

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)

Alejandro Blázquez Lidoy

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Rey Juan Carlos*

EXTRACTO

Como consecuencia de un informe del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte publicado en 2012, la DGT ha emitido una serie de contestaciones (la primera de ellas de 26 de noviembre de 2012) referente a las clases extraescolares y los servicios de cuidado de niños y jóvenes en el tiempo interlectivo (recreo, comedor, ruta, etc.). La interpretación restrictiva de la DGT ha llevado a la Comisión Europea a preguntar a España la razón por la que los servicios de cuidado y atención a niños mayores de seis años no caben en las exenciones del IVA en España. En el presente estudio se analiza la doctrina de la DGT y se mantiene que tanto la interpretación que hace de la exención por enseñanza (art. 20.Uno.9) como la que hace de la protección de la infancia y la juventud [art. 20.Uno.8 a)] no son correctas.

Palabras claves: IVA, educación, enseñanza, protección de la infancia y la juventud, y monitores de tiempo libre.

Fecha de entrada: 03-09-2013 / Fecha de aceptación: 16-09-2013

THE PROTECTION OF CHILDREN AND YOUNG PERSONS IN VAT EXEMPTION AND THE FREE-TIME INSTRUCTORS

(Analysis of the DGT's ruling V2251/2012 and the open process by the
European Commission against Spain)

Alejandro Blázquez Lidoy

ABSTRACT

Following a report by the Ministry of Education, Culture and Sports published in 2012, the DGT has issued a series of rulings (the first one of November 26, 2012) regarding out-of-school education and child and young care services (school canteen, class break, route, etc.). The restrictive interpretation of DGT has led the European Commission to ask why care services of children and young persons older than six years will not fit on VAT exemptions in Spain. This paper analyses the rulings of the DGT and held that both the interpretation of the exemption for education (art. 20.Uno.9) and the protection of children and young persons [art. 20.Uno.8 a)] are not correct.

Keywords: VAT, education, protection of children and young persons, and free-time instructors.

Sumario

1. La contestación de la DGT de 26 de noviembre de 2012 (Contestación núm. V2251/2012)
 - A. La doctrina de la DGT en la Consulta núm. V2251/2012
 - B. Contestaciones de la DGT posteriores y anteriores a la Consulta núm. V2251/2012
 - C. Procedimiento de la Comisión Europea contra España por la no aplicación de la exención en el IVA en el caso de los monitores en tiempo interlectivo
2. La exención de la enseñanza extraescolar y su correcta interpretación
 - A. La exigencia de que una materia esté en un plan de estudios
 - B. La competencia del MECD a los efectos de determinar qué materias están en un plan de estudios
3. Servicios extraescolares de monitores en tiempos interlectivos y la aplicación de la exención por educación
 - A. El comedor como lugar educativo y papel de los monitores
4. Servicios extraescolares de monitores en tiempos interlectivos y la aplicación de la exención del artículo 20.Uno.8 de la LIVA
 - A. Actividades de monitor como actividad de protección de la infancia y la juventud: la edad y el concepto de niño
 - B. La interpretación correcta de la «custodia y atención a niños menores de seis años»
 - C. La actividad del monitor como «protección» de la infancia y la juventud
 - D. Protección de la infancia y juventud y responsabilidad de los centros educativos
 - E. Un argumento comparativo; la exención de las actividades de monitores en campamentos, excursiones, etc.
5. Conclusiones

Bibliografía

1. LA CONTESTACIÓN DE LA DGT DE 26 DE NOVIEMBRE DE 2012 (CONTESTACIÓN NÚM. V2251/2012)

La Federación Estatal de Organizaciones Empresariales de Ocio Educativo y Animación Socio-Cultural (FOESC) presentó ante la Dirección General de Tributos (DGT) una consulta tributaria con relación al régimen tributario en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de ciertas actividades del proyecto educativo para niños y jóvenes en los colegios (relativo al comedor escolar, aulas matinales y de tarde, y actividades extraescolares y de soporte educativo). Ante el contenido de la consulta, el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (MINHAP) pregunta de forma interna al Ministerio de Educación, Cultura y Deporte (MECD) si las actividades descritas por el consultante (FOESC) pueden «entenderse que están incluidos en algún plan de estudios de cualquier grado o nivel del sistema educativo, con el objeto de aplicar la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido». La exención es la del artículo 20.Uno.9 y 20.Uno.10 de la LIVA (exención de educación). La Subdirección General de Ordenación Académica del MECD emite oficio de 4 de mayo de 2012 contestando al MINHAP. El texto de la Subdirección General es recogido, de forma íntegra, en la Contestación de la DGT de 26 de noviembre de 2012, consulta núm. V2251/2012 (NFC045858), y, a partir del mismo, extrae su doctrina tributaria.

A. LA DOCTRINA DE LA DGT EN LA CONSULTA NÚM. V2251/2012

La Contestación de la DGT de 26 de noviembre de 2012, Consulta núm. V2251/2012 (NFC045858), resuelve la consulta sobre las diversas actividades del proyecto educativo planteadas por FOESC con base en los siguientes argumentos:

- (i) La contestación alcanza no solo a la exención por educación de los artículos 20.Uno.9 y 20.Uno.10, sino que, también, analiza la exención del artículo 20.Uno.8 de la LIVA (protección de la infancia y de la juventud y de asistencia social)¹.

¹ En la Consulta de la DGT de 26 de noviembre de 2012 [Consulta núm. V2251/2012 (NFC045858)] se analiza la exención o no de los servicios complementarios o escolares, como los de atención a los niños en el tiempo interlectivo de comedor escolar o las aulas matinales y de tarde. Y se analiza desde dos exenciones distintas, como son la exención por educación (art. 20.Uno.9) y la exención por servicios sociales y de protección a la juventud (art. 20.Uno.8). Ciertamente, todo lo que tenga que ver con la infancia y la juventud puede analizarse desde varias exenciones. No en vano, en la Sentencia del TJUE de 9 de febrero de 2006 [Kinderopvang Enschede, As. C-415/04 (NFJ021513)] se advierte que la guarda de niños podría estar exenta por asistencia social, por protección de la infancia y juventud (que en la Directiva están regulados en preceptos diferentes) o incluso por educación. Es decir, el análisis de cualquier actividad

- (ii) Con relación a la exención por educación, se inicia, como es habitual en todas las contestaciones relativas a la exención por educación, al elemento subjetivo de la exención. No es objeto de este trabajo el análisis del elemento subjetivo, así como otras de las muchas cuestiones controvertidas de la exención por educación que las analicé en otro trabajo anterior². Sin embargo, es necesario hacer mención al procedimiento C-319/12 (MDDP) que se sigue en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). En las conclusiones de la Abogado General Sra. Juliane Kokott de 20 de junio de 2013 en el asunto C-319/12 se examina la Ley de Polonia, donde no se exige ningún requisito subjetivo para ser un centro educativo cuando según la Directiva los prestadores tienen que ser «Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables» [art. 132.1 i)]. La Abogado General entiende que dicha regulación vulnera la Directiva porque no se prevé ninguna limitación o requisito a los entes privados³. En España, creemos que la interpretación de la DGT, exigiendo solamente que la actividad del centro sea única o principalmente la enseñanza incluida en algún plan de estudios, lleva al mismo resultado de no exigir ninguna limitación⁴. De aceptarse por parte del Tribunal la interpretación de la Abogado General, entendemos que la doctrina de la DGT no sería aceptable y, además, la Ley española debería precisar qué requisitos pueden ser exigibles.
- (iii) En la contestación se recoge la siguiente doctrina con relación al alcance objetivo de la exención en el IVA en el marco de la enseñanza. En concreto, se afirma que:

«Como ha señalado el Tribunal de Justicia, la enseñanza es aquella actividad que supone la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes, acompañada, además, de un conjunto

relacionada con la juventud o infancia puede hacerse a partir de tres exenciones según la Directiva: la de asistencia social, la de protección de la infancia y juventud y la de educación.

² El régimen tributario de la exención de educación del artículo 20.Uno.9 de la LIVA lo analicé con detalle en una monografía sobre el régimen jurídico de la educación (BLÁZQUEZ LIDOY, 2009).

³ En las conclusiones de la Abogado General se afirma que «los artículos 132, apartado 1, letra i), 133 y 134, de la Directiva del IVA se deben interpretar en el sentido de que no se oponen a que se incluyan en la exención los servicios de educación prestados por organismos privados con fines comerciales, pero sí se oponen a una transposición de dichas disposiciones que en la práctica no imponga ningún requisito al reconocimiento de unos fines comparables de los organismos privados».

⁴ En las Contestaciones de la DGT se afirma de manera constante, como también en la V2251/2012, que «La referencia a las entidades privadas autorizadas previsto en el artículo 20, apartado uno, número 9.º de la Ley 37/1992, debe interpretarse, vista la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, en atención a la clase o naturaleza de las actividades desarrolladas por la entidad privada autorizada o centro de enseñanza en cuestión, de forma que dicho centro se considerará autorizado o reconocido, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando sus actividades sean única o principalmente enseñanzas incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto del mencionado reconocimiento o autorización, bien sea por la legislación de la propia Comunidad o por la del Estado que resulte aplicable».

de otros elementos que incluyen los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

La exención no será aplicable a los servicios de enseñanza que versen sobre materias no incluidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles o grados del sistema educativo español.

La competencia para determinar si las materias que son objeto de enseñanza por un determinado centro educativo se encuentran o no incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo a efectos de la aplicación de la mencionada exención y teniendo en cuenta a tal fin los criterios anteriormente expuestos, corresponde al Ministerio de Educación, Cultura y Deporte».

En estos párrafos de la DGT se incorpora la interpretación que hace esta institución con relación al alcance de la exención de la enseñanza en el ámbito del IVA. Al entender este órgano que la exención por el IVA se limita a materias incluidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles o grados del sistema educativo español, y ser competente el MECD para determinar esta inclusión, se plantea la consulta por el MINHAP al MECD, donde se pregunta que se pronuncie sobre si ciertas actividades del proyecto educativo que son objeto de consulta por la FOESC están dentro de los planes de estudio. A su vez, la contestación de la DGT reproduce, casi de forma íntegra, la parte esencial del informe de la Subdirección General de Ordenación Académica del MECD de 4 de mayo de 2012. En concreto, en el cuerpo de la consulta se recoge que:

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

De acuerdo con esta normativa, cabe distinguir entre:

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

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

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

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

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

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

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

Las actividades o servicios a que se refiere la consulta se realizan o se prestan en las horas en las que el centro permanece abierto a disposición de

la comunidad educativa, pero no pueden formar parte del horario lectivo o escolar del centro; tienen carácter voluntario; y pueden ser organizadas y prestadas de manera indirecta por el centro docente. Las actividades incluidas en el plan de estudios, en cambio, forman parte del horario lectivo, son obligatorias para los alumnos y deben ser prestadas directamente por el centro»

- (iv) Tras transcribir el informe del MECD la DGT concluye con carácter general que «El hecho de encuadrar las actividades objeto de consulta dentro de un "proyecto educativo" no implica que tengan cabida en la exención del artículo 20.Uno.9.º, **pues el concepto "educación" es mucho más amplio que el de "enseñanza"** y podría tener consecuencias no deseadas por el legislador». Y, con carácter particular, hace dos afirmaciones. En primer lugar, que los servicios de monitor de apoyo no están dentro de la exención de la enseñanza al no estar amparados en ningún plan de estudios. En segundo lugar, que «Los programas de clases extraescolares estarán exentos del Impuesto cuando se encuentren incluidos en algún plan de estudios del sistema educativo de acuerdo con el criterio del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo». Esta frase es la que induce a más errores en el ámbito de la consulta, en tanto podría parecer que solo la enseñanza «oficial» estaría exenta, pero no el resto de clases extraescolares.
- (v) La DGT se plantea, a su vez, si las actividades del proyecto educativo para niños y jóvenes (relativo al comedor escolar, aulas matinales y de tarde, y actividades extraescolares y de soporte educativo) pueden estar incluidos dentro del ámbito objetivo del artículo 20.Uno.8 a) de la LIVA (exención por protección de la infancia y la juventud y de asistencia social). Si estuviera incluida, dichas actividades podrían estar exentas si el prestador fuera un establecimiento de carácter social (art. 20.Tres) o tributar al tipo de gravamen del 10% (art. 91.Uno.2.7) en caso contrario (como sería el caso si el prestador fuera una sociedad mercantil).

La DGT concluye que respecto de los servicios de monitores escolares para atención de niños y niñas en el tiempo interlectivo de mediodía durante el comedor escolar y en aulas matinales y de tarde fuera del horario escolar que solo están exentos –o tributan al tipo del 10% si el prestador no es un establecimiento de carácter social del art. 20.Tres– los servicios «de custodia y atención a niños menores de seis años de edad». Si tienen más de 6 años, son servicios plenamente gravados y tributan al 21%. También están exentos, al estar incluidos dentro del artículo 20.Uno.8 a) la realización de campamentos, excursiones, viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de 25 años de edad.

B. CONTESTACIONES DE LA DGT POSTERIORES Y ANTERIORES A LA CONSULTA NÚM. V2251/2012

La Contestación de 26 de noviembre de 2012 [Consulta núm. V2251/2012 (NFC045858)] tiene dos partes diferenciadas. Una, la referente a la exención por educación en las clases extraes-

colares (art. 20.Uno.9). La otra, la que afecta a los monitores de tiempo interlectivo dentro de la exención de protección de la infancia y la juventud (art. 20.Uno.8) y de educación. Con relación a esta última, la DGT reitera su doctrina anterior con relación a que la actividad de monitores en los comedores o tiempo libre solo está exenta cuando se trata de la guarda y custodia de menores de 6 años [Contestaciones de 22 de abril de 2008 (Consulta núm. V0833/2008 –NFC029196–, de 18 de junio de 2010 (Consulta núm. V1388/2010 –NFC038597–), de 21 de julio de 2011 (Consulta núm. V1856/2011 –NFC042202–, de 18 de julio de 2011 (Consulta núm. V1822/2011 –NFC042126–, de 27 de junio de 2011 (Consulta núm. V1657/2011 –NFC041943–, de 3 de mayo de 2011 (Consulta núm. V1105/2011 –NFC041353–)]⁵.

La novedad de la Consulta V2251/2012 de la DGT se fundamenta en la incorporación del Oficio de la Subdirección General de Ordenación Académica del MECD (de 4 de mayo de 2012) y en la interpretación que hace del mismo. Este Oficio, y el tratamiento de las actividades en tiempo interlectivo, se recoge en Contestaciones posteriores como dos de 19 de diciembre de 2012 [Consultas núm. V2484/2012 (NFC046114) y núm. V2485/2012 (NFC046117)] y la de 23 de abril de 2013 [Consulta núm. V1395/2013 (NFC047648)].

C. PROCEDIMIENTO DE LA COMISIÓN EUROPEA CONTRA ESPAÑA POR LA NO APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN EN EL IVA EN EL CASO DE LOS MONITORES EN TIEMPO INTERLECTIVO

Como consecuencia de la Contestación de la DGT de 26 de noviembre de 2012 [Consulta núm. V2251/2012 (NFC045858)] se formularon varias preguntas escritas por distintos diputados del Parlamento Europeo a la Comisión (con arreglo al art. 117 del Reglamento del Parlamento Europeo) sobre cuál era su postura sobre el hecho de que las actividades de monitores escolares en comedores y horarios interlectivos estuviera en España gravada al tipo del 21 % y no se considerara exenta⁶. En las preguntas se advierte que esta situación aboca a un encarecimiento sustancial de los servicios, lo que supone un perjuicio grave para las familias, una disminución de la calidad de los servicios, y también repercute en las administraciones educativas dependientes de las comunidades autónomas, que deberían afrontar un mayor gasto⁷.

