sobre el consumo, dado el protago-

¹ Sobre los diversos fundamentos de las exenciones en el IVA, nos remitimos a Cubero Truyo (2017).

nismo que en la práctica recae en los empresarios y profesionales como sujetos pasivos del IVA. Por eso conviene resaltar desde el principio que las actividades de las empresas privadas en el sector educativo son también potenciales destinatarias de la exención.

Precisamente dentro del ámbito de la educación, nos interesa fijarnos en la actividad que desarrollan en centros docentes otras entidades o empresas dedicadas específicamente a prestar servicios de atención a los alumnos en los periodos interlectivos (entre las clases del horario de mañana y el de tarde o antes o después de las clases), con monitores o instructores especializados. Creemos que es un asunto que no solo tiene el interés subjetivo o intrínseco de las empresas y usuarios afectados, sino que plantea interrogantes que permiten o más bien obligan a adentrarse en la mecánica de relaciones entre el Derecho nacional y el Derecho de la Unión Europea.

En primer lugar, es una materia en la que se manifiestan abiertamente los problemas que genera el fenómeno de la transposición de directivas, que da pie para reflexionar sobre cuál debe ser la estrategia de los países al afrontar su regulación interna: o limitarse en la medida de lo posible a reproducir el texto de la directiva, sin licencias autónomas; o por el contrario, lanzarse a introducir aspectos de desarrollo o aclaración, que pueden resultar útiles para los operadores en cuanto que facilitan la aplicación clara de la normativa. Ahora bien, las ventajas desde el punto de vista de la seguridad jurídica que aportan las reglas nacionales más pormenorizadas solo son ventajas efectivas en la medida en que reflejen con acierto los designios generales de la directiva, pues si suscitan la duda de su acomodo al Derecho de la Unión Europea, la supuesta clarificación no haría sino complicar el panorama y favorecer la litigiosidad, dado el efecto directo de las directivas².

En segundo lugar, nos encontramos ante unas actividades en cuyo tratamiento por parte de los operadores jurídicos (consultas de la Dirección General de Tributos, artículos doctrinales...) se ha manejado abundantemente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea; pero sin que existan fallos que se refieran de manera directa a esta cuestión concreta, lo cual genera la obligación de continuar dirimiendo si los criterios sentados en relación con asuntos cercanos pero no coincidentes son o no completamente extrapolables. Para nosotros, la toma en consideración de las sentencias ya dictadas sobre asuntos de educación, enseñanza o cuidado de la infancia y la juventud debe administrarse con prudencia.

Asimismo, el tema de los servicios de monitores en tiempo intelectual resulta interesante desde el punto de vista de la eficacia temporal de las reformas de la legislación nacional. Dado que en esta materia se introdujo una regulación *ad hoc* cuya entrada en vigor se produjo el 1 de

² A propósito de la claridad o no de la regulación de la exención educativa, resulta perceptible que en relación con estas actividades se pide con mucha frecuencia el pronunciamiento de la Dirección General de Tributos, lo cual demuestra cierta ausencia de seguridad jurídica al respecto. Puede citarse en esa línea la reciente Consulta V1717/2017, de 4 de julio (NFC065880), relativa a una asociación de padres de alumnos (*sic*), que obtiene ingresos por la prestación del servicio de comedor escolar y por la venta de material y ropa escolar.

enero de 2015, conviene debatir sobre la eventual retroactividad de las nuevas reglas, teniendo en cuenta que en aquellos aspectos en los que la Directiva del IVA ni ha cambiado ni concede margen de actuación a los Estados miembros, los pronunciamientos del legislador interno solo pueden ser declarativos de la voluntad de la directiva y, por tanto, dotados de un simple valor interpretativo susceptible de aplicación hacia el pasado.

Todas estas cuestiones apuntadas (¿respeto la legislación nacional lo previsto en la Directiva del IVA?, ¿resultan extrapolables al tema que nos ocupa los criterios del Tribunal de Justicia de la Unión Europea vertidos en sentencias sobre otros asuntos relativos en general a la educación o la enseñanza?, ¿qué efectos en el tiempo ha de tener una modificación de la ley interna si lo establecido en la Directiva del IVA sigue siendo lo mismo?) son un exponente de la complejidad que ha presentado –y todavía presenta– la aplicación de la exención del IVA a los servicios de monitores en tiempo interlectivo.

1.2. UN EJEMPLO DE LA LITIGIOSIDAD QUE RODEA A LOS SERVICIOS DE MONITORES: RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA DE 19 DE ENERO DE 2017

La complejidad de cualquier asunto suele ir directa y proporcionalmente ligada a la conflictividad en la práctica. Y una muestra de esa conflictividad la encontramos en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 19 de enero de 2017 (NFJ066499), donde hubo de encarar la situación de TT, SL, entidad dedicada a la prestación de servicios de monitores y suministro de comidas a colegios. A los efectos del IVA, esta empresa venía considerando por separado dos bloques:

Por un lado, la prestación de servicios de monitores, que se ocupaban de los niños desde que acababa la última clase de la mañana hasta que empezaba la primera clase de la tarde, periodo interlectivo en el que los monitores se encargaban de la custodia de los niños, tanto a la hora del almuerzo (sirviéndolo, recogiénolo y dirigiendo y controlando a los alumnos), como en actividades de patio, de siesta y en la organización de talleres, juegos u otras actividades preparadas para los periodos temporales en los que no había clases regulares dentro de la jornada escolar. La empresa facturaba estos servicios sin IVA, por entender aplicable la exención de los servicios educativos del artículo 20.Uno.9.º de la Ley 37/1992, en la redacción entonces vigente (el año 2010).

Por otro lado, la mera entrega de comidas para los comedores de los colegios, que quedaba al margen de la exención y se facturaba aplicando el tipo reducido, previsto en el artículo 91.Uno.2.2.º de la Ley del IVA.

Los órganos de inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria llevaron a cabo un procedimiento inspector sobre las declaraciones del IVA presentadas por TT, como resultas del cual se rechazó la aplicación de la exención del IVA, por considerar que los servicios

de monitoraje prestados por el obligado tributario «no son prestados por un centro educativo, en el sentido otorgado por la Dirección General de Tributos, 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». Considerándose así, se dictó la correspondiente liquidación, con una cuota del IVA de 179.386,77 euros, a los que se sumaron 23.294,61 euros de intereses de demora, arrojando una deuda total de 202.681,38 euros³.

Al no compartir la motivación de la liquidación notificada, la empresa presentó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña⁴, Tribunal Económico-Administrativo Regional que confirmó el rechazo a la exención que había aplicado la Agencia Tributaria mediante Resolución de 19 de enero de 2017⁵. Si se nos permite anticipar nuestra valoración, la resolución nos parece errónea en su fallo y defectuosa en su desarrollo, tras una impresión inicial de solidez y amplia motivación. En una primera lectura pudiera parecer que el Tribunal Económico-Administrativo Regional no se conforma con la perniciosa posición de la Dirección General de Tributos que liga la exención del IVA a la impartición de materias incluidas formalmente en los planes de estudios, y va más lejos de ella, concediendo

³ En esta regularización se tuvo que tener en cuenta a favor de la entidad que una parte del IVA soportado no había sido deducido en las autoliquidaciones por deberse a adquisiciones empleadas en la realización de operaciones que habían sido inicialmente consideradas exentas, con lo cual no daban derecho a la deducción. Al descartar la exención, todo el IVA soportado pasaba a ser deducible. Precisamente por esta paradójica vertiente negativa de la exención (pérdida correlativa del derecho a la deducción), en alguno de los asuntos más destacados que han llegado al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, lo que defendía el sujeto pasivo del IVA era la no exención frente a la Administración tributaria que lo consideraba exento (verbigracia, el asunto MDDP, al que más adelante nos referiremos).

⁴ Téngase en cuenta que el Tribunal Económico-Administrativo Regional actuó en única instancia, agotando la vía administrativa, y ello porque la cuantía de la reclamación se situó no en el total liquidado sino en 67.531,09 euros, que era la deuda correspondiente al cuarto trimestre del año 2010, el trimestre con una deuda más alta de los cuatro trimestres de 2010 que fueron objeto de la liquidación. Así se exponía en la resolución: «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, 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». No podemos menos que dejar constancia crítica de la indebida utilización del concepto de periodo impositivo (concepto impropio en el ámbito del IVA, a pesar de que sí lo emplee la directiva y hasta la ley española en los artículos 97, 114 y 123) e igualmente formulamos nuestros reparos por razón de coherencia ante el criterio del Reglamento de Revisión que rechaza la acumulación de las deudas de los periodos de liquidación de un mismo año contradiciendo los criterios seguidos a otros efectos (señaladamente, a los efectos de la cuantía determinante de la existencia de delito contra la Hacienda Pública en el artículo 305 del Código Penal).

⁵ En realidad, el fallo del Tribunal Económico-Administrativo fue parcialmente estimatorio: se contradujo parcialmente a la Inspección, por haber aplicado el tipo general del impuesto a los servicios de custodia de niños por los monitores, en lugar del tipo reducido previsto en el artículo 91.1.2.7.º de la Ley del IVA. En la argumentación del tribunal sobre esta cuestión del tipo reducido sale a relucir cómo deben ser corregidos los criterios administrativos por mucho que hubieran aplicado la legislación entonces vigente, si esa legislación se reveló como contraria a la directiva, por lo que hubo de ser modificada con posterioridad. Más adelante volveremos al asunto de la aplicación temporal de las reformas internas.

una atención a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea digna de agradecer. No obstante, lejos de ese panorama, lo cierto es que en esta resolución se sigue ratificando de manera expresa el criterio de los planes de estudios y se hace una lectura superficial o poco convincente de la jurisprudencia. Lo iremos viendo a continuación de forma más detallada.

2. REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN

2.1. REQUISITO SUBJETIVO. LA CONDICIÓN DE CENTRO EDUCATIVO DERIVADA DEL DESARROLLO DE ACTIVIDADES DE EDUCACIÓN

En materia de IVA y educación, es habitual comenzar el análisis de los requisitos necesarios para la aplicación de la exención por la vertiente subjetiva.

La letra i) del artículo 132.1 de la directiva concede la exención no solo a los centros públicos cuyo objeto sea la educación, la enseñanza o la formación sino también a cualquier otro organismo (empresa, entidad...) que tenga fines comparables. El término utilizado en la versión en español de la directiva para consagrar este requisito subjetivo aplicable a los sujetos privados (la concurrencia de «fines» comparables) no nos parece adecuado⁶, en cuanto puede generar la impresión de que las finalidades comerciales de las entidades mercantiles o empresas no resultan comparables a las de los centros públicos, impresión errónea puesto que, como ya hemos avanzado, la finalidad comercial no es óbice para la exención (solo lo sería cuando un Estado miembro así lo decidiera expresamente, haciendo uso del margen que a estos efectos concede el art. 133 de la directiva, pero en ningún caso por la inocua referencia del art. 132 a los fines comparables⁷). Para evitar esa confusión, nos parece más adecuada la versión en inglés de la directiva, que alude a la necesidad de que las entidades privadas tengan un objeto comparable («*similar objects*»), en lugar de requerir que tengan «fines» comparables («*purposes*») es el término que se hubiera usado si se pretendiera hablar de «fines», como se hace en otros muchos preceptos de la directiva⁸). Pero con independencia del mayor o menor acierto de la terminología empleada, resulta incuestionable que la exención educativa acoge tanto a centros públicos como a entidades privadas con estrategia mercantil⁹.

⁶ Aunque hay que dejar constancia de que esta misma referencia a los «fines» que consideramos incorrecta se utiliza también en otros idiomas (por ejemplo, francés, portugués o italiano).

⁷ La finalidad comercial sí es un impedimento para la exención en concepto de operaciones relacionadas directamente con los servicios educativos exentos, porque así lo establece el artículo 134 de la directiva, pero no para los propios servicios educativos u operaciones principales.

⁸ Artículos 9, 16, 26, 80, 249, 349 y 392.

⁹ Véase la Sentencia de 28 de noviembre de 2013, MDDP, C-319/12 –NFJ052825– (que utiliza fundamentalmente la argumentación de la Sentencia de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello, C-498/03 –NFJ020126–).

¿Qué problema entonces se puede encontrar una entidad privada que se dedica a desarrollar las actividades de custodia de alumnos en el tiempo interlectivo con monitores especializados, para entender que forma parte del conjunto de sujetos con derecho a la exención del IVA? Pues lo cierto es que estas entidades (o los clientes finales de sus actividades, según se mire) si se estaban encontrando con problemas, con la resistencia de nuestra Administración tributaria a la aplicación de la exención, según los antecedentes que extraemos de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 19 de enero de 2017, resolución cuyo examen nos va a servir para ilustrar nuestra posición sobre este tema de los servicios de monitores. Así, observamos que en el asunto en cuestión los órganos de inspección de la Agencia Tributaria habían descartado que la sociedad TT pudiera considerarse un centro educativo basándose en dos argumentos desenfocados, que no llegaron a ser oportunamente contradichos por el Tribunal Económico-Administrativo Regional.

En primer lugar, se rechazó la exención porque la empresa TT no correspondía al concepto de centro educativo que según la Inspección había forjado la Dirección General de Tributos, «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». Se coloca en una posición absolutamente opuesta a la de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que se puso de manifiesto especialmente en la Sentencia de 14 de junio de 2007, Haderer, C-445/05 (NFJ025813). La Administración tributaria alemana había sostenido en relación con unos cursos de cerámica y alfarería que no conllevaban «requisitos análogos a los de las clases impartidas habitualmente en escuelas o universidades» sino que, «bien al contrario, tales cursos están destinados únicamente al ocio». El Tribunal de Luxemburgo rechazó esa estrategia formalista, porque podría originar divergencias entre la aplicación del régimen del IVA en los diferentes Estados miembros, debido a que estos organizan sus sistemas de enseñanza en función de modalidades distintas. Y recordó un principio clave en su doctrina según el cual las exenciones contempladas en la directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión Europea, autonomía que tiene por objeto evitar que se produzcan tales divergencias de un Estado miembro a otro, y autonomía conceptual que choca frontalmente con el criterio nacional o interno de los planes de estudios. No se puede hacer una interpretación particular de la exención «en el sentido del sistema educativo alemán», puesto que «la sujeción al IVA de una determinada operación o su exención no pueden depender de su calificación en Derecho nacional». Este criterio jurisprudencial inhabilita por completo la tesis *localista* aplicada por nuestra Administración tributaria (la Agencia Tributaria siguiendo a la Dirección General de Tributos), que basa la verificación de la aplicabilidad de la exención en si la empresa que presta el servicio se ocupa de materias incluidas en los planes de estudios del sistema educativo español.

En segundo lugar, se insiste en que la empresa no desarrolla como actividad principal o única la educativa como si fuera un requisito (así se dice expresamente), y no lo es. Un centro educativo se puede dedicar a actividades educativas y a otras diferentes sin problema; baste citar el ejemplo de las universidades que se dedican a la docencia y a la investigación, y la actividad investigadora no se considera ni siquiera una actividad directamente relacionada con la enseñanza universitaria (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de junio de 2002,

Comisión/Alemania, C-287/00 –NFJ013022–). En el IVA los sectores diferenciados o la regla de la prorrata son institutos que ponen de manifiesto la posibilidad de combinar actividades con un distinto tratamiento. Por tanto, no puede considerarse un impedimento para la aplicabilidad de la exención desde el punto de vista subjetivo que las empresas se dediquen a los servicios de monitores en tiempo intelectual y al mismo tiempo al suministro de comidas.

Dado que los argumentos empleados pueden considerarse argumentos fallidos o inconsistentes, ¿cuáles han de utilizarse a la hora de verificar si TT (y en general, cualquier empresa del ramo) es, o no es, un centro educativo? Pues bien, aunque no cabe duda de la validez de la referencia a dos requisitos, subjetivo y objetivo, para que resulte aplicable la exención, lo cierto es que ambos se terminan reuniendo, una vez que la legislación española ha optado por no aplicar las potenciales restricciones que, respecto del factor subjetivo, admite la directiva, en su artículo 133. Según este precepto, que complementa la regulación de varias de las exenciones dirigidas a actividades de interés general, entre ellas, la que nos ocupa, los Estados miembros podrán subordinar la concesión de la exención a las entidades privadas al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes: no tener por objeto la consecución sistemática de beneficios; tener gestores y administradores con carácter filantrópico; aplicar precios no superiores a los autorizados por las autoridades públicas o inferiores a los exigidos por empresas comerciales análogas; o no provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA. España ha decidido no subordinar la exención a ninguna de estas condiciones, dejando expedito el camino para que las empresas privadas con propósito abiertamente comercial y ánimo de lucro puedan disfrutar igualmente de la exención. Con lo cual el requisito subjetivo es que sea un centro dedicado a las actividades de educación, enseñanza o formación, sencillamente. Y, por tanto, para determinar ese requisito subjetivo hay que constatar al mismo tiempo el requisito objetivo: que las actividades realizadas por ese centro tengan cabida en el concepto de actividades de educación, enseñanza o formación cubiertas por la exención.

En ese sentido, obsérvese que nuestros reproches en los párrafos anteriores han ido dirigidos hacia la postura de la Inspección, porque en este punto el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña no vino a añadir carga alguna al razonamiento previo, y si apenas entra a debatirlo, es porque creemos que asume implícitamente la idea que defendemos de que la cualidad de centro educativo de TT no es en realidad una cuestión problemática en sí misma sino que termina dependiendo del aspecto objetivo. Aunque en algún momento la resolución sí parece incidir en la vertiente subjetiva de los requisitos de la exención y descarta la calificación de TT como centro educativo («admitir esta concepción amplia de planes de estudios conduciría a calificar como centros educativos a las entidades que realizan dichas actividades»), un análisis detenido pone de manifiesto que el pronunciamiento se hace depender directamente de la vertiente objetiva de los requisitos, es decir, del hecho de que las actividades que desarrolla esta empresa tengan el exigible carácter educativo. Así, el tribunal insiste en que «el aspecto nuclear de la cuestión es determinar si los servicios de guarda y custodia [...] pueden encuadrarse o no en la categoría de educación de la infancia o de la juventud». Es cierto, insistimos, que se recoge –como no podía ser de otra forma– que el artículo 20.Uno.9.º distingue dos tipos de requisitos, subjetivo y objetivo. Pero más allá de estas afirmaciones introductorias, que po-

demos tildar de rituales en materia de la exención educativa, no se aporta ningún razonamiento directo y específico al respecto. Se reproduce una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de abril de 2011 (R. G. 8044/2008 –NFJ042859–) en la que sobre este aspecto subjetivo se rechazaba la cualidad de centro educativo de la empresa implicada porque «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», lo cual no tiene nada que ver con el caso que nos ocupa. E importa destacar que el Tribunal Económico-Administrativo Central, en esa resolución recogida por el tribunal catalán, no utiliza el concepto de centro educativo en el que se basaba la Inspección vinculado a los planes de estudios, sino que se proclama que «tendrán 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» (educación/enseñanza, habría que matizar). Este concepto creemos que se adapta mejor a las condiciones de la empresa TT, a expensas de que se dilucide (factor determinante) si los servicios prestados son o no servicios inscribibles en el ámbito de la exención, esto es, dependiendo del requisito objetivo.