⁵ En la Contestación de la DGT de 22 de abril de 2008 [Consulta núm. V0833/2008 (NFC029196)] con relación al régimen tributario de los «servicios de monitores para comedores escolares», se afirmaba que los servicios de monitor escolar estarán exentos cuando se trate «de servicios de custodia y atención a niños menores de seis años de edad», mientras que «Los servicios de monitores custodiando niños mayores de seis años tanto en los recreos, como en horarios de comidas... estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido».

⁶ Tanto las preguntas como la Respuesta de la Comisión Europea pueden verse en la siguiente dirección electrónica: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getAllAnswers.do?reference=E-2013-003640&language=ES>

⁷ En total son cuatro preguntas con el mismo contenido. La pregunta escrita E-003528-13 de doña Maria Badia i Cutchet presentada el 27 de marzo de 2013 (Grupo de la Alianza Progresista de Socialistas y Demócratas en el Parlamento

La Comisión Europea, contestando en su nombre el Sr. Šemeta a las anteriores preguntas escritas, advierte que:

«el Tribunal también parece aceptar que los servicios de cuidado infantil (que incluyen el cuidado de los niños en edad preescolar y de los niños en edad escolar fuera del horario lectivo) pueden considerarse la prestación de un servicio que entra en el ámbito de la asistencia social y de la seguridad social, así como de la protección de la infancia y de los jóvenes, en el sentido de la Directiva del IVA.

La Comisión tiene la intención de ponerse en contacto con las autoridades españolas para solicitar información sobre la aplicación de estas exenciones en relación con los servicios mencionados en la pregunta en dicho Estado miembro».

2. LA EXENCIÓN DE LA ENSEÑANZA EXTRAESCOLAR Y SU CORRECTA INTERPRETACIÓN

En la consulta de la DGT se analiza el tratamiento de las clases extraescolares y la exención por educación (art. 20.Uno.9 y 20.Uno.10). Estas clases, según se identifica en el Oficio del MECD, incluyen el deporte, comprensión oral, lectura, música, *ballet*, expresión plástica, expresión corporal, manualidades, ajedrez, repujado, informática, cocina, repostería, teatro, idiomas y «Por su carácter de extraescolar, estas actividades no pueden contener enseñanzas incluidas en la programación docente de cada curso ni son susceptibles de evaluación a efectos académicos de los alumnos».

Como hemos señalado, la DGT concluye en la Contestación de 26 de noviembre de 2012 (Consulta núm. V2251/2012) que:

«Respecto de las actividades extraescolares y de enseñanza, apoyo escolar, baile, idiomas, etc.:

Los programas de clases extraescolares estarán exentos del Impuesto cuando se encuentren incluidos en algún plan de estudios del sistema educativo de acuerdo con el criterio del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

En el supuesto de que, en aplicación de los criterios contenidos en los puntos anteriores, los referidos servicios de enseñanza no estuviesen exentos del Impuesto,

Europeo); la pregunta escrita E-003052-13 formulada por don Salvador Sedó i Alabart (Convergència i Unió) el 19 de marzo de 2013; la pregunta escrita E-003097-13, presentada por don Raul Romeva i Rueda (The European Free Alliance Greens) el 19 de marzo de 2013, y la E-003640-13, formulada por don Ramon Tremosa i Balcells (Grupo de la Alianza de los Demócratas y Liberales por Europa).

el tipo impositivo aplicable a los mismos sería el general del 21 por ciento a partir del 1 de septiembre de 2012».

La redacción que hace la DGT no es clara y podría dar a entender que estas clases no están exentas, en tanto remite al informe del MECD y en este se afirma que «las actividades citadas nunca forman parte del plan de estudios, en ninguna de las etapas, grados o niveles del sistema educativo; dicho de otra manera, no tendrán nunca carácter curricular... Las actividades o servicios a que se refiere la consulta se realizan o se prestan en las horas en las que el centro permanece abierto a disposición de la comunidad educativa, pero no pueden formar parte del horario lectivo o escolar del centro; tienen carácter voluntario; y pueden ser organizadas y prestadas de manera indirecta por el centro docente. Las actividades incluidas en el plan de estudios, en cambio, forman parte del horario lectivo, son obligatorias para los alumnos y deben ser prestadas directamente por el centro». A la vista de lo anterior podría entenderse que todas las clases extraescolares están sujetas al IVA en tanto no son enseñanza oficial. Es decir, si se identifica que las actividades incluidas en un plan de estudios son de carácter obligatorio, sujetas a examen e incluidas en la programación docente, las actividades extraescolares no estarían exentas al ser voluntarias y no formar parte del horario lectivo.

Sin embargo, cabe otra interpretación que es, además, la ajustada a Derecho. Lo que se exige por parte de la DGT que debe estar incluida en un plan de estudios es, exclusivamente, la materia concreta impartida, siendo indiferente que se presten en horario lectivo y que sean obligatorias para los alumnos. Sería suficiente con que la materia, desde una perspectiva objetiva, esté dentro de un plan de estudios. Y, en dicho sentido, habría que analizar cada uno de los supuestos objeto de enseñanzas extraescolares –deporte, comprensión oral, lectura, música, *ballet*, expresión plástica, expresión corporal, manualidades, ajedrez, repujado, informática, cocina, repostería, teatro–. A pesar del texto literal de la Contestación de 26 de noviembre de 2012 la única respuesta que puede aceptarse en términos jurídicos es la segunda. Cualquier materia que se imparta en horario extraescolar y que objetivamente pudiera estar incluida en los planes de estudio está exenta, con independencia de que sea o no enseñanza oficial. Y las razones son varias.

- (i) El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha señalado en Sentencia de 14 de junio de 2007 [Haderer, As. C-445/05 (NFJ025813)] que no es «necesario formular en la presente sentencia una definición concreta del concepto comunitario de "enseñanza escolar o universitaria" a efectos del régimen del IVA, basta con señalar que dicho concepto no se limita a la enseñanza que aboque a un examen para la obtención de una cualificación o que permita adquirir una formación para el ejercicio de una actividad profesional, sino que comprende otras actividades en las que la enseñanza se imparte en escuelas o universidades con el fin de desarrollar los conocimientos y las aptitudes de los alumnos o estudiantes, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo». Por su parte, la Abogado General Sharpston afirma en sus conclusiones presentadas el 8 de marzo de 2007 en dicho asunto que cualquier materia o actividad respecto a la cual se presta usualmente instrucción en escuelas o universidades tiene que incluirse en el ámbito de la exención, con independencia de que se ajuste a un programa o currículo estrictamente

definido. En definitiva, la enseñanza de cualquier materia vinculada a la formación personal y de desarrollo de conocimientos, hecha al margen de la enseñanza oficial, está exenta del IVA si tiene carácter recreativo.

- (ii) La exención por clases particulares en la LIVA (art. 20.Uno.10) determina que están exentas «Las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo». Y, de la misma manera, el artículo 132.1 j) de la Directiva 2006/112/CE dispone que están exentas «las clases dadas a título particular por docentes y que se relacionen con la enseñanza escolar o universitaria».

Tal y como señala la Sentencia del TJUE de 28 de enero de 2010 (Eulitz, As. C-473/08 (NFJ036777)], la exención de clases particulares no es de «la enseñanza escolar o universitaria», sino que tienen que ser clases que se «relacionen» con dicha enseñanza. Es más, las clases particulares no están en ningún plan formal de estudios, ni son obligatorias, ni forman parte de un programa docente tal y como se define en el informe del MECD. Es enseñanza no oficial, impartidas por quien tiene la cualificación necesaria. Y la normativa determina que la misma está exenta. De la misma manera, cualquiera de las clases extraescolares debe estar exenta, en tanto lo que determina la exención es la materia concreta que se imparte, no la oficialidad. Cualquier otra interpretación vulneraría el principio comunitario de neutralidad.

- (iii) Los posibles problemas hermenéuticos pueden venir en un error de planteamiento por parte del MINHAP cuando solicita el informe al MECD. Lo que pregunta es si los proyectos educativos que se recogen en la pregunta de FOESC –entre las que están las clases extraescolares– pueden «entenderse que están incluidos en algún plan de estudios de cualquier grado o nivel del sistema educativo, con el objeto de aplicar la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido». No pregunta si las materias que integran el proyecto educativo (las clases extraescolares), en sentido objetivo, están incluidas en un plan de estudios, sino si el proyecto educativo se incorpora al plan de estudios. Y el MECD contesta, como no podía ser de otra manera, que las clases extraescolares no son obligatorias y no tienen carácter curricular por lo que no se integran formalmente en el plan de estudios. Pero lo que no dice, porque no ha sido objeto de cuestión, es que la materia objetivamente no esté dentro de un plan de estudios.
- (iv) Precisamente relacionada con la anterior cuestión, no hay que olvidar que la doctrina reiterada de la propia DGT con relación al alcance objetivo de la exención por educación ha sido sostener que muchas de las materias objeto de las clases extraescolares están exentas al estar incluidas dentro de los planes de estudio. Así, y por hacer mención a Contestaciones cercanas en el tiempo, en la de 3 de mayo de 2011 [Consulta núm. V1105/2011 (NFC041353)], se señala que con relación a las actividades extraescolares y de enseñanza que «Los programas de clases extraescolares desarrollados por la entidad consultante estarán exentos del Impuesto cuando se encuentren incluidos en algún plan de estudios del sistema educativo de acuerdo con el criterio del Ministerio de Educación siempre y cuando dichas actividades no re-

vistan un carácter meramente recreativo. La danza y el teatro son materias incluidas en planes de estudio, luego estarán exentas del Impuesto». Y en el mismo sentido se pronuncia en la Contestación de 18 de junio de 2010 [Consulta núm. V1388/2010 (NFC038597)]. En la Contestación de 20 de diciembre de 2012 [Consulta núm. V2514/2012 (NFC046064)] se afirma que «De acuerdo con los antecedentes obrantes en este Centro Directivo, la enseñanza de idiomas, teatro, manualidades, música, danza española, *ballet*, informática, mecanografía, se encuentra en los planes de estudios del sistema educativo español. Por tanto, los citados servicios educativos han de considerarse sujetos y exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido»⁸.

Podemos concluir que la única interpretación posible de la Contestación de la DGT con relación a las clases extraescolares es que la exención no exige ni requiere que sea enseñanza oficial o incluida formalmente en los planes de estudios entendidos en su carácter curricular u obligatorio. Lo único que requiere objetivamente es que la materia esté incluida en sentido abstracto en un plan de estudios.

⁸ La doctrina de la DGT en este sentido es amplia y consolidada. En la Contestación de 23 de febrero de 2007 [Consulta núm. V0412/2007 (NFC043770)] señala que el teatro está incluido en determinados planes de estudio del sistema educativo español; en la de 6 de noviembre de 2006 [Consulta núm. V2223/2006 (NFC023840)] se afirma que se encuentran tanto la enseñanza de expresión corporal como la de interpretación teatral; en la de 6 de marzo de 2006 [Consulta núm. V0374/2006 (NFC022280)] las clases de teatro, manualidades y poesía están incluidas en determinados planes de estudio del sistema educativo español; de igual manera, en la Contestación de 26 de noviembre de 2008 (Consulta núm. V2243/2008 (NFC033025)) se afirma que «Según los antecedentes obrantes en este Centro Directivo son materias incluidas en los planes de estudios del sistema educativo español, entre otras: teatro, expresión corporal, taller de cuentos, danza, música, matemáticas, lenguaje, informática, inglés, arte, historia, literatura, encuadernación, manualidades, dibujo, pintura y cerámica»; en la Contestación de 8 de febrero de 2007 [Consulta núm. V0242/2007 (NFC024953)] se reseña que «Según los datos obrantes en este Centro directivo la enseñanza de materias como: repaso escolar, teatro, informática, taller de cuentos y lógica e inglés, son materias incluidas en los planes de estudio del sistema educativo español». En la de 25 de abril de 2005 [Consulta núm. V0679/2005 (NFC029792)] se señala que «La formación en capacitación profesional para el ejercicio de actividades de transportes por carretera cumple, en principio, las condiciones necesarias para la aplicación de dicha exención en lo que respecta a la materia impartida». En la Contestación de 24 de mayo de 2007 [Consulta núm. V1021/2007 (NFC025649)] se advierte que «Según los datos obrantes en este Centro directivo las materias que imparte la entidad consultante (música, informática, idiomas y mecanografía) están incluidas en los planes de estudio del sistema educativo español». En la Contestación de 6 de marzo de 2006 [Consulta núm. V0376/2006 (NFC022282)] se cuestiona que la enseñanza sobre quiromasaje, osteopatía y reflexoterapia podal no tienen reconocimiento oficial por parte de la Xunta de Galicia al no existir titulación oficial para ello. La DGT contesta que «no es competente para decir si una materia está incluida en algún Plan de estudios, no obstante según los datos obrantes en este Centro directivo el quiromasaje es una materia incluida en determinados planes de estudio del sistema educativo español. (Resoluciones de fecha 7 de septiembre de 1988, 15 de septiembre de 1995 y 19 de junio de 1997 n.º 1270-97)». En la Contestación de 12 de julio de 2006 [Consulta núm. V1493/2006 (NFC023059)] se señala que están en los planes de estudio el «refuerzo escolar, música, danza, pintura, baile moderno, informática, charlas formativas, cocina». Con relación a contestaciones anteriores, puede verse el trabajo de CHECA GONZÁLEZ (2001) donde se recogen diversas consultas en las que consta que están incluidas en el sistema educativo varias asignaturas: corte y confección, enseñanza de peluquería, enseñanza de teatro, informática, contabilidad y clases de preparación de oposiciones, enseñanza de técnicas agrícolas, laborales, contables y fiscales, ofimática, secretariado internacional, las enseñanzas normalmente realizadas en las granjas-escuela relativas al conocimiento y experimentación de las ciencias de la naturaleza y agricultura.

A. LA EXIGENCIA DE QUE UNA MATERIA ESTÉ EN UN PLAN DE ESTUDIOS

Una de las cuestiones que debe ser analizada en la exención por educación es si cabe exigir que una materia esté o no dentro de un plan de estudios español. Como hemos señalado, la DGT afirma que «La exención no será aplicable a los servicios de enseñanza que versen sobre materias no incluidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles o grados del sistema educativo español». Sin embargo, lo cierto es que dicha afirmación debe ser revisada.

- (i) En el artículo 20.Uno.9 de la LIVA (exención por educación), dicho requisito no se exige. El artículo 20.Uno.9 y el artículo 132.1 i) de la Directiva hacen mención a la educación, la enseñanza, la formación, y el reciclaje profesional. Pero no exigen, en ninguna de las normas, que la materia concreta esté en un plan de estudios. Es más, el Reglamento de ejecución 282/2011 del Consejo señala que los servicios de formación o reciclaje profesional prestados en artículo 132.1 i) de la Directiva «incluirán la instrucción directamente relacionada con un oficio o profesión así como toda instrucción 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» (art. 44). La enseñanza se vincula en este Reglamento al trabajo, y es indiferente que dicha profesión u oficio esté o no en los planes de estudio. Hay trabajos y profesiones que no están regladas ni tienen por qué enseñarse en ningún plan de estudios. El Tribunal de Luxemburgo se ha limitado a señalar que la enseñanza incluye esencialmente la transmisión de conocimientos entre un docente y los alumnos o estudiantes en el marco «de una formación para el ejercicio de una actividad profesional» [STJUE de 28 de enero de 2010, Eulitz, As. C-473/08 (NFJ036777)].
- (ii) En el artículo 20.Uno.10 de la LIVA (exención por clases particulares) sí se establece que están exentas «Las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo». Pero dicha regulación solo opera para las clases particulares y no para la exención por educación del artículo 20.Uno.9. Tampoco existe tal requisito en el artículo 132.1 j) de la Directiva 2006/112/CE, al disponerse que lo que están exentas son «las clases dadas a título particular por docentes y que se relacionen con la enseñanza escolar o universitaria». Como puede verse, el tenor no es el mismo. La norma española hace referencia a que tienen que ser «materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo» mientras que la Directiva exige que «se relacionen con la enseñanza escolar o universitaria», lo que es distinto terminológicamente, pues el concepto relación tiene una amplitud mayor que el término inclusión. En concreto, una determinada enseñanza puede no estar incluida en un plan de estudios pero sí, por el contrario, relacionada con el mismo de manera directa o indirecta⁹.