2.2. REQUISITO OBJETIVO. LA IMPROCEDENTE DIFERENCIACIÓN ENTRE EDUCACIÓN Y ENSEÑANZA A LOS EFECTOS DE SU INCLUSIÓN EN EL ÁMBITO DE LA EXENCIÓN DEL IVA

Una vez acordado que la decisión correcta sobre el caso que nos ocupa depende en esencia del cumplimiento o no del requisito objetivo de la exención, se trataría simplemente de determinar si los servicios de monitores en tiempo interlectivo (verbigracia, los prestados por la empresa TT en el caso examinado por el Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña) pueden catalogarse como «educación de la infancia o de la juventud».

Y de entrada, hay que empezar subrayando que el texto de la letra i) del artículo 132.1 de la directiva, e igualmente el del subapartado 9 del artículo 20.Uno de la ley española en su transposición, incluyen en el ámbito de la exención tanto el concepto de educación como el concepto de enseñanza. En el listado de servicios exentos se enumeran de manera sucesiva tanto «la educación de la infancia y de la juventud» como «la enseñanza escolar o universitaria» (además de la formación o el reciclaje profesional). Conviene recalcarlo para atajar la tesis de algunas contestaciones de la Dirección General de Tributos avisando de que el concepto de «educación» es mucho más amplio que el de «enseñanza», de manera que la exención de la primera «podría tener consecuencias no deseadas por el legislador», tesis alarmista o restrictiva que resulta acogida por el Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña y que a nuestro juicio debe ser rechazada. Además de la impropia o confusa alusión a los deseos «del legislador», que no puede ir referida a nuestro poder legislativo, que en este punto concreto no ha hecho sino copiar los términos de la directiva, no tiene sentido lamentarse de las eventuales consecuencias negativas que tendría el hecho de que la educación sea más amplia que la enseñanza, cuando es evidente que la directiva

lo ha asumido de manera consciente, con el ánimo indiscutible de que el beneficio fiscal alcance no solo a la enseñanza escolar o universitaria, formalmente considerada, sino al concepto material de educación, como actividad de interés general. De manera que no puede concederse valor a esa línea interpretativa, que abiertamente contradice los deseos explícitos del *verdadero legislador*, el «legislador» de la Unión Europea.

El argumento pretendidamente desactivador de la exención del concepto amplio de educación se utiliza en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña para contestar un Informe de 21 de abril de 2014 emitido por el director general de la Dirección General de Evaluación y Cooperación Territorial de la Secretaría de Estado de Educación, Formación Profesional y Universidades, ante una consulta realizada por la Federación Empresarial de Organizaciones Empresariales de Ocio Educativo y Sociocultural (FOESC), sobre la naturaleza de las actividades prestadas por monitores en tiempo interlectivo. El Tribunal Económico-Administrativo sostiene que este informe no supone variación relevante respecto de un informe previo que había sido emitido por la Subdirección General de Ordenación Académica del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, de 4 de mayo de 2012, y que ya había sido tenido en cuenta por la Dirección General de Tributos, en el sentido de no concederle valor suficiente como para afirmar el componente educativo de los servicios desarrollados fuera del horario de clase. Sorprendentemente, se dice en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional que no se observan cambios («a juicio de este tribunal el referido informe no conduce a una alteración de la doctrina de la DGT»), cuando en el Informe de 2014 se indica de manera explícita que «es necesario precisar la respuesta del oficio de 4 de mayo de 2012». Es cierto que en el primer informe ya se reivindicaba el carácter educativo de estas actividades, pero se ponía el acento en que no formaban parte del plan de estudios del sistema educativo, aspecto que resultaba clave en el entendimiento –desenfocado– de la Dirección General de Tributos. El nuevo informe pretende ir más lejos y aclarar que el hecho de no pertenecer a los contenidos estandarizados que integran la estructura básica de los planes de estudios mínimos u obligatorios no obsta para afirmar con rotundidad el carácter educacional de las actividades interlectivas organizadas: «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».

La propia Dirección General de Tributos en sus habituales consultas al respecto empieza afirmando que «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 mencionada exención y teniendo en cuenta a tal fin los criterios anteriormente expuestos, corresponde al Ministerio de Educación, Cultura y Deporte», por lo que sorprende que no se conceda valor a la postura ministerial que con toda claridad reivindica el carácter educativo de la atención a los educandos en tiempo interlectivo. Además, no puede ignorarse que el informe de las autoridades educativas es un informe que se dirige ex profeso a intervenir en la discusión sobre la exención del IVA en los términos en los que venía dirimiéndose, es decir, en relación con el requisito sostenido por la Dirección General de Tributos de la inclusión en los planes de estudios; y de ahí, el esfuerzo en justificar dicha inclusión, empleando el concepto más amplio de planes de estudio en sentido material. No cabe duda de que el ministerio del ramo, cuya competencia se reconoce por la Administración tributaria, ha mostrado su deter-

minación a favor de la exención de estas actividades, determinación que no entendemos por qué no se respeta. Y ello a pesar de que el esfuerzo mostrado en el informe por justificar la inclusión en los planes de estudio para adaptarse a las exigencias conocidas era en cierto grado un esfuerzo innecesario, en la medida en que, como ya hemos puesto de manifiesto, nuestra Dirección General de Tributos incurre en un error flagrante al emplear el criterio de los planes de estudios, criterio que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha descartado en la ya citada sentencia Haderer por razones de homogeneidad aplicativa de las exenciones a nivel europeo, sin que deba atenderse a cómo los diferentes Estados miembros organizan sus respectivos sistemas de enseñanza. Y además, el Tribunal de Justicia ha descartado el empleo de requisitos relativos a la organización nacional de la educación (terreno al que podría adscribirse el requisito de los planes de estudios), en una sentencia relativa a la exención de las clases particulares, donde la redacción de la directiva tiene un alcance menor que en la exención de los servicios prestados por centros. Téngase en cuenta en esa línea que en la legislación española la referencia a los planes de estudios no aparece en el artículo 20.Uno.9.º en relación con los servicios prestados por centros educativos (esto es, se la sacó de la manga la Dirección General de Tributos), sino en el artículo 20.Uno.10.º en relación con las clases particulares. Si la referencia a los planes de estudios en la regulación de la exención de las clases particulares debería eliminarse conforme a la doctrina Haderer, es evidente, a mayor abundamiento, que no cabe utilizar la vara de medir de la inclusión o no de las materias en los planes de estudios para valorar la aplicabilidad de la exención de las entidades dedicadas al sector educativo¹⁰. Por tanto, basta con afirmar, sin mayor formalismo, que se trata de educación para entenderlos servicios inscribibles en el ámbito de la exención del IVA¹¹. Y la función educativa de estos servicios de monitores resulta indiscutible, como se desprende de los informes ya citados. También procede mencionar los completos estudios en nuestra doctrina que avalan el carácter objetivamente educativo de las actividades de atención a niños en tiempo interlectivo que los centros escolares delegan en empresas especializadas con personal especializado, en particular los trabajos de Blázquez Lidoy¹².

¹⁰ La enmienda que dio origen a la reforma del artículo 20.Uno.9.º en 2014 para acoger expresamente la exención de los servicios de monitores en tiempo interlectivo se refería a «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», es decir, acogía la tesis del Informe del Ministerio de 2014 y se desentendía del criterio administrativo. No creemos que el hecho de que esta parte de la enmienda no prosperara suponga cierto aval al factor de la integración en planes de estudio, puesto que la rebaja de los términos de la enmienda fue mucho más amplia, no afectó solo a este punto, sino también a buena parte de la enumeración de actividades que quedarían exentas, «como las salidas, excursiones y otras actividades programadas». Nos parece simplemente que la redacción final optó por un criterio menos reglamentista pero sin que las omisiones resulten necesariamente relevantes.

¹¹ Como es sabido, el artículo 132.1 i) de la Directiva 2006/112/CE declara también la exención de las prestaciones de servicios o las entregas de bienes que se encuentren directamente relacionadas con las actividades de educación o enseñanza exentas. En ese sentido, conviene precisar que los servicios de monitores en tiempo interlectivo quedan exentos por considerarse en sí mismos servicios de educación y no por considerarse actividades accesorias directamente relacionadas con las educativas.

¹² Entre sus múltiples aportaciones al respecto, nos remitimos a Blázquez Lidoy (2013).

Que conste que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña en su Resolución de 19 de enero de 2017 reconoce la calificación de los servicios de monitores como servicios educativos, pero eso le lleva a plantearse «si toda educación se encuadra en el ámbito de la exención», y en este punto se alinea con la respuesta negativa de la Dirección General de Tributos y, como ella, se aferra al criterio de los planes de estudios en sentido riguroso o formal, explicando que admitir la concepción amplia de los planes de estudio representaría una «interpretación excesivamente extensiva». Desde nuestro punto de vista, si es pacífico el carácter de educación de estas actividades y la educación está literalmente recogida en la exención, no tiene sentido hablar de interpretación extensiva; muy al contrario, es una interpretación arbitrariamente restrictiva la que contradice la ecuación obligada de que la educación está exenta, con argumentos tan insustanciales como que «el concepto de educación es mucho más amplio que el de enseñanza». En este plano de la interpretación, creemos que procede denunciar que con frecuencia se confunde el criterio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en virtud del cual las exenciones han de ser objeto de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada entrega de bienes y prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. En múltiples sentencias¹³ el tribunal aclara que sin perjuicio de que los términos empleados en la regulación de las exenciones deban interpretarse en sentido estricto, tal interpretación debe empero ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones. «Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 132 hayan de interpretarse de tal manera que estas queden privadas de sus efectos»¹⁴ (y hay que reiterar que el término educación es empleado por el art. 132 para definir esta exención, además del término enseñanza, lo cual tiene que tener necesariamente un significado o un valor a la hora de situar el alcance aplicativo de la exención).

Puede servir como manifestación de que la interpretación de las exenciones no tiene por qué conducir a un recorte o una minimización de su alcance el acudir al Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE. Dentro de este reglamento, el artículo 44 es el único precepto relativo a las exenciones aplicables a actividades de interés general, y se refiere precisamente al ámbito educativo, disponiendo lo siguiente: «Los servicios de formación o reciclaje profesional prestados en las condiciones establecidas en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112/CE incluirán la enseñanza directamente relacionada con un oficio o profesión así como toda enseñanza destinada a la adquisición o actualización de conocimientos a efectos profesionales. La duración de la formación o del reciclaje profesional será irrelevante a estos efectos». Una formulación de este tenor, que está muy lejos de presentar un sentido limitativo del benefi-

¹³ Además de diversas sentencias recaídas en materias de educación (asuntos Haderer o MDDP), nos remitimos a la Sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann, C-174/11 –NFJ049278–, por ser la específicamente citada y transcrita en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña.

¹⁴ Sentencia de 28 de noviembre de 2013, MDDP, C-319/12.

cio fiscal, sería probablemente descalificada desde posiciones rigoristas, como contraria a la regla de la interpretación estricta de las exenciones, que es un criterio que tiene que ser debidamente entendido, sin que dé pie para rechazar de raíz la indagación equilibrada del verdadero propósito de cada precepto de la directiva en materia de exenciones.

3. LA DEFECTUOSA ARGUMENTACIÓN SOBRE LA EXCLUSIÓN DE LA RETROACTIVIDAD DE LA ACTUAL REDACCIÓN DE LA LEY INTERNA

En relación con los servicios de monitores en tiempo interlectivo, y en concreto, en la resolución del caso de la sociedad TT que venimos comentando, concurre un elemento importante cual es la irrupción de una reforma de la Ley española del IVA, posterior al momento afectado por la liquidación que se discute, reforma que aportó una regulación directa del objeto de este conflicto. En concreto, nos referimos a la modificación del artículo 20.Uno.9.º llevada a cabo por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. Si ya antes de esta reforma nuestra Ley 37/1992 había mostrado desde el principio una preocupación por aclarar el alcance de la exención incluida en la directiva afirmando expresamente la exención de «la guarda y custodia de niños» (concepto este no consagrado de modo explícito en la directiva), entendiéndola una manifestación inscribible en los conceptos que sí están presentes en ella, es decir, inscribible en la educación de la infancia o de la juventud y la enseñanza escolar o universitaria, la Ley 28/2014 avanza en esa dimensión clarificadora del alcance de los servicios exentos al señalar que está exenta 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».

Conforme a la disposición final quinta de la Ley 28/2014, la modificación del artículo 20.Uno.9.º entró en vigor el 1 de enero de 2015 y desde entonces ha resultado pacífico que estos servicios de monitores están exentos del IVA. Así lo certifican diversas consultas de la Dirección General de Tributos, recogidas en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo que venimos comentando: «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)»¹⁵.

Sin embargo, la empresa TT defendía en su reclamación que esta nueva fórmula legal tiene naturaleza meramente aclaratoria, no constituye una innovación o modificación legislativa en sentido estricto, sino solo «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 au-

¹⁵ El Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña comete algún error en esta cita de las consultas. Así, alude a la V0007-16, que en realidad es la 0007-16 –NFC058928– (es decir, no se trata de una consulta vinculante). Existen otras consultas posteriores que la Dirección General de Tributos ha ido contestando en la misma línea; la última de la que tenemos constancia es la V2804/2017, de 30 de octubre (NFC066589).

técnica». De donde se derivaría que la reforma goza de efectos retroactivos, esto es, la nueva redacción «resulta aplicable con anterioridad a la entrada en vigor de la ley» y tiene que ser tenida en cuenta en la resolución del asunto controvertido.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña se muestra contrario a la tesis sostenida por el contribuyente. Examina el preámbulo de la Ley 28/2014 y a pesar de que en él la modificación del artículo 20.Uno.9.º se sitúa en el bloque de ajustes o mejoras técnicas del impuesto («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»), el tribunal se centra en la utilización por la exposición de motivos del verbo extender («se extiende la aplicación de la denominada "exención educativa" a los servicios de atención a niños en el centro docente prestados en tiempo interlectivo») para extraer la conclusión, eso sí, de manera harto dubitativa o poco tajante, de que la nueva redacción «parece responder a una ampliación del ámbito objetivo del impuesto» o «esta parece ser la intención de la norma», afirmaciones titubeantes que el tribunal termina apuntalándolas con el argumento discutible de que esa y no otra ha sido la interpretación de la Dirección General de Tributos, en la consulta V0007-16 (consulta que se reproduce subrayando que 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»). Lo calificamos de argumento discutible, a nadie se le escapa, porque este órgano directivo solo vincula en sus contestaciones a los órganos de la Administración encargados de la aplicación de los tributos, lo cual no incluye a los tribunales económico-administrativos, que deberían asentar su criterio con un grado mayor de autonomía del que se desprende en esta ocasión.

Desde nuestro punto de vista, asiste la razón a la empresa recurrente y la redacción introducida no tiene, no puede tener, pretensiones innovadoras de extensión, dado que la directiva no ha cambiado en este punto, y no puede cambiar por tanto desde una determinada fecha lo que está exento y lo que no. Una reforma en una legislación nacional sí puede representar un cambio con efectos *ex nunc* cuando la directiva ofrece márgenes de actuación a los Estados miembros, como ocurre con los tipos de gravamen, por poner el ejemplo más claro, o en el caso que nos ocupa, el artículo 133 de la directiva permite a los Estados establecer limitaciones subjetivas a las empresas privadas para el disfrute de varias de las exenciones del artículo 132, entre ellas la educativa (*los Estados miembros podrán subordinar la concesión de la exención a entidades que no sean de derecho público al cumplimiento de una o de varias de las condiciones* enumeradas en ese art. 133, posibilidad de la que ya sabemos que no ha hecho uso España, al menos hasta la fecha, porque aquí sí cabría una reforma con virtualidad evidentemente *ex novo*). Pero esa flexibilidad no se da en la materia tratada, en cuanto al ámbito objetivo de la exención, de modo que el concepto de educación o de enseñanza es aquel al que se refiera la directiva y no cabe que los Estados amplíen o disminuyan su alcance. De donde se colige que la modificación experimentada presenta una naturaleza necesariamente interpretativa, interpretación con validez igualmente para las situaciones anteriores a su vigencia. Si los servicios de monitores en tiempo interlectivo se declaran exentos es porque se consideran servicios de educación y como tales servicios de edu-

cación estaban ya exentos, con independencia de que en España lo hubiéramos estado negando incorrectamente y hayamos tardado en reconocerlo, mas el reconocimiento no puede pretender erigirse en una solución novedosa. Si no ha habido un cambio en el nivel de la normativa de la Unión Europea que se está transponiendo, no puede haber un cambio en la legislación nacional que se pretenda con efectos temporales exclusivamente hacia el futuro¹⁶.

Podría sacarse a colación en contra de nuestra tesis de los efectos retroactivos del pronunciamiento legal el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE. En él se advierte lo siguiente sobre su contenido: «Dichas disposiciones de aplicación solo son jurídicamente vinculantes desde la fecha de la entrada en vigor del presente reglamento y no prejuzgan la validez de la legislación y de la interpretación adoptadas anteriormente por los Estados miembros»¹⁷. Sin embargo, hay que distinguir entre lo que se puede hacer desde las fuentes del Derecho de la Unión Europea y lo que se puede hacer en el IVA desde las fuentes del Derecho nacional. El reglamento, por mucho que sea un reglamento de ejecución porque en este caso concreto asuma esa función respecto de la Directiva del IVA, es una fuente del derecho legitimada para intervenir en la materia que regula, por una llamada expresa de la directiva¹⁸. Y en esa medida, el juego de