⁹ En el ámbito del Derecho, un curso sobre métodos de búsqueda de información jurídica en internet no es una materia *incluida* en el Plan de Estudios, pero sí está *relacionada* indirectamente con las asignaturas que componen el grado de Derecho.

- (iii) El artículo 20.Uno.9 de la LIVA (exención por educación) y el artículo 20.Uno.10 de la LIVA (exención por clases particulares) no tienen el mismo alcance objetivo. Su finalidad y ámbito de aplicación es distinto¹⁰. El artículo 20.Uno.10, y su correspondiente en la Directiva, se limita a actividades que se relacionen con la *enseñanza* escolar y universitaria. El artículo 20.Uno.9 de la LIVA y el 132.1 i) tiene un alcance mucho mayor¹¹. Se aplica no solo a la enseñanza universitaria y escolar, sino que incluye, además, la educación de la infancia y la juventud, la guarda y custodia de niños, los idiomas, el posgrado, la formación y el reciclaje profesional. Por tanto, no es posible jurídicamente exigir los requisitos del artículo 20.Uno.10 (inclusión en un plan de estudios) al artículo 20.Uno.9 de la LIVA, cuando el alcance y finalidad de ambos preceptos es distinto. Se trata de una reducción del alcance realizada por la DGT sin justificación.
- (iv) El concepto de enseñanza es un concepto comunitario autónomo y no puede vincularse a un plan de estudio español. Como concepto comunitario «tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA» [por todas, la STJUE de 28 de enero de 2010, Eulitz, As. C-473/08 (NFJ036777)]. El concepto de *enseñanza*, que es el que se emplea en la Directiva para las clases particulares, se ha definido por el Tribunal de Luxemburgo en dos Sentencias. En la de 14 de junio de 2007 [Haderer, As. C-445/05 (NFJ025813)], expresamente se señala que no es «necesario formular en la presente sentencia una definición concreta del concepto comunitario de "enseñanza escolar o universitaria" a efectos del régimen del IVA, basta con señalar que dicho concepto no se limita a la enseñanza que aboque a un examen para la obtención de una cualificación o que permita adquirir una formación para el ejercicio de una actividad profesional, sino que comprende otras actividades en las que la enseñanza

¹⁰ Con carácter general, se puede citar la STJUE de 21 de febrero de 2013 [Mesto Žamberk, As. C-18/12 (NFJ049865)] donde con relación a los términos empleados en las exenciones en el IVA, afirma que «procede interpretar esos términos a la luz de su contexto y los objetivos y la sistemática de la Directiva IVA, atendiendo particularmente a la *ratio legis* de la exención prevista (véanse, en este sentido, las sentencias Temco Europe, antes citada, apartado 18; de 3 de marzo de 2005, Fonden Marselisborg Lystb?dehavn, C-428/02, Rec. p. I-1527, apartado 28, y Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club, antes citada, apartado 17)».

¹¹ El artículo 20.Uno.9 de la LIVA establece que estarán exentas «La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de posgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades...». Por su parte, la Directiva 2006/112/CE dispone en su artículo 132.1 i) que estará exenta «La educación de la infancia o la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tiene fines comparables». El artículo 133 de la Directiva permite a los Estados miembros subordinar la concesión de la exención por educación al cumplimiento de requisitos adicionales, condiciones que no han sido incorporadas por España.

se imparte en escuelas o universidades con el fin de desarrollar los conocimientos y las aptitudes de los alumnos o estudiantes, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo». Y en la Sentencia de 28 de enero de 2010 [Eulitz, As. C-473/08 (NFJ036777)] se afirma que «respecto del término "enseñanza", hay que recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado, en esencia, que si bien la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes es un elemento especialmente importante de la actividad de enseñanza contemplada en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva, no es menos cierto que esta actividad está constituida por un conjunto de elementos que incluyen de modo concomitante los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación (véase, en ese sentido, la sentencia Horizon College, antes citada, apartados 18 a 20)». Ese concepto, de hecho, es acogido por la DGT en sus contestaciones de forma reiterada y, en concreto, en la de 26 de noviembre de 2012 [Consulta núm. V2251/2012 (NFC045858)], donde se afirma que «Como ha señalado el Tribunal de Justicia, la enseñanza es aquella actividad que supone la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes, acompañada, además, de un conjunto de otros elementos que incluyen los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo».

El concepto comunitario se aleja de planes de estudios formales vinculados a países miembros y se relaciona con un concepto material de enseñanza, donde, incluso, el TJUE ha determinado [Sentencia de 28 de enero de 2010, Eulitz, As. C-473/08 (NFJ036777)] que a pesar de que «la exención contemplada en la letra i) de dicho apartado –la exención por educación y enseñanza–, ya que, a diferencia de esta última letra, la letra j) de dicho apartado –la exención por clases particulares– no menciona de modo explícito, además de la enseñanza escolar o universitaria, la formación», dicha ausencia es irrelevante, y no procede distinguir en el IVA entre «enseñanza impartida a alumnos o a estudiantes que siguen una primera formación escolar o universitaria y la impartida a personas que ya son titulares de un título escolar o universitario y que, basándose en ese título, continúan su formación profesional», ya que la exención alcanza la enseñanza de esa formación profesional.

B. LA COMPETENCIA DEL MECD A LOS EFECTOS DE DETERMINAR QUÉ MATERIAS ESTÁN EN UN PLAN DE ESTUDIOS

Al partir la DGT como presupuesto de hecho de la exención por educación que las materias deben estar incluidas en planes de estudio de cualquier nivel o grado del sistema educati-

vo, concluye 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 aplicación de la mencionada exención y teniendo en cuenta a tal fin los criterios anteriormente expuestos, corresponde al Ministerio de Educación, Cultura y Deporte». Hay que tener en consideración que la competencia de cualquier dependencia ministerial española se limita al Estado español, por lo que cuando la DGT hace mención a planes de estudios se limita a los españoles. Por tanto, la DGT exige que las materias estén incluidas en un plan de estudios español¹².

Dicha afirmación es a nuestro parecer incorrecta. En la Sentencia de 14 de junio de 2007 [Haderer, As. C-445/05 (NFJ025813)] se señala que las exenciones «constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar que se produzcan divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA», por lo que «una interpretación particularmente restrictiva del concepto de "enseñanza escolar o universitaria" podría originar divergencias entre la aplicación del régimen del IVA en los diferentes Estados miembros, debido a que estos organizan sus respectivos sistemas de enseñanza en función de modalidades distintas. Semejantes divergencias serían incompatibles con la jurisprudencia citada en el apartado 17 de la presente sentencia». Y, como se afirma en la Sentencia del TJUE de 28 de enero de 2010 [Eulitz, As. C-473/08 (NFJ036777)] resulta difícil la distinción de las enseñanzas en «función de las materias impartidas». El concepto «enseñanza», como concepto autónomo comunitario no puede estar vinculado a planes de estudio, ni españoles ni de otro país, ni desde luego ser competencia del MECD definir el alcance concreto. Como señala la Sentencia del TJUE de 28 de enero de 2010 [Eulitz, As. C-473/08 (NFJ036777)] «la sujeción al IVA de una determinada operación o su exención no pueden depender de su calificación en Derecho nacional»¹³.

Podemos concluir que cualquier enseñanza, vinculada directamente a la escuela, universidad, trabajo o formación de cualquier tipo, siempre que no sea recreativa y se realice para desarrollar conocimientos y aptitudes, debe estar exenta. La mención a la existencia de un plan de

¹² En cualquier caso, habría que determinar si la competencia es realmente del MECD en todos los casos, o son las consejerías de educación de las comunidades autónomas las que, en su caso, deberían pronunciarse al respecto. Por otro lado, si se exige por parte de la DGT al obligado tributario dirigirse al Ministerio para ver si una materia está incluida en un plan de estudios, entendemos que debería haber un procedimiento ad hoc al respecto, y desconocemos que exista. Además, este deber se debería extender también a los órganos de control e inspección, ya que lo que no parece tener sentido es que la DGT no se pueda pronunciar sobre si una materia esté en un plan de estudios y sí lo esté la Inspección. Pero, sobre todo, la doctrina de la DGT introduce a nuestro juicio un elemento externo que parece atentar contra el principio calificador que tienen tanto los obligados como los órganos de Inspección e impone un reconocimiento previo de difícil justificación en el sistema.

¹³ Por poner un ejemplo, imaginemos que un estudiante español está cursando el grado universitario en Alemania cuyas materias no están en un plan de estudios español. Durante su periodo vacacional en España, recibe clases particulares de un residente alemán en España sobre ese grado. Esto daría lugar a que si esas clases particulares se recibieran en Alemania estarían exentas, pero al recibirse en España no. Y esa interpretación no es posible porque atentaría contra el principio de neutralidad.

estudios del sistema educativo «español», o de otro país, no es correcta. Ni la Directiva ni el Tribunal exigen tal requisito. Además, por aplicación del principio de neutralidad, no es tolerable que una misma materia estuviera exenta en España y sujeta en otro país de la Unión Europea. Y eso sería posible si el criterio fuera el de un plan de estudios español, en tanto es posible que ciertas materias se incluyan en otros sistemas educativos y no en el español, y viceversa. Por tanto, el MECD, ni ninguna otra autoridad nacional o autonómica, debe tener capacidad con relación a la exención del IVA por educación, por lo que la mención que la DGT hace con relación a la competencia del MECD creemos que es incorrecta. Y, más en concreto, están exentas, por ser materias relacionadas con la enseñanza escolar o formación, las actividades extraescolares relacionadas de alguna manera a la enseñanza o formación.

3. SERVICIOS EXTRAESCOLARES DE MONITORES EN TIEMPOS INTERLECTIVOS Y LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN POR EDUCACIÓN

Una vez determinado que las clases extraescolares sí están exentas en el IVA, cabe analizar la segunda de las afirmaciones planteadas en la Contestación de la DGT, que se refiere a los servicios de monitores escolares para la atención de niños y niñas en el tiempo interlectivo de mediodía durante el comedor escolar y en las aulas matinales y de tarde fuera del horario escolar. La Contestación de la DGT de 26 de noviembre de 2012 (Consulta núm. V2251/2012) entiende que «en base al citado informe del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, este Centro Directivo reitera su criterio al considerar que los servicios educativos complementarios prestados por monitores de apoyo no están amparados por la exención de enseñanza regulada en el artículo 20.Uno.9.º de la Ley 37/1992, al no formar parte de ningún plan de estudios en ninguna etapa o nivel del sistema educativo». De la misma manera, y aunque no lo señala de forma expresa, tampoco cabría aplicar la exención del artículo 20.Uno.8 a) que determina que están exentas las actividades de «formación de niños y jóvenes...». La DGT afirma que «el concepto "educación" es mucho más amplio que el de "enseñanza" y podría tener consecuencias no deseadas por el legislador» por el hecho de incluirlas en la exención de la educación.

La DGT no toma en consideración que el alcance del artículo 20.Uno.9 de la LIVA y del artículo 132.1 i) es más amplio que la *enseñanza*. La Directiva determina que está exenta «La educación de la infancia o la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades...». La LIVA establece en su artículo 20.Uno.9 que está exenta «La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de posgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional...». Y también el artículo 20.Uno.8 a) dispone que está exenta la *formación* de niños y jóvenes cuando se preste por un establecimiento de carácter social. Es decir, en contra de lo que determina la DGT, la *educación* y la *formación* sí están expresamente incluidas en el ámbito objetivo de la exención del IVA, y si en la Directiva no se establecen limitaciones entendemos

que la DGT no puede hacerlo¹⁴. Y más cuando en el ámbito europeo, además, se da una especial relevancia a lo que se denomina formación no formal o informal¹⁵.

Con relación a las actividades de los monitores como servicios complementarios, en el informe de la Subdirección General de Ordenación Académica del MECD y expresamente se indica que:

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

En consecuencia, las Administraciones educativas y los titulares de los centros deben potenciar el que los centros ofrezcan estas actividades a fin de favorecer que la

¹⁴ En la STJUE de 21 de febrero de 2013 [Mesto Žamberk, As. C-18/12 (NFJ049865)] se conoce de la exención por actividades deportivas y entiende que no se pueden establecer limitaciones si la Directiva no las ha establecido. En concreto, afirma «En cuanto al artículo 132, apartado 1, letra m) de la Directiva IVA, procede señalar que ese precepto tiene por objeto, según su propio tenor, la práctica del deporte y de la educación física en general. A la vista de dicho tenor, dicho precepto no pretende reservar la exención establecida únicamente a determinados tipos de deporte... Asimismo, el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva IVA no exige, para ser aplicable, que la actividad deportiva se practique en un nivel determinado, por ejemplo, profesional, ni que la actividad deportiva en cuestión se practique de forma determinada, esto es, de manera regular u organizada o con vistas a participar en competiciones deportivas, siempre que, no obstante, el ejercicio de dicha actividad no se inscriba en un ámbito de puro entretenimiento y recreación. 23. Por lo que se refiere a la finalidad... dicho precepto pretende fomentar ese tipo de práctica entre amplios sectores de la población».

¹⁵ En la Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo, sobre el reconocimiento del valor de la educación no formal e informal en el ámbito de la juventud europea (2006/C 168/01) se reconoce que las actividades educativas no formales e informales en el ámbito de la juventud son complementarias de la enseñanza y el sistema de formación convencionales, constituyen elementos importantes del proceso educativo y son eficaces instrumentos para convertir la educación en algo atractivo, fomentar la buena disposición para el aprendizaje permanente y promover la integración social de los jóvenes.

En el Libro Blanco de la Comisión Europea, un nuevo impulso para la juventud europea [Bruselas, 21 de noviembre de 2001, COM(2001) 681 final], se resalta el carácter complementario del aprendizaje formal y no formal, donde la necesidad de una educación y una formación a lo largo de toda la vida y en todos los campos ha mostrado estos últimos años que las competencias necesarias solo se pueden adquirir mediante el aprendizaje en contextos a la vez formales, no formales e informales. La educación no formal sigue estando muy infravalorada, ya que no se la considera como un «verdadero» aprendizaje. Lo que aprendemos en los marcos formales (escuelas, centros de enseñanza superior, centros de formación, etc.) es solo una faceta de la adquisición de competencias. También aprendemos en marcos no formales e informales (por ejemplo, en clubes juveniles, en asociaciones deportivas, dentro de la familia, en la vida política). El aprendizaje mediante actividades realizadas en la sociedad civil y en entornos sociales es parte del aprendizaje informal y no formal, y no se produce solo por azar, sino también de manera intencionada y organizada.

oferta educativa se amplíe atendiendo a las nuevas demandas sociales (art. 112.5 de la LO 2/2006, de 3 de mayo, de Educación)».

En el IVA está exenta la enseñanza en sentido estricto, tal y como la analizamos anteriormente, y sin que pueda exigirse la pertenencia a un plan de estudios. Pero, no solo la enseñanza está exenta, sino también lo está la educación y la formación de niños y jóvenes. En consecuencia, siempre que los servicios complementarios o escolares (servicios de monitores en las comidas, transporte o tiempo libre) puedan incardinarse dentro del concepto comunitario de *educación o formación*, deberían estar exentos [arts. 20.Uno.9 y 20.Uno.8 a)]¹⁶.