¹⁶ Recientemente hemos asistido a un cambio en el ámbito del IVA nacional al que se han otorgado efectos internos sin que se haya modificado la Directiva del IVA y de ahí que convenga que nos detengamos brevemente en su comentario para descartar que haya contradicción con lo que venimos sosteniendo. Nos referimos al turno de oficio de los abogados o asistencia jurídica gratuita. La sujeción al IVA parecía haber quedado clara tras la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de julio de 2016, *Ordre des barreaux francophones et germanophone* y otros, C-543/14 (NFJ063393) (y así fue confirmado por la Dirección General de Tributos en las Consultas V0173/2017 –NFC062950– y V0179/2017 –NFC062951–, con independencia de que la Administración pública competente y no el destinatario de la asistencia se fuera a hacer cargo del gasto derivado de la repercusión del IVA). Sin embargo, la reforma de la Ley de asistencia jurídica gratuita llevada a cabo por la Ley 2/2017, de 21 de junio, trajo consigo una nueva configuración del servicio, reivindicando su carácter obligatorio y gratuito (si en la anterior redacción legal se hablaba del cobro por los abogados de una retribución, ahora se alude a una indemnización). Con esa transformación del instituto, la Dirección General de Tributos admite la no sujeción al IVA (Consulta V1706/2017 –NFC065124–) con efectos de 1 de enero de 2017 (fecha de entrada en vigor de lo establecido por la Ley 2/2017). Pues bien, esta situación no puede a nuestro juicio asimilarse a la de los servicios de monitores porque en esta ocasión no se ha pretendido una modificación sobrevenida de la normativa interna del IVA con efectos desde la entrada en vigor de la misma (que sería inaceptable, insistimos, si no ha cambiado la directiva), sino que lo que cambia es la naturaleza del supuesto de hecho al que hay que aplicar la normativa del IVA; es decir, no tiene nada que ver lo ocurrido con la asistencia jurídica gratuita donde el cambio se produce aplicando la misma normativa del IVA que ya se venía aplicando pero a un supuesto de hecho que antes presentaba una naturaleza diferente (dejando en este trabajo al margen las dudas sobre si los cambios legales en la asistencia jurídica gratuita pueden asumirse como una transformación sustancial de la prestación o como un simple maquillaje formal para intentar evitar el gravamen que se derivaba de la jurisprudencia citada). Mientras que con los servicios de monitores, se pretende aplicar a los mismos servicios una normativa del IVA diferente, lo cual no está justificado si la directiva se mantiene idéntica.

¹⁷ Apartado 2 de los considerados que preceden al articulado del reglamento.

¹⁸ Es el artículo 397 de la Directiva del IVA el que autoriza al Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, a adoptar «las medidas necesarias para la aplicación de la presente directiva».

relaciones entre directiva y reglamento (reglamento que resulta obligatorio y directamente aplicable en cada Estado miembro) otorga una natural capacidad para decidir los criterios de entrada en vigor. La no retroactividad prevista en el Reglamento 208/2011, es decir, la autolimitación temporal, adquiere pleno sentido en el caso del reglamento de ejecución, que es una figura prevista en el artículo 291 del Tratado de Funcionamiento para las situaciones en que «se requieran condiciones uniformes de ejecución de los actos jurídicamente vinculantes de la Unión». Al dar entrada a un reglamento de ejecución de la Directiva del IVA se está admitiendo que la directiva en algunos puntos puede prestarse a distintas aplicaciones, pero cuando se fije un criterio de aplicación en aras de la uniformidad no se pretende desmentir radicalmente la aplicación que se pudiera estar haciendo en ausencia del criterio orientador. De ahí que no se imponga la retroactividad. El caso de las legislaciones nacionales es distinto y mucho más modesto en su capacidad –nula– de determinar si el texto de la directiva se prestaba o no a distintas y evolutivas interpretaciones. Las normas internas tienen una labor de mera transposición. Por tanto, no tienen potestad para dictar normas de aplicación que resuelvan problemas interpretativos con pretensiones de estar estableciendo la regla correcta. Ello iría en contra del bien de la uniformidad que resulta predicable en relación con la interpretación de las exenciones, que no olvidemos que constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión Europea, cualidad que se reivindica en la jurisprudencia con la finalidad obvia de evitar divergencias entre los distintos países en la aplicación del IVA. En definitiva, el legislador interno no es competente para limitar en el tiempo los efectos de sus reformas del IVA cuando esas reformas solo constituyen una adaptación a los designios previos e inalterados de la directiva¹⁹.

Precisamente por esta falta de competencia nacional, se han criticado doctrinalmente los pronunciamientos que hace nuestro artículo 20 de la Ley del IVA ajenos a la estricta regulación de la directiva²⁰. Nosotros creemos que pueden tener en algunos casos un valor orientador favorable²¹, pero ello no obsta para reconocer su incapacidad innovadora y su total falta de poder frente a lo que disponga la directiva (la directiva, junto a la interpretación de la misma desplegada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea).

¹⁹ Y cuando hablamos de necesaria retroactividad de los cambios internos para adecuar la legislación nacional a las verdaderas exigencias de la directiva, dejamos a salvo las situaciones en las que los perjudicados por una regulación defectuosa previa son los ciudadanos, en la medida en que se pueda hacer valer la prohibición del denominado efecto directo vertical descendente.

²⁰ Véase, por ejemplo, Blázquez Lidoy (2014).

²¹ El artículo 131 de la Directiva del IVA indica que las exenciones se aplicarán en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones, lo cual representa de alguna manera una llamada a la implicación de los Estados que estarían habilitados para favorecer en sus textos de transposición la aplicación correcta y sencilla de las exenciones, corrección que sale beneficiada si se aclaran algunos aspectos difusos del ámbito de la exención; a sabiendas en todo caso de que solo tienen un valor interpretativo y de que en este caso particular la interpretación del legislador nacional no puede tildarse de interpretación auténtica, por falta de competencia, de modo que el posicionamiento legislativo nacional podría ser una interpretación equivocada –y en esa medida rechazable– de los designios de la directiva.

Llegados a este punto, interesa recalcar que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, en el asunto de la empresa TT, no solo yerra al descartar la retroactividad con una lectura poco convincente del verbo «extender» empleado en el preámbulo de nuestra Ley 28/2014, sino que se contradice a sí mismo cuando, tras rechazar el efecto retroactivo de la reforma, admite a continuación que con independencia de la valoración de los efectos de la reforma, lo esencial continúa siendo la interpretación de la exención a la luz de la norma y la jurisprudencia europeas. Y en ello podemos estar de acuerdo, desde luego, pero conceder el rol decisivo a la norma y la jurisprudencia europeas supone de manera palmaria que la solución ha de ser la misma antes y después de la modificación legislativa española, porque no ha habido cambios en el plano determinante, que es lo que podríamos llamar el plano *européo*. En concreto, el órgano económico-administrativo hace el reconocimiento de la hegemonía del plano *européo* y, por ende, el reconocimiento indirecto de la retroactividad, tras sacar a colación, en un gesto plausible de atención a la doctrina, la tesis prorretroactividad de Blázquez Lidoy²². Vale la pena reproducir el hilo argumental del Tribunal Económico-Administrativo que supone, a nuestro juicio, una confesión de parte del valor retroactivo inherente a la reforma: «Este tribunal no desconoce la interpretación que mantiene parte de la doctrina, en particular el profesor Alejandro Blázquez Lidoy, 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 solo 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. 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.9.º, **tanto en la anterior como en la presente redacción de la Ley 37/1992**, a la luz de la doctrina comunitaria» (la negrita es nuestra).

Es decir, cuando el Tribunal Económico-Administrativo anuncia abiertamente que la resolución del caso la va a basar de modo esencial en la interpretación de la norma española que se deriva de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, tiene que admitir al mismo tiempo (en absoluta contradicción con su discurso previo) que las conclusiones a las que llegue

²² Blázquez Lidoy (2015).

tendrán virtualidad «tanto en la anterior como en la presente redacción de la Ley 37/1992». Así lo reafirma el propio tribunal cuando señala que el análisis del texto de la ley española desde la perspectiva de la directiva y de la jurisprudencia europeas solo puede conducir a dos opciones interpretativas:

- La opción a) supondría admitir que el concepto de guarda y custodia de los niños, «junto a los servicios que posteriormente se incorporan expresamente en la norma», entran dentro del ámbito objetivo de la exención al impuesto y, «puede añadirse, tanto antes como después de la modificación normativa».
- O la opción b) en virtud de la cual la inclusión de estas actividades como exentas en el texto español «supone una extensión de la exención que contraviene la directiva comunitaria».

Obsérvese que ambas alternativas descartan o se desentienden del inicial problema de la supuesta eficacia temporal limitada de la reforma. En nuestra opinión, el Tribunal Económico-Administrativo Regional o se inclina por la opción a) de respeto al criterio manifestado por la ley española y lo aplica a la resolución del caso porque ese nuevo criterio legal es meramente aclaratorio y tiene validez también para los supuestos anteriores a su aparición, como el propio tribunal advierte; o se inclina por la opción b) de considerar que la ley española pudiera estar extendiendo indebidamente el ámbito de la exención, pero entonces no puede rechazar la aplicación de la exención al caso en litigio sino que tiene que elevar la cuestión prejudicial para que sea el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el que intervenga de manera competente en la duda interpretativa. Lo que no cabe es la opción intermedia que parece acoger el tribunal catalán consistente en realizar por sí mismo una interpretación de nuestra normativa interna para hacerla compatible con lo que según él se deriva de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea²³; no cabe porque el sentido de la ley española es claro al considerar que sí entran estos servicios dentro del ámbito objetivo de la exención (y ya recogíamos antes cómo el propio Tribunal Económico-Administrativo afirmaba que «no resulta discutido que con la nueva redacción dada por la citada norma los servicios aquí cuestionados resultan exentos», por mucho que después se perciba su valoración crítica que le lleva a hacer una aplicación restrictiva de la exención).

En suma, frente a una primera impresión en la que se deslizan objeciones a la aplicación de la reforma a un supuesto de hecho preexistente, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña lo que está dando claramente a entender es que su postura hubiera sido la misma tras la reforma legal, porque considera que la redacción introducida no resulta procedente conforme a los cánones de la directiva, tal y como han sido alumbrados por la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo. En el fondo no es un problema por tanto de rechazo a la retroac-

²³ ¿Cómo es posible que el Tribunal Económico-Administrativo Regional se permita entrar a conocer si la «concepción extensiva» que permitiría la inclusión de estos servicios en la exención «tiene algún tipo de limitación»? ¿Cómo es posible que el tribunal se permita entrar a conocer de los límites con los que a su juicio hay que reducir el tenor legal?

tividad, que el Tribunal Económico-Administrativo termina admitiendo tácitamente, cuando se dedica a extraer conclusiones directas de la norma y la jurisprudencia europeas, conclusiones que no se puede pretender que sirvan de distinta manera antes y después de 2015. Lo que se desprende de la argumentación seguida en la resolución no es que la reforma resulte inaplicable al caso objeto del recurso por un análisis de vigencia temporal, sino que el Tribunal Económico-Administrativo se ha desentendido de la redacción legal para la resolución de este supuesto y se ha basado solo en su interpretación directa de los criterios jurisprudenciales emanados de las instituciones de la Unión Europea. Una interpretación libérrima según la cual no cabría admitir incondicionalmente la exención de este tipo de servicios, como hace la ley española, sino que hay adicionalmente que supervisar desde el punto de vista objetivo, si la guarda y custodia de los niños viene acompañada de una función educativa realizada por los propios monitores («que no es el supuesto contemplado en las presentes actuaciones», según el errado criterio del Tribunal Económico-Administrativo, que recordemos que hace una interpretación sesgada hacia el concepto de «enseñanza» en detrimento del concepto de «educación», cuando ambos están igualmente plasmados en la directiva), y desde el punto de vista subjetivo, si los fines perseguidos por la entidad privada son fines educativos comparables a los de los centros públicos («lo que tampoco concurre en el presente supuesto», según el criterio que no compartimos del Tribunal Económico-Administrativo).

4. EL DISCUTIBLE APOYO EN LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA DE LAS TESIS CONTRARIAS A LA EXENCIÓN INCONDICIONAL DE LA ATENCIÓN A NIÑOS EN TIEMPO INTERLECTIVO

Como ya ha quedado señalado, la referencia de nuestra normativa interna a la exención de la guarda y custodia de niños, con carácter general antes de la reforma y con la inclusión explícita de los servicios de atención en tiempo interlectivo tras la reforma, no aparece recogida en la directiva. Tras las dudas o el rechazo anterior por parte de la Administración tributaria, el legislador optó por el añadido con el que se aclara que este tipo de servicios representan una manifestación inscribible en el concepto exento de educación. Sin embargo, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña sostiene una tesis crítica al respecto. En la resolución que venimos comentando se desliza claramente la sensación de que el tribunal no está de acuerdo con el criterio legal introducido y piensa que no se compadece con las exigencias de la directiva y la jurisprudencia.

Pues bien, aun dejando claro que el Tribunal Económico-Administrativo no debía haber actuado como ha actuado sino que estaba obligado o a elevar la cuestión prejudicial o a aplicar el criterio del legislador, sin permitirse discutir su acierto en la transposición de la directiva, una vez admitido tácitamente que la directiva solo puede tener una interpretación, la misma antes y después de la reforma, nos permitimos añadir que el tribunal catalán tampoco acierta, a nuestro juicio, cuando deja traslucir su contrariedad con la fórmula de la vigente ley española. Creemos

que las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea empleadas o esgrimidas para considerar que no es del todo correcto el pronunciamiento de nuestra ley y necesita ser limitado, no representan en realidad un obstáculo para la validez del texto del artículo 20.Uno.9.º. Ahora bien, no podemos menos que reconocer que ciertos aspectos de la doctrina del Tribunal de Luxemburgo están resultando perjudiciales para zanjar el problema de los servicios de monitores, en cuanto que se prestan con facilidad a un entendimiento riguroso o restrictivo de la exención educativa, que desde nuestra perspectiva, no constituye la verdadera intención del tribunal europeo. Veamos a continuación cuáles son esos hitos jurisprudenciales que han contribuido a suscitar la creencia (no solo en el órgano económico-administrativo, también se detecta cierto eco doctrinal) de que nuestra ley está siendo demasiado generosa al calificar como exenta sin mayor matiz la atención a niños durante tiempo interlectivo.

4.1. EL DESLINDE ENTRE LA EXENCIÓN EDUCATIVA Y LA EXENCIÓN DE LA ASISTENCIA Y PROTECCIÓN A LA INFANCIA Y LA JUVENTUD. ¿ES POSIBLE PRESUMIR EL COMPONENTE EDUCATIVO CUANDO EL SERVICIO EN TIEMPO INTERLECTIVO SE PRESTA EN LOS CENTROS ESCOLARES?

Para poner de manifiesto de dónde pueden venir los problemas en la correcta aplicación de la exención del IVA a los servicios de monitores, hay que empezar haciendo referencia a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 9 de febrero de 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04 (NFJ021513). En ella no se pudo ofrecer un pronunciamiento rotundo sobre si era aplicable la exención del artículo 132.1 i) de la directiva (la exención educativa) porque «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». De esa consideración final se ha querido extraer la idea de que es preciso en cualquier actividad de custodia de niños dilucidar sobre la presencia del elemento educativo y ello descalificaría la fórmula genérica que utiliza la ley española. Pues bien, según nuestra versión, lo que se deriva de la sentencia citada no es eso, no es correcta la conclusión que extrae el Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña, por mucho que utilice la literalidad del entrecomillado para argumentar que no basta con que haya atención a niños en tiempo interlectivo sino que hay que lanzarse a la determinación de «si se prevé la educación como parte integrante de la custodia de los niños». Esa expresión del Tribunal de Justicia de la Unión Europea debe ser situada en el contexto del caso objeto de su sentencia de 2006. Se trataba de servicios prestados por empresas intermediarias que gestionaban la guarda de niños por cuidadores que atendían a estos en su propio domicilio y lo que el Tribunal de Justicia tenía que entrar a valorar entonces es en qué exención o exenciones podrían inscribirse tales servicios de entre las varias que rodean el asunto infantil. Y es ahí a la hora de deslindar entre la aplicación de nuestro apartado 8.º del artículo 20.Uno (el que alude a la asistencia social y a la protección de la infancia y la juventud) o la posible aplicación también del apartado 9.º (el de la exención en el ámbito de la educación), cuando la sentencia en buena lógica considera necesaria la labor de

análisis de la presencia o no del elemento educativo. Pero esta es una labor que cuando se trata de servicios prestados en el marco incuestionable de centros docentes, no resulta necesaria. Es decir, el hecho de que las actividades de las empresas de monitores se encuadren en el marco de las actividades ordinarias de un centro docente, integradas en el proyecto educativo del mismo y desplegadas en el tiempo interlectivo, libera de la indagación de si la educación es parte integrante de la custodia porque resulta inherente a tales circunstancias (la educación es en tal caso inherente en el entendimiento del concepto de educación que hemos sostenido siguiendo el informe emanado del ministerio competente), y de ahí que no sea preciso incorporar en el texto legal apostilla o condicionante alguno.

Obsérvese que el texto introducido en la Ley del IVA en 2014 alude a actividades de atención a los niños realizadas «en los centros docentes» o «en aulas», lo cual significa una ubicación necesaria en un contexto de suyo necesariamente educativo. Esa presunción no es posible cuando la custodia se produce al margen de centros docentes, como ocurre en el asunto *Stichting Kinderopvang Enschede*. Aunque hayamos defendido con carácter general al examinar el requisito subjetivo de la exención que la definición de centro educativo reposa en el hecho de dedicarse a actividades educativas, ello no obsta para que demos virtualidad también al dato de ser un centro educativo la sede de la actividad para terminar de fijar en este caso concreto el alcance del requisito objetivo. A mayor abundamiento, la utilización por nuestra ley en la redacción introducida en 2014 del término centro «docente» en lugar del término centro «educativo» (se declara exenta la «atención a los niños en los centros docentes en tiempo interlectivo») puede no ser baladí, porque el calificativo de docente va más ligado al concepto estricto de enseñanza que al concepto amplio de educación –los monitores son educadores pero no necesariamente docentes– lo cual significa que ahí ya está presente un cierto encuadramiento de las actividades a las que se dirige la exención, de modo que las empresas de monitores necesitan de la cobertura de un centro estrictamente docente en el que desarrollen sus actividades para que estas puedan quedar irrefutablemente exentas del IVA²⁴. Aunque parezca un silogismo viciado, sostener que son actividades *per se* educativas porque se realizan en centros educativos-docentes cuando a la vez sosteníamos en el análisis inicial de la exención que son centros educativos aquellos que realizan actividades educativas, nótese que no decimos que las actividades de los monitores en tiempo interlectivo son actividades educativas porque se realizan «por» centros educativos (que ello sí sería una ecuación de ida y vuelta entre el requisito objetivo y el subjetivo, incapaz de demostrar nada), sino que son actividades educativas (las de las empresas de monitores) porque se realizan «en» centros educativos-docentes (otros centros educativos –concretamente, docentes– distintos de las empresas de monitores, y cuyo cumplimiento autónomo del requisito subjetivo de la exención está previamente consolidado). La atención a los niños localizada física

²⁴ En esa línea de vincular el objeto de la exención de los servicios de monitores en tiempo interlectivo a su desarrollo en centros docentes, Calvo Vérez (2017) observa que, con la reforma, el ámbito de aplicación de la exención se proyecta «sobre aquellos casos en los que dichos servicios sean prestados por empresas que se dediquen a prestar tales servicios pero que no sean titulares de **Centros docentes en los que habrían de ser prestados materialmente** los citados servicios» (p. 86; la negrita es nuestra).

y temporalmente en los parámetros de los centros docentes, inserta en el contexto de un proceso pacíficamente educativo, queda impregnada de ese carácter educativo. En ese sentido, otra cosa sería si se realizan actividades fuera de la sede escolar (excursiones o visitas culturales, por ejemplo): la Dirección General de Tributos rechaza abiertamente la exención²⁵ y nosotros vemos claro que en tal caso la reivindicación de un pretendido carácter educativo no encontraría apoyo en la redacción de nuestra ley.