¹⁶ La Convención sobre los Derechos del Niño de las Naciones Unidas, de la que España es signataria, establece en su artículo 28 que «Los Estados Partes convienen en que la educación del niño deberá estar encaminada a: a) Desarrollar la personalidad, las aptitudes y la capacidad mental y física del niño hasta el máximo de sus posibilidades; b) Inculcar al niño el respeto de los derechos humanos y las libertades fundamentales y de los principios consagrados en la Carta de las Naciones Unidas; c) Inculcar al niño el respeto de sus padres, de su propia identidad cultural, de su idioma y sus valores, de los valores nacionales del país en que vive, del país de que sea originario y de las civilizaciones distintas de la suya; d) Preparar al niño para asumir una vida responsable en una sociedad libre, con espíritu de comprensión, paz, tolerancia, igualdad de los sexos y amistad entre todos los pueblos, grupos étnicos, nacionales y religiosos y personas de origen indígena; e) Inculcar al niño el respeto del medio ambiente natural».

En España, el artículo 27.2 de la Constitución Española dispone que «La educación tendrá por objeto el pleno desarrollo de la personalidad humana en el respeto a los principios democráticos de convivencia y a los derechos y libertades fundamentales».

Ley Orgánica 8/1985, de 3 de julio, reguladora del derecho a la educación, señala en su artículo 2 que: «La actividad educativa, orientada por los principios y declaraciones de la Constitución, tendrá, en los centros docentes a que se refiere la presente Ley, los siguientes fines: a) El pleno desarrollo de la personalidad del alumno; b) La formación en el respeto de los derechos y libertades fundamentales, de la igualdad entre hombres y mujeres y en el ejercicio de la tolerancia y de la libertad dentro de los principios democráticos de convivencia».

En la Ley 2/2010, de 15 de junio, de autoridad del profesor de la Comunidad de Madrid, se determina en su artículo 3 que «Los principios generales que inspiran esta ley son los siguientes: a) El derecho de todos a la educación consagrado en el artículo 27.1 de la Constitución española. b) La escuela como ámbito de aprendizaje de los principios de convivencia y respeto mutuo, y de desarrollo de la personalidad del alumno... d) La educación y la formación en calidad como herramientas esenciales para la igualdad de oportunidades y el progreso individual de las personas...». En la Ley 4/2011, de 30 de junio, de convivencia y participación de la comunidad educativa de la Comunidad de Galicia, se determina (art. 3) que «Las normas sobre convivencia en los centros docentes establecidas en la presente ley se orientan a los siguientes fines, que informarán su interpretación y aplicación: a) La garantía de un ambiente educativo de respeto mutuo que haga posible el cumplimiento de los fines de la educación y que permita hacer efectivo el derecho y el deber de aprovechar de forma óptima los recursos que la sociedad pone a disposición del alumnado en el puesto escolar. b) La educación en el respeto de los derechos y libertades fundamentales, en la igualdad de derechos y oportunidades entre hombres y mujeres y en la igualdad de trato y no discriminación de las personas. c) La prevención y tratamiento de las situaciones de acoso escolar mediante medidas eficaces». Y la Ley 4/2011, de 7 de marzo, de Educación de Extremadura señala en su artículo 73.1 que «La educación en valores, desde el respeto a los derechos humanos y a las libertades públicas reconocidas en la Constitución y en los tratados y convenios internacionales ratificados por España, presidirá la vida de los centros educativos y vertebrará sus proyectos, programaciones y currículos».

La Instrucción 10/2005 de la Fiscalía General del Estado sobre «El tratamiento del acoso escolar desde el sistema de justicia juvenil» afirma que «La educación debe transmitir los valores que hacen posible la vida en sociedad, singularmente el respeto a todos los derechos y libertades fundamentales, a los bienes jurídicos ajenos y los hábitos de convivencia democrática y de respeto mutuo y avanzar en la lucha contra la discriminación y la desigualdad».

Definir jurídicamente cuáles son las actividades que realiza un monitor es complejo, debido a que el concepto de «monitor» no está jurídicamente definido en la normativa. Se trata de un término común, de manera que el mismo deberá interpretarse en cada caso en función de cuál sean las verdaderas tareas de cada *monitor*. En el Diccionario de la Real Academia Española (1992) el concepto de «monitor» tiene una doble acepción. Por un lado «El que amonesta o avisa»; y, por otro «El que guía el aprendizaje deportivo, cultural, etc.». La DGT identifica en sus contestaciones la actividad de los monitores con la «custodia y atención», limitando, sin justificar argumentalmente, el alcance de las tareas de que realiza el monitor. No es comparable un monitor que en el tiempo interlectivo simplemente vigile que los niños no se hagan daño o comentan abusos (lo cual, como veremos, sí cabe dentro del concepto de protección), que un monitor que, además, realice esas actividades desde un ámbito educativo y pedagógico, teniendo el monitor la formación suficiente. No es lo mismo, siguiendo la definición del diccionario de la Real Academia, el que amonesta o avisa, que el que además guía en el aprendizaje. Para esta última labor, es necesario tener la cualificación y formación necesarias y hacerlo dentro de un proyecto educativo concreto. Cuando se habla de servicios de *monitor* es importante identificar qué actividades hay detrás de cada uno de esos servicios para verificar si caben dentro de la educación o la formación. Si las actividades concretas que realizan los monitores pueden dirigirse a lo que es la formación, educación o asistencia de los jóvenes e infantes, por estar impartidas por personal con cualificación suficiente dentro de un proyecto educativo, deberían estar exentas por *educación o formación*¹⁷.

En la normativa autonómica se pueden encontrar suficientes argumentos a los efectos de calificar la actividad de los monitores como educación o formación. Especialmente significativa ha sido la normativa catalana. En la Ley 12/2009, de 10 de julio, de Educación de la Comunidad de Cataluña se señala en su artículo 19.2 que «La comunidad educativa del centro, o comunidad escolar, está integrada por los alumnos, madres, padres o tutores, personal docente, otros profesionales de atención educativa que intervienen en el proceso de enseñanza en el centro, personal de administración y servicios del centro, y la representación municipal y, en los centros privados, los representantes de su titularidad». Por su parte, el artículo 39.1 determina que «El sistema educativo reconoce e incorpora el carácter educativo de las actividades de tiempo libre, especialmente el compromiso y la transmisión de valores. Estas actividades pueden articularse entre los centros educativos y los entes locales, las familias y las asociaciones en las que se agrupan y las entidades, asociaciones y empresas de educación en el tiempo libre, en los distintos territorios». Y en el artículo 41 se afirma que «Las administraciones públicas deben establecer medidas de fomento para garantizar que todos los alumnos puedan participar en los planes y programas so-

MEIX CERECEDA (2012) entiende que tomando en consideración el artículo 27.2 de la Constitución y el artículo 3 b) de la Ley 2/2010, de 15 de junio, de Autoridad del Profesor de la Comunidad de Madrid, la educación no es exclusivamente transmisión de conocimientos, sino medio privilegiado de desarrollo personal, por otra parte necesariamente ligado a la vida en comunidad. Y el concepto convivencia, en castellano, implica un enriquecimiento mutuo que es un estándar de integración mucho más elevado que la mera coexistencia.

¹⁷ Por llevar al extremo este argumento, no es lo mismo que una persona cuya formación y actividad esté destinada a ser portero de salas de fiestas atienda a los niños en el comedor que lo haga un profesional con la titulación y formación necesaria.

cioeducativos y en las actividades de educación en el tiempo libre en condiciones de equidad, sin discriminación por razones económicas, territoriales, sociales, culturales o de capacidad». Dentro de esta comunidad, la Ley 14/2010, de 27 de mayo, de los derechos y las oportunidades en la infancia y la adolescencia de la Comunidad de Cataluña determina (art. 3.4) «El derecho a la educación, incluidas las actividades extraescolares, deportivas, de tiempo libre y las actividades culturales de los niños y los adolescentes, debe prevalecer por encima de las prácticas culturales, la tradición y la religión, y sus manifestaciones; estas prácticas no pueden justificar en ningún caso una discriminación, limitación o exclusión de niños y adolescentes en el pleno ejercicio de este derecho». Y el artículo 57 señala que «1. Los niños y los adolescentes tienen derecho a recibir una formación integral en el tiempo libre que les facilite la educación en los valores cívicos y en el respeto a la comunidad y al medio, mediante centros de recreo, agrupaciones y centros que forman la red asociativa de entidades de educación en el tiempo libre, y el resto de entidades culturales, deportivas y sociales o las instituciones existentes en Cataluña y que se dedican al tiempo libre. 2. Las entidades de educación en el tiempo libre tienen por función la intervención educativa en el ámbito del tiempo libre, fuera de la enseñanza reglada y del ámbito familiar y ayudan al desarrollo de los niños y los adolescentes como futuros adultos responsables y comprometidos con la comunidad. 3. Las administraciones deben favorecer y fomentar la educación en el tiempo libre y prestar apoyo a la red asociativa de entidades sociales, fomentando la igualdad de acceso a estas por parte de niños y adolescentes»¹⁸.

¹⁸ La normativa catalana es especialmente relevante, pero no es la única. Así, (i) La Ley 3/2007, de 21 de marzo, de Juventud de Aragón establece en el artículo 17.1 que «El Instituto Aragonés de la Juventud, a la hora de planificar y ejecutar políticas de educación y formación a favor de las personas jóvenes, coordinará acciones relativas a la educación no formal y de apoyo a la formal». En el 21.1 se dispone que «El Gobierno de Aragón adoptará medidas concretas encaminadas a ampliar la dimensión y la calidad de la oferta de actividades de ocio y tiempo libre dirigidas a la población joven, entendiendo el aprovechamiento del tiempo de ocio como elemento fundamental del desarrollo de la personalidad y su utilización como instrumento educativo y formativo». En el artículo 22.1 se señala que «Las políticas de juventud del Gobierno de Aragón promoverán la salud y la adopción de hábitos de vida saludable por la población joven, por medio de programas, proyectos o campañas específicos dirigidos a la misma. Se prestará especial atención a la educación para la sexualidad, a la prevención y el tratamiento de drogodependencias, otras adicciones, trastornos alimentarios, enfermedades de transmisión sexual y embarazos no deseados, así como al fomento de una cultura de consumo racional y a la prevención de los accidentes de tráfico». En el artículo 30 de dicha norma se mantiene que «Se considera formación juvenil en el tiempo libre la educación no formal cuyos contenidos, metodologías y actuaciones persiguen la capacitación del personal en los ámbitos de ocio y tiempo libre, en el marco de los principios rectores regulados en el artículo 3 de esta ley, con especial atención a la organización y gestión de las actividades que se contemplan en la presente ley».

- (ii) También hacen mención a la educación no formal el artículo 20 de la Ley 10/2006 de la Ley Integral de la Juventud en las Islas Baleares y en el artículo 14.1 de la Ley 7/2005 de la Juventud de La Rioja.
- (iii) La Ley 12/2008, de 3 de julio, de protección integral, de la infancia y la adolescencia de la Comunidad Valenciana, establece en su artículo 23.2 que «Las enseñanzas y formación que se ofrezcan al menor se deben dirigir al ejercicio pleno de su ciudadanía, al respeto por los derechos humanos y los valores culturales propios, en un marco de solidaridad y tolerancia». En el artículo 37 se dispone que «La Conselleria competente de la Generalitat en materia de salud desarrollará programas educativos dirigidos a las familias, los menores y al personal sanitario para promover la adquisición de hábitos saludables y tratar la prevención y transmisión de enfermedades, las necesidades de nutrición de los niños y la atención preventiva de la salud». En el artículo 48 se precisa que «Los

Desde un punto de vista jurídico, las actividades de los monitores pueden vincularse a la educación y la formación. Las actividades que realizan pueden conceptuarse dentro de la enseñanza no formal del ocio, tiempo libre, valores sociales, respeto por los derechos humanos y los valores culturales, etc. En consecuencia, sería una actividad que podría estar exenta de IVA ya sea por aplicación del artículo 20.Uno.9 o del artículo 20.Uno.8 a) (en la parte que hace referencia a la formación), siempre que los prestadores de servicios cumplieran con los requisitos subjetivos exigidos por la normativa. Para que puedan calificarse como «educación o formación», el monitor debe tener la cualificación y preparación necesaria para prestar las actividades concretas encomendadas y realizarse dentro de un proyecto educativo concreto.

A. EL COMEDOR COMO LUGAR EDUCATIVO Y PAPEL DE LOS MONITORES

En las diversas Contestaciones de la DGT una de las actividades concretas de los monitores que se analizan son las que se refieren a la atención en el comedor escolar. En este ámbito, hay que reseñar la importancia que el comedor y los monitores están tomando debido a los actuales problemas que existen en la salud infantil vinculados a la educación y alimentación (obesidad, malos hábitos, trastornos del comportamiento alimentario, enfermedades cardiovasculares, etc.).

niños y adolescentes tienen derecho a participar plenamente en la vida cultural y artística de la comunidad, al descanso y esparcimiento, al juego y a las actividades recreativas y deportivas propias de su edad, como elementos esenciales para su educación y desarrollo». El artículo 50 regula que «La Generalitat promocionará la educación en el tiempo libre, el juego en la infancia, y el desarrollo de servicios y equipamientos lúdicos y deportivos de carácter socioeducativo dirigidos a la población infantil y adolescente. 2. Todos los niños y adolescentes tienen derecho a que el juego forme parte de su actividad cotidiana como elemento esencial para su desarrollo evolutivo y proceso de socialización. Los juegos y juguetes destinados a los niños reunirán las adecuadas medidas de seguridad, se adaptarán a las necesidades propias de cada edad, ayudarán al desarrollo físico y psíquico de cada etapa evolutiva y evitarán los elementos y mensajes sexistas, violentos, xenófobos o que propicien cualquier tipo de discriminación. 3. Los niños y adolescentes tienen derecho a practicar deportes y a participar en actividades físicas y lúdicas en un ambiente de seguridad. Se fomentará la actividad física y deportiva como hábito de salud, tanto en el ámbito escolar como en el ámbito de la comunidad».

- (iv) La Ley 4/2011, de 7 de marzo, de Educación de Extremadura señala en su artículo 187.3 que «La Administración educativa facilitará la utilización de los centros por parte del municipio fuera del horario lectivo para llevar a cabo actividades educativas, culturales, deportivas u otras de carácter social que contribuyan a la adquisición de valores, así como a la utilización responsable y enriquecedora del tiempo libre. Asimismo, se impulsará el uso conjunto de las instalaciones deportivas de los municipios y de los centros». Y el artículo 39.1 señala que «El servicio de aula matinal, mediante la apertura anticipada de los centros educativos, permite la acogida y atención educativa del alumnado antes del inicio de las actividades lectivas con el objetivo de contribuir a conciliar la vida laboral y familiar».
- (v) En la Ley 7/2010, de 20 de julio, de Educación de Castilla-La Mancha, el artículo 138 dispone que «Las actividades extracurriculares tienen como finalidad facilitar y favorecer el desarrollo integral del alumnado, su inserción sociocultural y el uso formativo del tiempo libre, y contribuir a generar hábitos de participación y a la adquisición de habilidades sociales. Estas actividades son voluntarias y se desarrollan al margen de las programaciones didácticas y fuera del horario lectivo». Y en el artículo 142.3 se determina que «Los centros docentes públicos, con el fin de facilitar la conciliación de la vida familiar y laboral, podrán poner en marcha un servicio de aula matinal con atención al alumnado hasta que se inicie el horario lectivo, donde se complementa el servicio de comedor con actuaciones educativas o con actividades extracurriculares».