4.2. ¿ES NECESARIO SUBRAYAR LA EXCLUSIÓN DE LAS ACTIVIDADES RECREATIVAS? SE TRATA DE UN CRITERIO JURISPRUDENCIAL VINCULADO A LA EXENCIÓN DE LAS CLASES PARTICULARES

Otras sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que acaso puedan avalar la idea de que resulta excesivamente generosa la actual posición de nuestra ley, con una exención indiscriminada de todas las actividades de que se encarguen las empresas de atención a niños en tiempo interlectivo, son aquellas que en una aproximación al concepto de enseñanza lo entienden comprensivo de cualquier actividad impartida 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 (apostilla final que podría echarse de menos en nuestra normativa interna). Las sentencias a las que nos referimos son la de 14 de junio de 2007, Haderer, C-445/05, y la de 28 de enero de 2010, Eulitz, C-473/08 (NFJ036777).

Así pues, parece que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea da pie para reclamar una exención más matizada de los servicios de monitores, en la que se excluyan aquellas de sus actividades que presenten un carácter puramente recreativo. Sin embargo, conviene percatarse de que esa exclusión de las actividades recreativas se hace en las sentencias citadas al acometer una definición del concepto de «enseñanza escolar o universitaria», mientras que los servicios de monitores están exentos no por esa vía de la enseñanza sino insertos en el concepto más amplio de «educación». Téngase en cuenta en la misma línea que las sentencias Haderer y Eulitz no son pronunciamientos en relación con la exención de la letra i) del artículo 132.1 de la directiva (art. 20.Uno.9.º de nuestra ley), sino con la exención de la letra j) del artículo 132.1 (art. 20.Uno.10.º de nuestra ley), es decir, que se ocupan ambas del tratamiento de la exención de las clases particulares, recogida en un precepto donde solo se habla de la enseñanza escolar o universitaria, y no de la educación²⁶.

²⁵ En las consultas posteriores a la reforma de 2014 (que ya han sido citadas en este trabajo), la Dirección General de Tributos afirma: «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».

²⁶ Si en la jurisprudencia europea se ha defendido cierto acercamiento entre los ámbitos objetivos de las letras i) y j) del artículo 132.1 de la directiva ha ido en la línea de extender en lo posible el elenco de materias que podían entrar

No queremos decir con ello ni mucho menos que se admitan *per se* las actividades recreativas en el concepto de educación, pero lo que sí nos parece es que concurre una cuestión de enfoque, que hace que este factor no deba ser un tema que adquiera protagonismo en la interpretación del concepto de educación del artículo 20.Uno.9.º. Sí lo tiene en la interpretación del artículo 20.Uno.10.º porque ahí se discuten necesariamente actividades o materias objeto de las clases muy concretas y si el tribunal comienza defendiendo con gran amplitud que las clases particulares exentas no se limitan a aquellas que proporcionan una enseñanza reglada que concluye con un examen para la obtención de una cualificación formal (postura que nos ha dado pie para atacar el carácter indebidamente restrictivo del requisito de la inclusión de las materias en los planes de estudios), es lógico que haya también que acotar en el otro extremo, excluyendo las clases particulares en actividades meramente recreativas. Pero en el ámbito del artículo 20.Uno.9.º, si se nos permite la simplificación, estamos en cuestiones de mayor calado (obsérvese que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea no se ha tenido que entretener hasta ahora con cuestiones de ese cariz, como sí ha hecho repetidamente en el marco del art. 20.Uno.10.º). Una vez que se determina que sí nos encontramos ante una empresa que presta servicios educativos, no es preciso al menos con carácter general descender al detalle de lo que se hace en cada momento, no hay que desmenuzar todos y cada uno de los componentes de la prestación educativa. De ahí que nos parezca improcedente la actuación de la Inspección en el asunto resuelto por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña que discriminaba entre las múltiples facetas del servicio para descartar la exención en algunos casos con el argumento de la falta de vinculación con materias incluidas en planes de estudios («siesta, patio y recogida»), mientras que para otras facetas (a las que se denomina «realización de actividades preparadas») se esgrime el argumento de su «carácter recreativo». Nosotros creemos que una vez que se considera el tiempo interlectivo inserto o inscribible en el proceso de educación y perfectamente susceptible de considerarse educativas las entidades que se ocupan de ellas, no hay que seccionar milimétricamente las variadas actividades de que consta ese servicio, de la misma manera que no habría que prorratear en el coste del servicio de los centros docentes la parte proporcional imputable al recreo porque en sí mismo pueda participar del carácter recreativo ni pararse a determinar si esa parte proporcional está exenta porque concurre el factor educativo o porque se considera una actividad directamente relacionada con la educación. Las actividades de los monitores que venimos examinando forman parte del concepto de educación que vimos antes reflejado en el Informe de 2014 emanado de las instituciones educativas competentes y, en esa medida, ningún problema hay en su inclusión generalizada o incondicional en

en la exención de la letra j) por asimilación a su exención en el ámbito de la letra i), pero no tendría sentido defender el proceso inverso aplicando a la exención –literalmente más amplia– de la letra i) las restricciones propias de la letra j). Véase, en este sentido, la sentencia Eulitz (apartado 34): «En este punto, tal como sostiene el Gobierno alemán, para la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra j), de la Sexta Directiva es irrelevante que la formulación de la exención contemplada por esta disposición sea menos amplia –tanto en su versión alemana como en otras versiones lingüísticas– que la de la exención contemplada en la letra i) de dicho apartado, ya que, a diferencia de esta última letra, la letra j) de dicho apartado no menciona de modo explícito, además de la enseñanza escolar o universitaria, la formación».

el ámbito de la exención como un ejemplo aclaratorio. Vamos, por tanto, más lejos de la postura doctrinal que defendiendo con rotundidad el carácter educativo de los servicios de monitores, considera conveniente un pronunciamiento legal más matizado²⁷.

4.3. ¿ES IMPRESCINDIBLE QUE LOS ESTADOS LIMITEN DE ALGÚN MODO EL ALCANCE O LA DEFINICIÓN DE LOS CENTROS EDUCATIVOS EXENTOS?

Una última sentencia que merece destacarse porque ha contribuido de manera muy especial a que se propague la idea de que la legislación española y, sobre todo, cierta interpretación que de la misma ha hecho la Dirección General de Tributos, resultan incompatibles con la directiva, es la del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de noviembre de 2013, MDDP, C-319/12. En ella se viene a sostener que los países han de desarrollar los términos en que la directiva prevé la exención de los centros privados que se dedican al sector de la educación (el requisito o la vertiente subjetiva de la exención); y este necesario desarrollo del concepto de centros educativos merecedores de la exención podría eventualmente perjudicar el acceso a la misma de las empresas de monitores en tiempo interlectivo, según la opinión de algunos autores. Así, pueden percibirse en nuestra doctrina ciertas dudas de que la legislación española no sea compatible con el Derecho de la Unión Europea, y de que se haya ido más allá de lo admitido en la directiva, en particular en la reforma o «extensión» de la exención que se produjo en 2014. Tales dudas han llevado en algún caso (Gómez Aragón) al extremo de recomendar a las empresas de monitores que no reclamen la aplicación retroactiva de la exención para los años anteriores a la reforma (a pesar de inclinarse por la retroactividad como solución adecuada), por temor a que tal reivindicación pudiera ser el detonante de una rectificación normativa, que tendría que ir en una línea de mayor restricción para acomodarse con fidelidad a las exigencias de la directiva en la interpretación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea²⁸.

Desde nuestro punto de vista, conviene efectuar varias aclaraciones para un entendimiento ajustado de la sentencia MDDP. La legislación polaca que era objeto de análisis en esa sentencia simplemente decía «estarán exentos del impuesto [...] los servicios de educación». Es decir, la defectuosa transposición se produjo por la omisión absoluta en torno a la segunda parte del precepto de la directiva que al conceder la exención de los servicios de educación, añade la precisión de que estarán exentos cuando sean prestados por entidades de derecho público o por otros

²⁷ Hay no obstante que reconocer que cuando se produjo la reforma del artículo 20.Uno.9.º para introducir la exención explícita de los servicios de custodia de niños en tiempo interlectivo, en la enmienda inicialmente planteada también se incurrió en este enfoque que nosotros no vemos suficientemente fundado al finalizar la descripción de las actividades exentas, haciendo referencia a cualesquiera otras de análoga naturaleza educativa «siempre que no consistan en el simple entretenimiento lúdico».

²⁸ Véase Gómez Aragón (2015).

organismos-empresas a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines-objetos comparables. Esto es, el componente subjetivo de la exención no aparecía ni siquiera mencionado en el texto polaco.