La doctrina se ha mostrado partidaria de la perspectiva educativa del comedor escolar. Lo que se mantiene de forma reiterada es que el comedor es un lugar de aprendizaje y de convivencia que debería estar integrado en el proyecto educativo del centro y proporcionar una oportunidad para que los niños lleven a la práctica los conocimientos adquiridos en el aula, y donde el papel del monitor o educador es muy relevante¹⁹.

- ¹⁹ Así, (i) AA. VV. (2008a, pág. 84) mantienen que «El comedor escolar debería estar integrado en el proyecto educativo del centro y proporcionar una oportunidad para que los niños lleven a la práctica los conocimientos adquiridos en el aula. A la vez, experimentan y comparten con sus compañeros la degustación de alimentos y formas culinarias que no han probado en sus casas y aprenden de ellos con el respaldo de políticas de centro que faciliten un ambiente escolar positivo». Y continúan señalando que (pág. 85) «Los comedores de centros docentes tienen la misión principal de asegurar aportes nutricionales adecuados a las características de los usuarios, pero deben influir positivamente en otros aspectos no menos importantes como la promoción de hábitos alimentarios saludables o su función como marco de adquisición de hábitos de compostura social, educación nutricional y desarrollo de habilidades o como marco de socialización y convivencia».
- (ii) ZAFRA APARICIO (2005) parte de la base de que la alimentación de los niños y adolescentes es un tema de salud pública, donde el comedor se convierte en un vehículo para la adquisición de buenos hábitos alimentarios y supone un elemento esencial de socialización donde se forman los hábitos de alimentación. Así, señala (pág. 371) que el comedor escolar implica impulsar y dirigir los hábitos alimentarios de sus comensales mediante el establecimiento de un sistema de reglas de comportamiento específicas «dirigidas a la atención de las necesidades biológicas del alimento y el descanso, así como al aprendizaje de la convivencia. El cumplimiento de estas normas queda bajo la vigilancia de los monitores». Y especialmente significativas son sus palabras con relación a los monitores (pág. 367), donde «La escasa valoración de su función, hace que nos cuestionemos si se deben considerar como meros "mantenedores del orden" dentro del comedor o como personas que pueden y debe contribuir a una mejor función alimentaria y nutricional de los escolares».
- (iii) ORTEGA ANTA (2008, pág. 121) señala que además de que el comedor preste los alimentos necesarios «se tiende a esperar algo más del comedor del centro educativo, que puede ayudar a mejorar la situación nutricional y la educación alimentaria de los escolares, lo que trasciende a su familia y etapa adulta; por ello son muy importantes los hábitos y los conocimientos que se puedan transmitir al escolar». Mantiene que la incorporación de la educación nutricional en los programas escolares es una realidad en muchos países desarrollados y «La coherencia entre estos conocimientos y la práctica enseñada en el comedor escolar resulta vital en el proceso educativo» (pág. 127). Concluye esta autora que los comedores escolares pueden mejorar los hábitos y conocimientos de los alumnos debido a su mayor preparación y «la utilización creciente del comedor escolar de los centros hace deseable que este servicio, además de brindar una oferta de alimentos seguros y nutricionales correctos, actúe como un instrumento educativo, en el que se pongan en práctica las recomendaciones y conocimientos aprendidos en el aula» (pág. 133).
- (iv) ROSET ELÍAS y GONZALVO HERAS (2008, pág. 159) advierten que «En el ámbito de la escuela, la alimentación como parte de educación para la salud tiene un importante espacio de aplicación en el comedor escolar. Este es un lugar privilegiado para realizar experiencias educativas que permitan promocionar los hábitos y estilos de vida saludables aplicando, por una parte, los conocimientos adquiridos en el aula y, por otra, y dado su carácter de comedor colectivo, los criterios de calidad alimentaria». Dentro de este sistema de educación, señalan estas autoras que (pág. 163) «Un factor importante es la capacitación y formación de los educadores en nutrición y actividades de tiempo libre».
- (v) AA. VV. (2008b, pág. 82) afirman que el comedor escolar constituye el lugar ideal para la adquisición de nuevos conocimientos, y desempeña un doble papel. Por un lado, el colegio es el espacio ideal para dar a conocer al niño las bases de una alimentación saludable. El comedor es, además, el lugar donde deben ponerse en práctica los conocimientos adquiridos en el aula; y «si no existieran estos, es el lugar donde debe llevarse a cabo la educación».
- (vi) ARANCETA BARTRINA (2000) hace mención a que se está introduciendo la figura del «educador del comedor escolar» y entre sus funciones está la de dinamización del tiempo prealimentario, la atención a la seguridad del comensal durante el tiempo de servicio, la organización de actividades de tiempo libre tras la ingesta, y el hecho de contribuir a la educación de los hábitos alimentarios, hábitos de higiene personal y relación social.

También en distintos informes de las Administraciones Públicas se incide en el carácter esencial de la educación en la alimentación. En el Libro Verde «Fomentar una alimentación sana y la actividad física: una dimensión europea para la prevención del exceso de peso, la obesidad y las enfermedades crónicas» de la Comisión Europea (COM 2005) advierte que «Durante la infancia y la adolescencia se producen importantes elecciones en cuanto a hábitos de vida, que predeterminan los problemas de salud en la edad adulta. Es pues esencial orientar a los niños hacia comportamientos saludables. La escuela es el medio privilegiado para realizar acciones de promoción de la salud, y puede contribuir a proteger la salud de los niños fomentando una alimentación sana y la actividad física. Además, existen pruebas que demuestran que una alimentación sana mejora la concentración y facilita el aprendizaje. Las escuelas tienen la posibilidad de fomentar entre los niños la práctica diaria de una actividad física»²⁰.

Este enfoque educativo del comedor escolar es también reconocido en el ámbito legislativo, donde distintas normas, muchas de ellas menores, reconocen su carácter educador, como un lugar para el desarrollo de la adquisición de hábitos sociales, normas de urbanidad, cortesía, solidaridad y convivencia, donde se deben desarrollar los hábitos de correcta alimentación e higiene en la infancia y adolescencia²¹.

²⁰ En el Programa Perseo, realizado por los Ministerios de Sanidad y Consumo y de Educación y en colaboración con seis comunidades autónomas, para promover un programa para favorecer la alimentación saludable y la actividad física en el ámbito escolar, se afirma que «Dado que los hábitos de vida se forman durante los primeros años de la vida, la escuela constituye un lugar óptimo para desarrollar programas de educación y promoción de la salud». «Los hábitos alimentarios y comportamientos sedentarios se desarrollan en la infancia y consolidan durante la adolescencia, siendo luego muy difíciles de modificar. Por eso, la mejor edad para intervenir sobre ambos es durante la enseñanza primaria. La escuela ofrece innumerables oportunidades para formar sobre hábitos alimentarios saludables y fomentar la práctica regular de actividad física y deporte, constituyendo, por eso, uno de los lugares más eficaces para modificar los estilos de vida de los niños, niñas y adolescentes».

En el estudio «Alimentación saludable. Guía para las familias» de los Ministerios de Educación, Política Social y Deporte y de Sanidad y Consumo y la Consejería de Educación y Ciencia del Principado de Asturias, se afirma que «La escuela, durante la etapa obligatoria, tiene la responsabilidad de conseguir que el alumnado adquiera la información, la formación y los valores necesarios para vivir una vida saludable».

²¹ El artículo 37 de la Ley 12/2008, de 3 de julio, de protección integral, de la infancia y la adolescencia de la Comunidad Valenciana, establece que «La Conselleria competente de la Generalitat en materia de salud desarrollará programas educativos dirigidos a las familias, los menores y al personal sanitario para promover la adquisición de hábitos saludables y tratar la prevención y transmisión de enfermedades, las necesidades de nutrición de los niños y la atención preventiva de la salud».

La Orden de 8 de marzo de 2010, por la que se regulan los servicios complementarios de la enseñanza, aula matinal, comedor escolar y actividades en los centros docentes públicos así como la ampliación de horario, de la Junta de Andalucía, establece en el artículo 10.2 que «Las funciones del personal de atención al alumnado en el servicio de comedor escolar son las siguientes: ... c) Prestar especial atención a la labor educativa del comedor: adquisición de hábitos sociales e higiénico sanitarios (...)».

En la Orden de 2 de marzo de 2004, de Castilla-La Mancha, se establece en su artículo segundo, que los consejos escolares, previamente para proceder a la apertura y puesta en funcionamiento de comedores escolares en sus respectivos centros escolares deberán presentar a la Delegación Provincial de Educación, entre otra documentación, la siguiente: «e) Programa de actividades educativas: Actividades educativas que favorezcan el desarrollo de hábitos

En definitiva, comedor y su aproximación al mismo por parte de los monitores tiene dos enfoques distintos. Uno, donde el monitor es un mero vigilante y la comida un servicio de restauración. Otro, donde el comedor escolar es parte del proyecto educativo y donde los monitores tienen la correspondiente capacitación y su papel debe enmarcarse dentro del concepto general de educación formativa integral de los alumnos. En esta segunda aproximación, el papel de educador y formador del monitor no admite dudas y, por tanto, debería incluirse en la exención por educación (art. 20.Uno.9) y por formación [art. 20.Uno.8 a)], siempre que los prestadores cumplan con las condiciones subjetivas exigidas por la normativa.

4. SERVICIOS EXTRAESCOLARES DE MONITORES EN TIEMPOS INTERLECTIVOS Y LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 20.UNO.8 DE LA LIVA

La actividad de los monitores en el tiempo interlectivo de los monitores se ha analizado también por la DGT con arreglo al artículo 20.Uno.8 de la LIVA, que establece que están exentas:

«Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho público o Entidades o establecimientos privados de carácter social: a) Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán acti-

relacionados con la higiene y la alimentación saludable, programadas durante el servicio de comida de mediodía y/o aula matinal».

La Orden 917/2002, de 14 de marzo, de la Consejería de Educación de Madrid, dispone (art. 7) que los centros docentes públicos que presten el servicio de comedor escolar dispondrán de un programa anual del servicio de comedor escolar que será aprobado por el Consejo Escolar, y en particular el programa anual del servicio de comedor escolar, debe atender a los siguientes objetivos: «-Objetivos relativos a la educación para la salud (higiene y nutrición) encaminados a desarrollar la adquisición de hábitos sociales, normas de urbanidad y cortesía y correcto uso y conservación de los útiles de comedor. -Objetivos educativos que fomenten actitudes de colaboración, solidaridad y convivencia. -Actividades que desarrollen hábitos de correcta alimentación e higiene en la infancia y adolescencia...».

La Orden 27/2006, de 28 de septiembre, de la Consejería de Educación, Cultura y Deporte de La Rioja, en su artículo 10 dispone que los Consejos escolares aprobarán un plan de funcionamiento del servicio de comedor, el cual contendrá los siguientes objetivos y actuaciones: «-Desarrollar la adquisición de hábitos sociales, normas de urbanidad y cortesía y uso correcto y conservación de los útiles de comedor. -Fomento de las actitudes de colaboración, solidaridad y convivencia. -Actividades que desarrollen hábitos de correcta alimentación saludable e higiene en la infancia y adolescencia. -Actividades que fomenten actitudes de ayuda y colaboración entre los compañeros, prestando especial atención a los más pequeños y en las labores de puesta y recogida del servicio, a través del responsable de mesa...».

En el Decreto 20/2008, de 13 de marzo, de la Consejería de Educación de Castilla y León, que regula el servicio público de comedor escolar, en su artículo 15 referente al plan anual de funcionamiento del comedor escolar, que se integra en la programación anual general del centro escolar, se establece que el comedor escolar tendrá los siguientes objetivos: «a) Fomentar la adquisición de hábitos de correcta alimentación e higiene en la infancia y adolescencia. b) Desarrollar la adquisición de hábitos sociales, normas de urbanidad y cortesía y correcto uso y conservación de los útiles de comedor. c) Fomentar actitudes de ayuda y colaboración entre los compañeros, prestando especial atención a los más pequeños y en las labores de puesta y recogida del servicio. d) Fomentar actitudes de convivencia y solidaridad (...))».

vidades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños menores de seis años de edad, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad...».

Este precepto debe completarse con la aplicación del tipo reducido del 10 %, ya que el artículo 91.Uno.2.7 de la LIVA determina que tributan a dicho tipo las «Las prestaciones de servicios a que se refiere el número 8.º del apartado uno del artículo 20 de esta ley cuando no estén exentas de acuerdo con dicho precepto...». La no exención operará cuando el prestador no sea un establecimiento de carácter social (art. 20.Tres de la LIVA), como es el caso generalmente de las sociedades mercantiles o empresarios individuales.

La DGT entiende que solo lo que es custodia y atención a niños menores de seis años de edad tiene cabida en el ámbito objetivo del artículo 20.Uno.8 a). Pero lo que es la atención de monitores escolares a mayores de seis años está excluido y, por tanto, tributa en todo caso al tipo del 21 %.

Por su parte, la Directiva del IVA, 2006/112/CE, regula la asistencia social en dos preceptos distintos. En concreto, el artículo 132.1 señala que estarán exentas:

«(g) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, incluidas las realizadas por las residencias de tercera edad, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social.

(h) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social».

La Directiva regula ambas exenciones en dos preceptos diferentes, a diferencia del precepto español. La transposición interna creemos que es incorrecta en tanto deberían estar regulados en artículos distintos ya que no toda actividad de protección de la infancia y la juventud es asistencia social. La protección de la infancia y juventud no es una especificidad de la asistencia social, sino un concepto con autonomía propia. Proteger a los niños en el recreo no debe considerarse asistencia social. Son conceptos diferentes, todo lo que sea asistencia social está excluido, con independencia de que los destinatarios sean mayores, reclusos o jóvenes.

Al margen de la anterior precisión, la diferencia en la regulación comunitaria e interna radica en que la LIVA ha enumerado una serie de actividades que se incluyen dentro del concepto de protección. La Directiva declara exentas «(h) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud...», sin más, mientras que el artículo 20.Uno.8 a) señala que está exenta la «Protección de la infancia y de la

juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de...». Como puede verse, la LIVA avanza un paso e identifica las actividades incluidas en la protección de la infancia y juventud, aunque, ciertamente, acaba la definición con una cláusula abierta y extendiendo el concepto de protección a las actividades *análogas* a las enumeradas previamente.

Como advertimos cuando analizamos la educación, las exenciones del IVA son conceptos autónomos de Derecho Comunitario que tienen por objeto evitar que se produzcan divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA [por todas, Sentencia de 1 de diciembre de 2005, Ygeia, As. C-394/04 y C-395/04 (NFJ021357)]. Esto supone que los Estados miembros no pueden definir de manera independiente las exenciones. Todo lo que sea protección de la infancia y juventud debe estar exento, con independencia de lo que se defina en la LIVA o en la legislación de otro Estado miembro. No es posible, por ejemplo, que en España se diga que solo está exenta «la custodia y atención a niños menores de seis años de edad» y que en Francia se dijera que está exenta «la custodia y atención a niños menores de dieciocho años de edad». Los principios comunitarios de neutralidad y no discriminación impiden que una exención se interprete de manera distinta en dos países.

A. ACTIVIDADES DE MONITOR COMO ACTIVIDAD DE PROTECCIÓN DE LA INFANCIA Y LA JUVENTUD: LA EDAD Y EL CONCEPTO DE NIÑO

La LIVA declara exenta la guardia y custodia de niños menores de 6 años y por joven entiende todo aquel que tenga menos de 25 años. En la Directiva no se establecen límites de edad, y se hace mención al concepto general de infancia y juventud. Tampoco se hace mención a un límite determinado de edad en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2010/C 83/02), que en su artículo 24 se limita a señalar que «1. Los niños tienen derecho a la protección y a los cuidados necesarios para su bienestar... 2. En todos los actos relativos a los niños llevados a cabo por autoridades públicas o instituciones privadas, el interés superior del niño constituirá una consideración primordial». Pero en otras normativas sí se remite a una edad. En la Convención sobre los Derechos del Niño de las Naciones Unidas, de la que España es signataria, se establece en su artículo 1 que «se entiende por niño todo ser humano menor de dieciocho años de edad, salvo que, en virtud de la ley que le sea aplicable, haya alcanzado antes la mayoría de edad». En la Comunicación de la Comisión Europea «Hacia una Estrategia de la Unión Europea sobre los Derechos de la Infancia» [COM(2006) 367 final] se hace mención a que «Los niños, que en este contexto se entenderán como las personas menores de 18 años, igual que en la Convención sobre los Derechos del Niño de las Naciones Unidas». Y en España, la Ley Orgánica 1/1996, de 15 de enero, de Protección Jurídica del Menor, determina en su artículo 1 que «La presente Ley y sus disposiciones de desarrollo son de aplicación a los menores de dieciocho años que se encuentren en territorio español, salvo que en virtud de la ley que les sea aplicable hayan alcanzado anteriormente la mayoría de edad», pero añadiendo en el artículo 3 que «Los menores gozarán de los derechos que les reconoce la Constitución y los Tratados Internacionales de los que España sea parte, especialmente la Convención de Derechos del Niño de Naciones Unidas». En este sentido, DE PALMA DEL TESO (2006, pág. 79) afirma que en el Ordenamiento Español tienen la condición de menor y, por

tanto, el derecho a la protección pública que nuestro Ordenamiento reconoce a todos los menores, las personas que no han cumplido los dieciocho años, salvo que en virtud de la Ley personal que les fuera aplicable hubieran alcanzado con anterioridad la mayoría de edad²².

Al margen de lo anterior, lo cierto es que la DGT reconoce expresamente que en el caso de los monitores en el tiempo interlectivo, sí están exentos cuando se trate de guarda y custodia de niños los menores de seis años. Eso implica que para la DGT la *custodia y atención* como concepto objetivo está dentro de la protección de la infancia y la juventud. La DGT, siguiendo una interpretación literal de la LIVA, lo limita a los menores de 6 años. Sin embargo, creemos que dicha interpretación atenta contra la Directiva. La protección como género, y la guarda y custodia como especie, debe hacerse extensiva a todos los infantes y jóvenes, pues en tanto la Directiva 2006/112/CE no establece ninguna limitación por la edad no lo puede hacer la LIVA. No es posible que la norma interna limite el alcance de un concepto incluido objetivamente en la protección a una determinada edad. Todas las actividades de guarda y atención que sean a infantes o jóvenes deben tener el mismo tratamiento a efectos del IVA, sin que pueda establecerse una discriminación por razón de la edad, porque lo que se tutela es, objetivamente, la protección de la infancia y la juventud, con independencia de la edad. Carece de sentido que la protección de un niño de 7 años no esté exenta y si lo esté la de un niño de 6²³.

²² Señala esta autora (DE PALMA DEL TESO, 2006, pág. 79) que el hecho de considerar menor a los menores de 18 años no impide que en nuestro sistema jurídico diversas normas distingan dentro de los menores entre niños y los adolescentes. Así ocurría en Cataluña, a los efectos de aplicación de la Ley 8/1995, de 27 de julio, de atención y protección de los niños y los adolescentes, y las normas que la desarrollan «se entiende por niño toda persona menor de doce años y por adolescente toda persona con una edad comprendida entre los doce y la mayoría de edad establecida por la Ley» (art. 2). En consecuencia, en Cataluña, la edad de doce años marcaría el paso de la infancia a la adolescencia. Esta edad ya había sido prevista por el legislador estatal y ciertos legisladores autonómicos como momento a partir del cual era obligatorio escuchar al menor en los procedimientos que le afectan, en tanto se considera que el menor ya tiene suficiente juicio o capacidad para discernir sobre alcance de las actuaciones que le afectan. Posteriormente a la obra de esta autora, la Ley 17/2006, de 13 de noviembre, integral de la atención y de los derechos de la infancia y la adolescencia de las Islas Baleares establece en su artículo 2.2 que «A los efectos de la presente Ley y sus disposiciones de desarrollo, se entiende por infancia el periodo de vida de las personas comprendido desde el nacimiento hasta los doce años y por adolescencia desde los doce años hasta la mayoría fijada en el artículo 12 de la Constitución». En la Ley 12/2008, de 3 de julio, de protección integral, de la infancia y la adolescencia de la Comunidad Valenciana, se establece en su artículo 2.1 que «La presente Ley y sus disposiciones de desarrollo son de aplicación a los menores de dieciocho años...»

Con relación al concepto de joven, en el Libro Blanco de la Comisión Europea, un nuevo impulso para la juventud europea [Bruselas, 21.11.2001, COM(2001) 681 final] se entiende que son jóvenes los que tienen entre 15 y 25 años de edad, por analogía a lo que decidieron el Parlamento y el Consejo para el Programa Juventud. Por tanto, hasta los 15 años se considera que son niños. Y en la Comunidad de Valencia, la Ley 18/2010, de juventud, entiende que «A los efectos de la presente ley, tendrán la consideración de jóvenes todas las personas con edades comprendidas entre los catorce y los treinta años, inclusive» (art. 2.2).

²³ En la Instrucción 10/2005 de la Fiscalía General del Estado sobre «El tratamiento del acoso escolar desde el sistema de justicia juvenil» se advierte que «Debe recordarse que según la mayoría de los estudios, la mayor incidencia del maltrato entre iguales se produce en el primer ciclo de secundaria, entre 12 y 14 años». En el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre el tema «Medidas preventivas para la protección de los niños contra los abusos sexuales» (Dictamen adicional) (2012/C 24/33) de forma expresa se señala qué programas educativos deberían centrarse especialmente en los niños y prestar particular atención *a los niños más mayores*.

Por otra parte, la única Sentencia del TJUE que se ha pronunciado sobre la protección de la infancia y juventud [9 de febrero de 2006, *Kinderopvang Enschede*, As. C-415/04 (NFJ021513)], creemos que apoya esta conclusión. En las Conclusiones de este asunto (presentadas por el Abogado General el 15 de septiembre de 2005) se afirma que:

«8. Según la resolución de remisión, *Stichting Kinderopvang Enschede* (en lo sucesivo, «Fundación») es un organismo sin ánimo de lucro. Sus objetivos son fundamentalmente mantener y desarrollar la prestación de una serie de servicios de guarda de niños que respondan a las necesidades a este respecto de los padres trabajadores, así como actuar como intermediario entre los padres y cuidadores independientes.

9. La propia Fundación dirige varios centros de guarda de niños para niños en edad preescolar y escolares en horario extraescolar».

El Tribunal de Luxemburgo manifiesta en su Sentencia que:

«17. No se discute que la guarda de niños por los cuidadores puede considerarse una prestación de servicios comprendida en la asistencia social y la seguridad social así como en la protección de la infancia y de la juventud, a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva [actuales art. 132.1 g) y h) de la Directiva 2006/112/CE].

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

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

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

Por tanto, el Tribunal de Luxemburgo mantiene que las actividades de guarda de niños por cuidadores están exentas con independencia de la edad. Y afecta tanto a los niños en edad preescolar como en edad escolar. Esto implica que dicha interpretación deba hacerse extensiva a toda la Unión Europea, sin hacer distinciones entre los niños menores de 6 años y los mayores. Todo lo que sea guarda y custodia de niños en edad escolar está exento.

B. LA INTERPRETACIÓN CORRECTA DE LA «CUSTODIA Y ATENCIÓN A NIÑOS MENORES DE SEIS AÑOS»

En el artículo 20.Uno.8 a) de la LIVA se establece que «Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños menores de seis años de edad, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad...». Se trata, como se puede ver, de un precepto abierto, no cerrado. Es decir, pueden estar, incluso con la Ley interna, otras actividades además de las enumeradas en la norma.

La DGT se limita a señalar en su Contestación de 26 de noviembre de 2012, Consulta núm. V2251/2012, que solo se aplicará la exención «cuando se trate de servicios de custodia y atención a niños menores de seis años de edad»²⁴. Como se puede ver, al menos a nuestro juicio, se trata de una afirmación sin motivar ni fundamentar. Es un juicio apodíctico. La custodia a niños mayores de seis años no está exenta. Pero no se dice por qué, en general, no es protección a la infancia y la juventud y, en particular, por qué no es una *actividad análoga*. Es una afirmación sin justificar teniendo en consideración que el monitor en el tiempo interlectivo tiene como finalidad la del cuidado de los jóvenes y niños a su cargo. Cabe preguntarse, desde el punto de vista de un consumidor medio, cuál es la actividad que realizan los monitores de niños y jóvenes sino es cuidar y proteger a los niños y jóvenes²⁵. De hecho, el enfoque debe ser distinto al que hace la DGT. No hay ninguna razón objetiva por la cual la actividad de monitores de niños mayores de seis años no pueda estar exenta por ser una actividad de protección de la infancia y la juventud o análoga.

La LIVA determina que están exentas las actividades de «custodia y atención a niños menores de seis años de edad». Lo que no establece es que estén sujetas las actividades de cuidado y vigilancia a niños y jóvenes de otras edades. Para el resto de edades, con arreglo a la Directiva, estarán exentas cuando sean actividades de protección a la infancia y a la juventud. Es más, la redacción de la LIVA parece que fundamenta su redacción en las normativas educativas. En España, hasta los seis años no es obligatorio ir al colegio (la denominada educación infantil es optativa) (puede verse, el art. 11 de la Ley Orgánica de Educación 10/2002, o el art. 4 de la Ley Orgánica de Educación 2/2006). Cuando la LIVA hace mención a la «custodia y atención a niños menores de seis años de edad» debe interpretarse como las actividades de guardería que no se realizan en

²⁴ Desde la Contestación de 22 de abril de 2008 [Consulta núm. V0833/2008 (NFC029196)] la DGT se limita a decir que «Los servicios de monitores custodiando niños mayores de seis años tanto en los recreos, como en horarios de comidas... estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido».

²⁵ En el ámbito de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo un criterio de interpretación que se ha empleado es el punto de vista del consumidor medio. Así, por todas, puede verse la STJUE de 21 de febrero de 2013 [Mesto Žamberk, As. C-18/12 (NFJ049865)] donde con relación a cuándo una prestación es única o son varias, afirma que «Se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que el elemento predominante debe determinarse basándose en el punto de vista del consumidor medio (véanse en este sentido, en particular, las sentencias Levob Verzekeringen y OV Bank, antes citada, apartado 22, y de 2 de diciembre de 2010, Everyting Everywhere, C-276/09, Rec. p. I-12359, apartado 26)».

centros educativos o colegios. Esto hay que incardinarlo con la exención del artículo 20.Uno.9, de tal manera que si los niños hasta seis años van al colegio, se aplicaría el artículo 20.Uno.9 de la LIVA que hace mención a la «guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar...». Por tanto, cuando la LIVA se refiere a la «custodia y atención a niños menores de seis años de edad», puede entenderse que se vincula a las normas de educación y que se refiere a la custodia y atención de niños que no van al colegio. Se trata de una interpretación sistemática relacionada con la Ley de educación. De esta manera, la restricción que hace la LIVA sobre los menores de seis años nada tiene que ver con la actividad de monitores de los colegios en el tiempo libre de los escolares, recreos, comedores, etc. Es decir, que la LIVA haga mención a las actividades de custodia y atención a menores de seis años no puede dar lugar a interpretar que la custodia y atención al resto esté gravada. La actividad de monitores en los colegios estará exenta o sujeta en función de su naturaleza. Lo que es necesario analizar es si son *actividades de protección de la infancia y de la juventud* o bien, como dice el artículo 20.Uno.8 a), si son *análogas*.

C. LA ACTIVIDAD DEL MONITOR COMO «PROTECCIÓN» DE LA INFANCIA Y LA JUVENTUD

La DGT no argumenta la razón por la que la actividad de monitor escolar para la atención de niños y niñas en horario interlectivo no pueda ser protección de la juventud. Sin embargo, existen argumentos normativos, jurisprudenciales y doctrinales que sí justifican la calificación de la labor de los monitores como protección a la infancia y la juventud.

El deber de protección del niño es un deber general que impregna todo el sistema jurídico²⁶. La Constitución Española reconoce en su artículo 39.4 que «Los niños gozarán de la protección

²⁶ PICONTÓ NOVALES (2009, págs. 63 y 64) señala que los derechos del niño en un sentido amplio incluye tres categorías de derechos. En primer lugar, el «derecho a beneficiarse de algo», en el que se incluirían por ejemplo el derecho a ser alimentado, a ser cuidado, a recibir afecto, a tomar medicinas. En segundo lugar, el niño tiene «derecho a ser protegido de cualquier cosa», esto es, de aquello que atenta o puede atentar a su integridad física o psíquica, ya sean malos tratos, tortura, explotación laboral, etc. Por último, estaría el derecho del niño a «hacer algo», a realizar alguna acción, como puede ser la de expresarse, participar en las decisiones que afecten a su vida, lo que no es sinónimo de que todas sus decisiones hayan de ser respetadas sino más bien el derecho del niño a que sus opiniones y pareceres sean tenidos en consideración. El concepto de protección se define en alguna normativa autonómica. En la Ley 3/2011, de 30 de junio, de apoyo a la familia y a la convivencia de Galicia, el artículo 48 dispone que «1. A efectos de la presente ley, se entiende por sistema de protección de menores el conjunto de servicios, actuaciones y medidas de intervención de los poderes públicos destinadas a paliar las situaciones de desprotección y conflicto social en que puedan encontrarse las personas menores de edad. 2. Constituyen situaciones de desprotección las de riesgo y las de desamparo. 3. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 2/2006, de derecho civil de Galicia, se considera situación de riesgo la que se produce de hecho cuando la persona menor de edad, sin estar privada en su ámbito familiar de la necesaria asistencia moral o material, se ve afectada por cualquier circunstancia que perjudique su desarrollo personal, familiar, social o educativo y que permita razonablemente temer que en el futuro pueda estar incurso en una situación de desamparo, inadaptación o de exclusión social...». También se define en la Ley de Cantabria 8/2010, de 23 de diciembre, de garantía de derechos y atención a la infancia y la adolescencia, que establece en el artículo 35.1 que «A los efectos de la presente Ley, la protección de la infancia y la adolescencia comprende el conjunto de actuaciones desarrolladas por el Sistema Público de Servicios Sociales para

prevista en los acuerdos internacionales que velan por sus derechos». Y entre esos tratados hay que hacer referencia al la Convención sobre los Derechos del Niño, que dispone en su artículo 19.1 que «Los Estados Partes adoptarán todas las medidas legislativas, administrativas, sociales y educativas apropiadas para proteger al niño contra toda forma de perjuicios o abuso físico o mental, descuido o trato negligente, malos tratos o explotación, incluido el abuso sexual, mientras el niño se encuentre bajo la custodia de sus padres, de un representante legal o de cualquier otra persona que lo tenga a su cargo».

Y precisamente dentro de esa labor de protección a la infancia y juventud distintas normas se centran en la protección de los niños y jóvenes dentro del entorno educativo, donde la Ley Orgánica 8/1985, de 3 de julio, reguladora del derecho a la educación, reconoce en su artículo 6.3 que los alumnos tienen derecho, entre otros, a que se respeten su identidad, integridad y dignidad personales, a la protección contra toda agresión física o moral, y a recibir una formación integral que contribuya al pleno desarrollo de su personalidad. De la misma manera se dispone en el artículo 17 del Real Decreto 732/1995, de 5 de mayo, sobre los derechos, deberes y normas de convivencia de los alumnos de centros sostenidos con fondos públicos que «Todos los alumnos tienen derecho a que se respete su integridad física y moral y su dignidad personal, no pudiendo ser objeto, en ningún caso, de tratos vejatorios o degradantes», mientras que en el artículo 7 se establece que «Los órganos de gobierno del centro, así como la Comisión de convivencia, adoptarán las medidas preventivas necesarias para garantizar los derechos de los alumnos y para impedir la comisión de hechos contrarios a las normas de convivencia del centro»²⁷.

prevenir, evitar y atender las situaciones de riesgo de desprotección o de desprotección en que se halle la persona menor para garantizar, en todo caso, su pleno desarrollo y autonomía personal, así como su integración familiar y social».