Pero de ello no puede extraerse la conclusión de que la presencia –necesaria– de ese componente subjetivo deba traer consigo una restricción de los sujetos privados potencialmente destinatarios de la exención. Sí tiene que haber, por la llamada de la directiva, un pronunciamiento legislativo estatal que cubra esa intención explícita de garantizar que las entidades privadas merecedoras de la exención sean entidades con una finalidad o un objeto educativo, como lo tienen los centros públicos; y esta vertiente en la legislación española sí aparece cubierta, por lo que no vemos que en este punto haya debilidad alguna de nuestra transposición, ni que sea necesario circunscribir o matizar más el texto. De hecho, resulta pacífico que la única matización que incorpora nuestra Ley del IVA en este punto (que las entidades privadas estén autorizadas para el ejercicio de las actividades educativas) no puede convertirse en un requisito *sine qua non* aplicando los cánones que dimanaban de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En efecto, según la Sentencia de 17 de febrero de 2005, Linneweber y Akritidis, C-453/02 y C-462/02 (NFJ018818), el principio de neutralidad fiscal inherente a este tributo se opone a que servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA, por el hecho de que se desarrollen legalmente o no (con autorización o sin ella). Pues bien, si nuestro legislador ya había expuesto su criterio sobre el requisito subjetivo, sobre la homologación de los fines comparables, estableciendo como único requisito la autorización, y ese único requisito decae por aplicación de la doctrina del Tribunal de Justicia, no nos parece ajustado extraer la idea de que nuestra legislación pasa a contradecir la sentencia MDDP y tiene que establecer algún otro requisito alternativo. Consideramos que aunque ese requisito decaiga no puede decirse que nuestro legislador no haya regulado la vertiente subjetiva de la exención, como ocurría en el precedente polaco. El requisito subjetivo sí puede considerarse regulado en nuestra ley y por mucho que esa regulación deba reinterpretarse a la luz de las sentencias contrarias al requisito de la autorización formal, lo que subsiste de la postura española es la no aplicación de ninguno de los otros requisitos posibles (los previstos en el art. 133 de la directiva). A nuestro juicio, lo que ha ocurrido es que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha venido a desautorizar la prescripción de la directiva que alude a un reconocimiento estatal, y a partir de ahí hay que hacer una lectura del requisito subjetivo de la exención desprendido de ese dato, de modo que la directiva reinterpretada lo que viene a decir es que la exención se aplicará a las actividades educativas cuando sean realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos que tengan fines comparables (*similar objects* en la mucho más correcta versión en inglés). Con lo cual, cuando se reclama (o se teme) una reforma de nuestro artículo 20.Uno.9.º, creemos que bastaría con recoger los términos de la directiva desinfectados ya de la referencia a la autorización estatal, y hablando de centros públicos dedicados a actividades de educación, enseñanza o formación y centros privados con similares objetos. Aunque pueda pensarse que ello no supone acotar en absoluto el requisito subjetivo (de modo que al final el requisito subjetivo pasa a depender del requisito objetivo), sí nos parece conveniente que haya algún tipo de descripción de la vertiente subjetiva para descartar el reparo que el Tribunal de Justicia formuló a la legislación de Polonia, y siempre teniendo presente que una fórmula con tan poco significado sustan-

cial aparente, ya implica de suyo la opción por la inexistencia de otras condiciones para que se aplique la exención educativa a las empresas privadas, ya supone una toma de postura nacional de gran importancia, pues el artículo 133 de la directiva posibilita que los Estados miembros establezcan algunas o alguna de las condiciones allí recogidas. Y si un país no lo hace, como queda claro que no ha querido hacerlo España, la decisión debe ser respetada y no tiene sentido pensar que es preciso como mínimo establecer alguna limitación.

Para afianzar nuestra tesis, es importante destacar que en la sentencia MDDP el Tribunal de Justicia se separó ostensiblemente de los criterios manifestados por la abogada general Sra. Juliane Kokott en sus conclusiones, criterios que sí iban en la línea que nosotros consideramos errada de exigir de forma imperativa una limitación de los centros privados exentos²⁹. Así, mientras que en la propuesta de la abogada general, se indicaba que la directiva se opone «a una transposición de dichas disposiciones que en la práctica no imponga ningún requisito al reconocimiento de unos fines comparables de los organismos privados», lo que se sostiene en la sentencia es bien distinto, al declarar que la 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»³⁰. Es decir, ya se deja de hablar de la imposición de requisitos como se hacía en las conclusiones para limitarse a recordar que la directiva exige que la regulación de la exención tenga presente el aspecto objetivo y también el aspecto subjetivo, pero sin prejuzgar el mayor o menor énfasis que deban poner los Estados a la hora de aplicar la exención a los sujetos no públicos, basando con tomar en consideración cuáles sean sus fines, es decir, que sean fines educativos (de nuevo subrayamos cómo hay que entender el término «fines» a nuestro juicio, en el sentido del objeto de la actividad).

Por otro lado, tampoco puede perderse de vista cuál es la función de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al resolver las cuestiones prejudiciales que se le plantean: es una función interpretativa del Derecho de la Unión Europea, sin resolver el asunto concreto, que vuelve al tribunal nacional para que ya sea resuelto teniendo en cuenta la doctrina sentada. Pues bien, en relación con el asunto concreto MDDP, no se piense que el fallo del tribunal europeo suponía rechazar la exención del IVA para los servicios prestados por la empresa afectada, una empresa que organizaba «actividades de formación y conferencias especializadas en distintos ámbitos de educación y de formación, como la fiscalidad, la contabilidad y las finanzas y en ámbitos vinculados a la organización y a la gestión de empresas, incluido el desarro-

²⁹ Véase Cubero Truyo (2014).

³⁰ Es cierto que las conclusiones dejan su huella en algunos pasajes de la sentencia, contribuyendo a la confusión, porque el tribunal se preocupó fundamentalmente de rectificar la declaración final o fallo en los términos que hemos transcrito, mientras que en algunos apartados sí se daba una impresión más cercana a los postulados de la abogada general. De ahí que algunos autores subrayen la necesidad, a raíz de esta sentencia, de que los Estados miembros establezcan las normas conforme a las cuales pueda determinarse el reconocimiento a las entidades privadas de que sus fines son comparables. Véase Blázquez Lidoy (2014).

llo de competencias profesionales y personales», sino que se remitía al juez nacional para que examinara si esta empresa tenía fines/objetos comparables a los de un organismo de educación de derecho público, y estamos convencidos de que una empresa tal (igual que lo creemos respecto de las empresas dedicadas a los servicios de monitores en tiempo interlectivo) podría superar el test de la comparabilidad³¹. Aunque el Tribunal de Justicia afeara a la legislación polaca su déficit de regulación, la necesidad de una regulación no tiene por qué traer consigo el establecimiento de condiciones adicionales o específicas, sino que sería perfectamente válido optar dentro del gran margen de apreciación concedido por la directiva (y ratificado por la jurisprudencia, que insiste en esa idea del margen de apreciación estatal) por la no imposición de requisitos, considerando suficiente muestra de comparabilidad el contar con un objeto similar, es decir, que se trate de empresas cuyo objeto sea la educación, la enseñanza, la formación. Además, cuando el Tribunal de Justicia recalca la facultad de apreciación de las legislaciones nacionales en el reconocimiento de los fines comparables, el único límite que establece es el de la neutralidad fiscal³². Y sería contraproducente a estos efectos que centros educativos privados que se encargaran por sí mismos de las actividades interlectivas sí disfrutaran de la exención (conclusión que no resulta discutida) mientras que se rechazara cuando son otras empresas especializadas las que prestan esas mismas actividades.

Referencias bibliográficas

- Blázquez Lidoy, A. (2015). La aplicación «retroactiva» de las modificaciones en el IVA por adaptación al Derecho Comunitario. *Quincena Fiscal*, 19.
- Blázquez Lidoy, A. (2014). La inaplazable reforma de la exención por educación en el IVA (art. 20.uno.9). Consideraciones de *lege ferenda* (I y II). *Quincena Fiscal*, 6 y 7.
- Blázquez Lidoy, A. (2013). La protección y la educación de la infancia y juventud en el IVA y los monitores de colegio en tiempo interlectivo (Análisis de la Consulta V2251/2012 de la DGT y el proceso abierto por la Comisión Europea contra España). *RCyT. CEF*, 368.
- Calvo Vérguez, J. (2017). La aplicación de la exención del IVA en el sector de la educación. *Crónica Tributaria*, 163.
- Cubero Truyo, A. (2017). Las exenciones en el IVA y sus diversos fundamentos. Una clara distorsión en el concepto teórico de beneficio fiscal. En F. García Berro (dir.), *La delimitación de los elementos esenciales del tributo ante el impacto de las reformas legales*. Navarra: Aranzadi.

³¹ No es ocioso destacar que, en el asunto MDDP, la Administración polaca sí defendía la aplicabilidad de la exención mientras que era la empresa que prestaba los servicios formativos la que reivindicaba la inaplicabilidad de la misma (para gozar así del derecho a la deducción del IVA soportado).

³² En la sentencia MDDP se señala, como límite a su facultad de apreciación, que los Estados han de respetar «los principios del Derecho de la Unión, en particular el principio de igual de trato, el cual, en materia de IVA, se traduce en el principio de neutralidad fiscal».

- Cubero Truyo, A. (2014). El IVA en la enseñanza. Algunas consideraciones a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En F. Adame y J. Ramos (coord.), *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Gómez Aragón, D. (2015). Exención en el IVA de los servicios de atención a los niños en el comedor y en las aulas fuera del horario escolar, prestados por empresas distintas de las titulares de los centros docentes. *Carta Tributaria*, 5-6.