²⁷ Dentro de la normativa autonómica relativas a la educación, y protección de la infancia y juventud podemos hacer mención a varias normas:

- (i) El artículo 30.2 de la Ley 12/2009, de 10 de julio, de Educación de la Comunidad de Cataluña establece que «Todos los miembros de la comunidad escolar tienen derecho a convivir en un buen clima escolar y el deber de facilitarlos con su actitud y conducta en todo momento y en todos los ámbitos de la actividad del centro». El artículo 7.1 determina que «Todos los miembros de la comunidad escolar tienen el derecho a una buena convivencia y el deber de facilitarla». Por su parte, dentro de los derechos de los alumnos el artículo 21.2 identifica «(g) Gozar de una convivencia respetuosa y pacífica, con el estímulo permanente de hábitos de diálogo y de cooperación» o «(j) Recibir especial atención si se hallan en una situación de riesgo que eventualmente pueda dar lugar a situaciones de desamparo». Y en el artículo 33 se señala que se «deben adoptar las medidas necesarias para prevenir las situaciones de acoso escolar y, en su caso, hacerles frente de forma inmediata, y para asegurar en cualquier caso a los afectados la asistencia adecuada y la protección necesaria para garantizarles el derecho a la intimidad. 2. El Departamento debe poner a disposición de los centros los medios necesarios para atender las situaciones de riesgo de acoso escolar...». La Ley 14/2010, de 27 de mayo, de los derechos y las oportunidades en la infancia y la adolescencia de la Comunidad de Cataluña establece en su artículo 90 que «Las administraciones públicas deben impulsar el desarrollo de actuaciones dirigidas al conjunto de la comunidad educativa que permitan prevenir, detectar y erradicar el maltrato a niños y adolescentes, los comportamientos violentos, el acoso escolar y la violencia machista».
- (ii) La Ley 12/2008, de 3 de julio, de protección integral, de la infancia y la adolescencia de la Comunidad Valenciana, establece en su artículo 7.2 que «La Generalitat, dentro de sus competencias, garantizará la protección integral y efectiva de los derechos civiles, políticos, sociales, económicos y culturales del menor, fomentando su

De la misma manera, en el ámbito doctrinal, es necesario reseñar los distintos análisis que se han realizado de la protección de la infancia y la juventud en el entorno escolar, donde es necesaria la intervención más allá de los espacios educativos en aula, en tanto el acoso, aislamiento,

integración real y efectiva en la sociedad». En el artículo 26.1 se regula que «Los servicios y centros escolares, tanto públicos como privados, y órganos colegiados de carácter escolar, tienen la obligación de comunicar y denunciar cualquier situación de riesgo y desamparo en la que se encuentre un menor...». En el artículo 34 se dispone que «Se promoverán por la Consellería competente en materia de educación, programas de prevención de conductas inapropiadas, de la violencia y el acoso, en el propio centro docente, dirigidos a todos los integrantes de la comunidad educativa, y de forma especial a niños y adolescentes en situación de riesgo». Y en el artículo 93 se establece que «Se considera situación de riesgo aquella en la que, a causa de circunstancias personales o familiares del menor, o por influencia de su entorno, se ve perjudicado su desarrollo personal o social...». El artículo 50.3 establece que «Los niños y adolescentes tienen derecho a practicar deportes y a participar en actividades físicas y lúdicas en un ambiente de seguridad...»

- (iii) En la Ley 2/2010, de 15 de junio, de Autoridad del Profesor de la Comunidad de Madrid, el artículo 9 establece que «Cada centro educativo elaborará sus normas de organización y funcionamiento, entre las que habrá de figurar el plan de convivencia. Aprender a convivir es fundamental en la formación de los alumnos y así debe expresarlo el plan de convivencia de cada centro», y el artículo 10 dispone que «Podrán ser objeto de medidas disciplinarias las conductas contrarias a las normas de convivencia que sean realizadas por alumnos dentro del recinto escolar o durante la realización de actividades complementarias y extraescolares, así como durante la prestación de los servicios de comedor y transporte escolar, en los términos previstos en el Decreto que establezca el marco regulador de la convivencia en los centros docentes de la Comunidad de Madrid».
- (iv) En la Ley 4/2011, de 30 de junio, de convivencia y participación de la comunidad educativa de la Comunidad de Galicia «Se reconocen al alumnado los siguientes derechos básicos de convivencia escolar, sin perjuicio de los establecidos en las leyes orgánicas de educación: a) A recibir una formación integral y coeducativa que contribuya al pleno desarrollo de su personalidad en un ambiente educativo de convivencia, libertad y respeto mutuo. b) A que se respeten su identidad, integridad y dignidad personales. c) A la protección integral contra toda agresión física o moral, y en particular contra las situaciones de acoso escolar...» (art. 7.1). Y en el artículo 28 se establece que «se considera acoso escolar cualquier forma de vejación o malos tratos continuados en el tiempo de un alumno o alumna por otro u otra u otros, ya sea de carácter verbal, físico o psicológico, incluido el aislamiento o vacío social, con independencia del lugar donde se produjese. Tendrán la misma consideración las conductas realizadas a través de medios electrónicos, telemáticos o tecnológicos que tuvieran causa en una relación que surja en el ámbito escolar». El artículo 12 establece que «Serán objeto de corrección disciplinaria las conductas contrarias a las normas de convivencia realizadas por el alumnado dentro del recinto escolar o durante el desarrollo de actividades complementarias y extraescolares, así como durante la prestación de los servicios de comedor y transporte escolar. 2. Asimismo, podrán corregirse disciplinariamente las conductas del alumnado que, aunque realizadas fuera del recinto escolar, estuviesen motivadas o directamente relacionadas con la vida escolar y afectasen a sus compañeros o compañeras o a otros miembros de la comunidad educativa y, en particular, las actuaciones que constituyan acoso escolar con arreglo a lo establecido por el artículo 28...». El artículo 29 dispone que «1. La dirección de los centros docentes y los titulares de los centros concertados y de los centros privados, así como la Administración educativa, adoptarán las medidas precisas para garantizar al alumnado víctima de situaciones de acoso escolar la protección integral de su integridad y dignidad personales y de su derecho a la educación, debiendo primar siempre el interés de la víctima sobre cualquier otra consideración en el tratamiento de estas situaciones. 2. La protección de la víctima se garantizará mediante medidas cautelares que impidan la amenaza, el control o el contacto entre víctima y causantes de la situación de acoso. Se arbitrarán medidas para el seguimiento de los causantes de la situación de acoso que impidan la continuación de eventuales conductas acosadoras».
- (v) La Ley 4/2011, de 7 de marzo, de Educación de Extremadura, dispone en su artículo 69.1 que «La Junta de Extremadura adoptará las medidas necesarias para la prevención y la protección de las personas y de sus bienes ante situaciones de acoso escolar y de agresiones al alumnado, al profesorado y a los demás miembros de la comunidad educativa».

menosprecios, agresiones o racismo, tienen su manifestación más frecuente en lugares como el patio, los pasillos, los aseos y el comedor, y el papel de los profesores o monitores en estos ámbitos resulta determinante²⁸. Y especial significación tienen las manifestaciones de la Instrucción 10/2005 de la Fiscalía General del Estado sobre «El tratamiento del acoso escolar desde el sistema de justicia juvenil». En la misma se hacen las siguientes afirmaciones: (i) «La consecución del objetivo de lograr un ambiente de paz y seguridad en los Centros educativos y en el entorno de los mismos, donde los menores puedan formarse y socializarse adecuadamente debe tornarse en meta irrenunciable, superando la resignada aceptación de la existencia de prácticas de acoso o matonismo entre nuestros menores, como algo inherente a la vida de los centros escolares e institutos». Para la consecución del respeto a la integridad, dignidad y protección contra las agresiones físicas o morales «es necesario desterrar de los centros educativos, de forma radical, estos comportamientos de acoso escolar, que suponen una quiebra ab initio de la posibilidad de alcanzarlos». (ii) «Los centros docentes tienen una indubitada responsabilidad en garantizar espacios seguros para que los menores puedan cursar sus estudios y disfrutar de las horas de recreo en paz, libres de agresiones y vejaciones. Los estudios sobre acoso escolar muestran que frecuentemente estos tienen lugar además de en las inmediaciones del centro, en patios de recreo, aseos, vestuarios, gimnasios, comedores, pasillos e incluso aulas. La adecuada supervisión de las instalaciones del centro es algo legítimamente exigible».

²⁸ ORJUOLA LÓPEZ (2008, págs. 5 y 6) señala que cuando se habla de *protección* hacia la infancia se puede enfocar desde tres perspectivas: (1) Promoción de los derechos de los niños y niñas. Creación de un medio ambiente –político, social, económico, institucional, cultural o familiar– que favorezca el respeto y la promoción de los derechos de los niños; (2) Prevención de situaciones de vulneración de derechos: violencia de género, abusos, etc.; (3) Restablecimiento de unas condiciones de vida dignas. Y sigue señalando que en dicha protección está involucrado el ámbito del colegio (pág. 7). AA. VV (2007) señalan que el maltrato puede tener las siguientes manifestaciones: (1) Intimidaciones verbales como son insultos, motes, rumores, hablar mal de alguien; (2) Intimidaciones psicológicas, como amenazas para provocar miedo, obtener algún objeto o dinero, u obligar a la víctima a hacer cosas contra su voluntad; (3) Agresiones físicas ya sean directas (peleas, palizas, agresiones menores como collejas, cachetes...) o indirectas (destrazo de materiales personales, pequeños hurtos...); (4) Aislamiento social, bien sea impidiendo al menor a participar en determinadas actividades o ignorando su presencia; (5) También se dan casos de acoso de tipo racista que se suelen centrar en minorías étnicas o culturales (motes peyorativos, estereotipados...) o acoso sexual que hacen que la víctima se sienta incómoda o humillada. Pues bien, estos autores señalan que «el primer nivel de lucha del acoso escolar debe de estar liderado por los profesores del centro educativo, pues ellos son los primeros destinatarios de la puesta en conocimiento de la escena, si bien el abordaje debe de ser conjunto desde todos los niveles básicos de intervención: Padres, profesores y comunidad escolar». Por su parte, SUBIJANA ZUNZUNEGUI (2007) señala que en el acoso escolar una de las características es «La presencia del contexto educativo como vínculo o nexo entre los agresores y las víctimas. Se han destacado tres características de la escuela que contribuyen a la violencia escolar (DÍAZ-AGUADO, 2005: 18): la justificación o permisividad de la violencia como forma de resolución de conflictos entre iguales; el tratamiento habitual que se da a la diversidad actuando como si no existiera y la falta de respuesta del profesorado ante la violencia entre escolares, que deja a las víctimas sin ayuda y suele ser interpretada por los agresores como un apoyo implícito. Esta última omisión reactiva se relaciona con papel del docente como exclusiva correa de transmisión de específicos conocimientos sobre una materia, conforme al paradigma de docente funcional (SEGOVIA, 2005: 274), con escasa intervención en los espacios educativos ubicados más allá de los límites del aula. Ello a pesar de que el acoso tiene su manifestación más frecuente en lugares como el patio, los pasillos, los aseos y el comedor (HARRIS/PETRIE, 2006: 20), y el profesorado tiene atribuido un rol vertebral en la detección del acoso escolar (SERRANO, 2006: 66)».

Podemos concluir que en todo lo que tenga que ver con el ámbito del colegio (recreos, comedores, tiempo libre, etc.) es esencial el cuidado y atención a jóvenes y niños en todas las actividades para su integración en el sistema educativo y formación integral, evitándose el maltrato, juegos peligrosos, abusos, discriminaciones, traumas, exclusiones, *bullying*, etc. Y las actividades de los monitores deben estar encaminadas, entre otras de sus actuaciones, a vigilar, proteger, prevenir, que estas no se produzcan. Las anteriores actividades son, en términos jurídicos, protección de la infancia y la juventud y, por tanto, deben estar exentas por aplicación del artículo 20.Uno.8 a) o tributar al tipo del 10% (art. 91.Uno.2.7 de la LIVA) si el prestador no es un establecimiento de carácter social.

D. PROTECCIÓN DE LA INFANCIA Y JUVENTUD Y RESPONSABILIDAD DE LOS CENTROS EDUCATIVOS

El deber de protección a la infancia y a la juventud en el colegio y por los monitores conlleva un supuesto de responsabilidad del centro en caso de daños y perjuicios a los niños y jóvenes. PÉREZ GIMÉNEZ (2009) señala que en el ámbito escolar es frecuente que «se produzcan accidentes de menor o mayor importancia que generan daños y lesiones no solo de carácter físico, sino también psicológico y moral para el menor e incluso, según la gravedad de los hechos, también para su familia. La cuestión es delicada porque en ella se ven inmersas personas que aún no tienen plena capacidad, por falta de edad y de madurez, para discernir lo que objetivamente puede estar bien o mal, lo que puede ser generador de riesgos o lo que puede causar un resultado dañoso para ellos mismos o para otra persona. De ahí la necesidad de ese deber de vigilancia, control y cuidado de los centros educativos; si bien es cierto, claro está, que la atención que requiere el menor no es igual en todos los casos ni por las mismas razones y, por ello, puede moderarse. Así, si se tratara de una actividad extraescolar de natación, el cuidado que requiere el preescolar será extrema, pues no sabe nadar y podría ahogarse; sin embargo, si se tratara de un adolescente, habrá de traducirse en evitar que puedan producirse lesiones irreversibles por jugar inadecuadamente en la piscina. Así las cosas, las personas o entidades que sean titulares de un Centro docente de enseñanza no superior responderán por los daños y perjuicios que causen sus alumnos menores de edad durante los periodos de tiempo en que los mismos se hallen bajo el control o vigilancia del profesorado del centro, desarrollando actividades escolares o extraescolares y complementarias»²⁹.

²⁹ Por su parte, MARÍN DE ESPINOSA CEBALLOS (1999) advierte que el encargado de proteger «asume a través de un contrato o una Ley una posición de garante para evitar cualquier resultado lesivo de sus alumnos cuando estos realizan actividades de riesgo. Por consiguiente, el maestro tiene la obligación de extremar los deberes de vigilancia y cuidado por la especial dependencia y vulnerabilidad de los niños que le han sido encomendados. Según el Tribunal Supremo el deber de vigilancia implica el deber efectivo de atender las actividades y juegos peligrosos o prohibirlos, como el hecho de clavar en la tierra una vara con punta que lesionó el ojo de un alumno o el deber de retirar un armazón de una canasta de baloncesto inutilizada en la que se columpiaban los alumnos durante el recreo y que produjo la muerte de uno de ellos... se precisa una conducta negligente imprudente por parte del profesor, "pues no se trata de asumir socialmente un daño a consecuencia de una actividad de riesgo, como sucede en los daños acaecidos en el ámbito de

En definitiva, y tal y como señala la STS de 10 de diciembre de 1996, «los deberes de vigilancia de los padres se traspasan a los profesores y cuidadores de los hijos menores desde la entrada en el Centro educativo hasta la salida del mismo al finalizar la jornada escolar». En este sentido, en la STS de 20 de diciembre de 2004 se afirma que las lesiones producidas por el alumno «al tratar de huir el menor de unos compañeros que pretendían hacerle una novatada, es imputable a la Administración educativa por no haber prestado los profesores la debida atención, vigilancia y cuidado para evitar la persecución de la que el joven fue objeto por parte de otros alumnos cuando se encontraban en el propio Instituto». El Tribunal Supremo exige al colegio –en nuestro caso monitores– cuidado, atención, vigilancia³⁰).

la circulación de vehículos de motor o aquellos otros correspondientes a actividades empresariales industriales". Por consiguiente, si se demuestra que se cumplieron las condiciones normales de vigilancia y cuidado no se podrá imputar el resultado al educador. Este sería el caso, por ejemplo, de la pérdida de un ojo de un niño ocasionado por otro compañero con un tenedor en el comedor del colegio bajo la vigilancia de la profesora encargada o el fallecimiento de una alumna epiléptica tras una crisis desencadenada al recibir en el recreo un golpe de balón de escasa intensidad bajo la vigilancia de una profesora». NIETO GARCÍA (2011) hace mención a los diversos supuestos donde el centro docente puede incurrir en responsabilidad. Así, entre otros, identifica la «Ausencia de vigilancia en los comedores escolares en los almuerzos de los alumnos y la efectiva alimentación adecuada de los mismos –tanto en su preparación, distribución y ejecución– garantizando en todo caso la ingesta de los niños en cantidad y calidad» o las «Actividades o tiempo de ocio en los centros docentes en las que, por circunstancias ajenas y propias de la vida cotidiana de los alumnos, ajenas en todo caso a los centros docentes, pueden desembocar en peleas, insultos constantes, degradación de menores por otros –alumnos elementos del *bullying* o acoso–». Este autor señala que «El Tribunal Supremo, en diferentes sentencias, tiene establecido al respecto que los padres que confían sus hijos a una determinada institución que los acoge, los someten y entregan a la tutela y cuidado ajenos, que ha de ser suficiente y dotado de las mayores seguridades para evitar todo suceso negativo, y al producirse estos resultados acreditan la insuficiencia de las medidas o disposición que presentan las cosas, es decir que falta algo por prevenir, presentándose por tanto incompletas las diligencias tomadas, recayendo la carga de la prueba de haber obrado con la completa diligencia que debe concurrir en aquel al que se le atribuye la causación del daño ocasionado (SSTS 27-09-1993; 10-12-1996 o 30-12-1999)».

³⁰ La Instrucción 10/2005 de la Fiscalía General del Estado sobre «El tratamiento del acoso escolar desde el sistema de justicia juvenil» hace mención a que la responsabilidad civil puede fundamentarse en la figura del guardador del artículo 61.3 de la Ley Orgánica 5/2000, de 12 de enero, reguladora de la responsabilidad penal de los menores, donde puede incluirse también al centro docente, por ser quien en esos momentos está ejerciendo funciones de guarda. Y hace referencia a que esta figura ha sido la seguida en la SAP Cantabria (sec. 4.ª) de 23 de diciembre de 2003, donde se considera que el centro de enseñanza se va a equiparar a guardador de hecho (entendiendo por tal, en sentido amplio, aquella persona que, por propia iniciativa o por acuerdo con los padres o tutores, ejercita funciones de guarda, de forma continuada e independiente), ya que asumen por delegación las funciones de vigilancia y guarda de los menores desde su entrada en el centro hasta la salida del mismo, durante la jornada lectiva de forma regular durante todo el año escolar (sin olvidar, lógicamente, el relevante papel que desempeña en la formación y educación del menor). En la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2009 [recurso de casación núm. 365/2005 (NCJ050225)] se establece que «la prueba de la diligencia a que se refiere el párrafo último del artículo 1.903 del CC y que se impone a los titulares de los centros tiene que versar, como señala el preámbulo de la Ley 1/1991, de 7 de enero, por la que se modificó dicho artículo, sobre las medidas de organización que deben adoptarse, medidas que lógicamente estarán en función de la actividad de los alumnos en cada momento y, por tanto, del mayor o menor riesgo que tal actividad entraña para los alumnos. Y si bien es cierto que en principio el recreo en un espacio cubierto por estar lloviendo no representa un especial peligro para niños de educación infantil y primaria, no lo es menos que si ese espacio es un pasillo en forma de L de 200 m² y en tal espacio se concentran unos trescientos niños bajo la vigilancia de solamente tres profesoras, hechos probados según la sentencia impugnada que hay que respetar en casación, el riesgo de que

En definitiva, la protección al niño, adolescente, joven es un deber legal por el colegio y las personas involucradas (profesores y monitores), incurriéndose en responsabilidad legal en el caso de que esta no se produzca y haya daños a los niños o jóvenes. Y esto es todavía más relevante cuando se hace referencia a minorías étnicas, en riesgo de exclusión, *bullying*, problemas familiares, etc. Y esa protección, el ámbito de los comedores, tiempo libre, recreos, solo la pueden hacer las personas que sean responsables de la misma y debe tener cabida en los supuestos del IVA de la protección a la infancia y a la juventud.

E. UN ARGUMENTO COMPARATIVO; LA EXENCIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE MONITORES EN CAMPAMENTOS, EXCURSIONES, ETC.

El artículo 20.Uno.8 a) de la LIVA determina que están exentas como protección a la infancia y la juventud las «excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles». Y en los campamentos o excursiones la labor de los monitores es determinante. Es más, la labor del monitor en estos casos es de protección y formación de los asistentes, cuidando de los niños y jóvenes en el tiempo en el que están realizando su labor. Es decir, similar a la que puedan realizar los monitores escolares en el tiempo libre y en el comedor³¹.

Pero es que la propia DGT ha mantenido en su Contestación de 3 de abril de 1998 [Consulta núm. 536/1998 (NFC043880)] que la exención por protección a la infancia y a la juventud alcanza a «Ayuda al voluntariado; Fomento del asociacionismo; Promoción cultural; Organización de campamentos juveniles; Gestión de albergues y residencias juveniles; Gestión de la Prestación Social

sucedan hechos como los aquí enjuiciados es más que patente por la propia imposibilidad del personal docente de vigilar a tantos niños en un espacio tan reducido y la probabilidad de que tamaña concentración provoque en los niños reacciones o conductas agresivas que no se darían en otra situación.

En definitiva, no solo resulta que la entidad titular del centro docente no ha logrado probar que empleara toda la diligencia de un buen padre de familia para prevenir el daño, como le impone el párrafo último del artículo 1.903 del CC, sino que, además, esta Sala comparte plenamente el juicio del tribunal sentenciador sobre la probada negligencia de dicha entidad y su relación causal con el resultado producido, ya que la lluvia no imponía necesariamente que los niños de varios grupos hubieran de concentrarse en el espacio común cubierto cuando se daba la alternativa de que cada grupo hubiera disfrutado del recreo en su correspondiente aula bajo la supervisión de la profesora encargada o de otra que la sustituyera durante el tiempo imprescindible para descansar, incumbiendo precisamente a la dirección del centro docente la organización necesaria para que tal solución alternativa fuera posible antes de permitir que trescientos niños se concentraran en 200 m² en forma de L, y por tanto sin visibilidad simultánea por las tres profesoras presentes, para disfrutar del recreo, lo que por demás explica que a las tres les pasara inadvertido el empujón que a la niña le dio otro alumno».

³¹ En la Ley 4/2010, de 6 de julio, de educación en el tiempo libre, de Cantabria, se entiende como «Educación en el Tiempo Libre el concepto que abarca ideas, procesos de aprendizaje y otras experiencias de carácter permanente que tienen lugar en el tiempo libre o de ocio de la ciudadanía, a las que se accede de forma voluntaria, y cuyo fin es potenciar el desarrollo integral de las personas, promover el impulso de valores universales y lograr de aquella actitudes de reflexión, crítica y compromiso social a la vez que da pautas para la óptima utilización del tiempo libre» [art. 4 a)], y se entiende que entre las actividades que están incluidas son los campamentos, campos de trabajo, acampadas juveniles y colonias.

Sustitutoria; Fomento de la creación de empresas jóvenes; Fomento del transporte de usuarios del carnet joven; Fomento de empleo en barrios deprimidos; Becas a jóvenes para la realización de cursos de idiomas en el extranjero; Facilitar los intercambios juveniles internacionales y la movilidad juvenil, a través de la venta de billetes internacionales de autobús, tren y avión; Facilitar a alumnos de Institutos, Centros de FP y colectivos juveniles, el acceso a la practica de diversos deportes (práctica del *sky*, nación, senderismo, ciclismo...); Emisión y cobro, en el ámbito de la Comunidad Valenciana, de los carnets internacionales de estudiante, joven, profesor y alberguista; Organización de actividades juveniles de tiempo libre en España y en el extranjero». Y en la Contestación de 18 de octubre de 2006 [Consulta núm. V2049/2006 (NFC048316)] se dispone que los servicios de atención domiciliaria a niños se encuentran incluidos entre los de asistencia social en el ámbito de la protección de la infancia y de la juventud a que se refiere el artículo 20.Uno.8 a). Y está exenta con independencia de la edad de los niños, es decir, ya sean menores o mayores de 6 años³².

Si el trabajo de monitor durante una excursión, acampada o viaje está exento, si la atención en domicilio a niños puede estar exenta, si la gestión de albergues o la organización de actividades de tiempo libre sí estén exentas, lo deben estar las actividades de monitores en el tiempo interlectivo en los colegios. No hay base legal ni argumental para no entender que la actividad de monitores es de protección de la infancia y la juventud y que sí lo son otras actividades análogas.

5. CONCLUSIONES

1. El contenido de la Contestación de la DGT de 26 de noviembre de 2012 [Consulta núm. V2251/2012 (NFC045858)] con relación a las clases extraescolares podría dar lugar a interpretar que no están exentas de IVA. Sin embargo, la interpretación correcta de la consulta es que la exención por educación en el IVA no exige que la enseñanza sea oficial o incluida formalmente en los planes de estudios entendida en su carácter curricular u obligatorio. Lo único que requiere objetivamente es que la materia esté incluida en sentido abstracto en un plan de estudios y las materias que se imparten en las clases extraescolares lo están.

Los posibles problemas hermenéuticos que la Contestación de la DGT genera pueden venir de un error de planteamiento por parte del MINHAP cuando solicita el informe al MECD. Lo que aquel pregunta es si los *proyectos educativos* que se recogen en la pregunta del consultante –entre los que están las clases extraescolares– pueden «entenderse que están incluidos en algún plan de estudios de cual-

³² En la Contestación de la DGT de 1 de septiembre de 2009 [Consulta núm. V1920/2009 (NFC035508)] se señala que «La prestación de servicios a favor de menores tales como la organización de jornadas y semanas interculturales, campamentos de verano y talleres de sensibilización cultural, estarán exentas como actividades encuadradas en la protección de la infancia y la juventud siempre que sus destinatarios no hayan superado los veinticinco años de edad, como así parece deducirse del contenido de la consulta».

- quier grado o nivel del sistema educativo, con el objeto de aplicar la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido». No pregunta *si las materias* que integran las clases extraescolares, en sentido objetivo, están incluidas en un plan de estudios, sino si el *proyecto educativo* se incorpora al plan de estudios. Y el MECD contesta, como no podía ser de otra manera, que las clases extraescolares no son obligatorias y no tienen carácter curricular por lo que no se integran *formalmente* en el plan de estudios. Lo que no dice el MECD es que las materias que incluyen las clases extraescolares no estén objetivamente dentro de un plan de estudios.
2. La DGT exige para que sea aplicable la exención por educación que las materias estén incluidas en un plan de estudios. Sin embargo, cualquier enseñanza, vinculada a la escuela, universidad, trabajo o formación de cualquier tipo, siempre que no sea recreativa y se realice para desarrollar conocimientos y aptitudes, debe estar exenta. La mención a la existencia de un plan de estudios del sistema educativo español, o de otro país, no es correcta. Ni la Directiva ni el TJUE exigen tal requisito. Además, por aplicación del principio de neutralidad, no es tolerable que una misma materia estuviera exenta en España y sujeta en otro país de la Unión Europea. Y eso sería posible si el criterio fuera el de un plan de estudios español, en tanto ciertas materias pueden incluirse en otros sistemas educativos y no en el español, y viceversa. Por tanto, el MECD, ni ninguna otra autoridad nacional o autonómica, debe tener capacidad con relación a la exención del IVA por educación, por lo que la mención que la DGT hace con relación a la competencia del MECD creemos que es incorrecta. Y, más en concreto, están exentas, por ser materias relacionadas con la enseñanza escolar o formación, las actividades extraescolares vinculadas de alguna manera a la enseñanza o formación.
 3. La exención por educación del artículo 20.Uno.9 tiene un alcance mayor que la enseñanza. También está exenta la educación y la formación. Y los servicios de monitores escolares para la atención de niños y niñas en el tiempo interlectivo de mediodía durante el comedor escolar y en las aulas matinales y de tarde fuera del horario escolar, pueden vincularse a la educación y la formación. Las actividades que realizan pueden conceptuarse dentro de la enseñanza no formal del ocio, tiempo libre, valores sociales, respeto por los derechos humanos, los valores culturales, etc. Por consiguiente, sería una actividad que podría estar exenta de IVA ya sea por aplicación del artículo 20.Uno.9 o del 20.Uno.8 a), siempre que los prestadores de servicios cumplieran con los requisitos subjetivos exigidos por la normativa. Para que puedan calificarse como educación o formación, el monitor debe tener la cualificación y preparación necesaria para prestar las actividades encomendadas y realizarse dentro de un proyecto educativo concreto. El monitor no es un mero vigilante, sino que es parte del proyecto educativo y deben tener la correspondiente capacitación para incluirse dentro de la educación integral de los alumnos.
 4. La DGT ha determinado, siguiendo una interpretación literal de la LIVA, que los servicios de monitores en tiempos interlectivos solo están exentos por protección

de la infancia y la juventud si se trata de la guardia y custodia de niños menores de 6 años. Dicha interpretación atenta contra la Directiva. La protección como género, y la guarda y custodia como especie, debe hacerse extensiva a todos los infantes y jóvenes, pues en tanto la Directiva 2006/112/CE no establece ninguna limitación por la edad no lo puede hacer la LIVA. No es posible que la norma interna limite el alcance de un concepto a una determinada edad. Todas las actividades de guarda y atención que sean a infantes o jóvenes deben tener el mismo tratamiento a efectos del IVA, sin que pueda establecerse una discriminación por razón de la edad. El TJUE mantiene que las actividades de guarda de niños por cuidadores están exentas con independencia de la edad. Y afecta tanto a los niños en edad preescolar como en edad escolar. Esto implica que dicha interpretación deba hacerse extensiva a toda la Unión Europea, sin hacer distinciones entre los niños menores de 6 años y los mayores.

5. La LIVA determina que están dentro de la exención del artículo 20.Uno.8 a) la custodia y atención a niños menores de 6 años de edad. Lo que no establece es que estén sujetas las actividades de cuidado y vigilancia a niños y jóvenes de otras edades. Para el resto de edades, con arreglo a la Directiva, estarán exentas cuando sean actividades de protección a la infancia y a la juventud. Es más, la redacción de la LIVA parece que fundamenta su redacción en las normativas educativas. En España, hasta los 6 años no es obligatorio ir al colegio. Cuando la LIVA hace mención a la custodia y atención a niños menores de 6 años de edad debe interpretarse como las actividades de guardería que no se realizan en colegios. De esta manera, la restricción que hace la LIVA sobre los menores de 6 años nada tiene que ver con la actividad de protección que puede hacerse en el tiempo libre de los escolares, recreos, comedores, etc. Por tanto, el que la LIVA haga mención a las actividades de custodia y atención a menores de 6 años no puede dar lugar a interpretar que la custodia y atención al resto esté sujeta. La actividad de monitores en los colegios estará exenta o sujeta en función de su naturaleza. Lo que es necesario analizar es si son actividades de protección de la infancia y de la juventud o bien, como dice el artículo 20.Uno.8 a), si son análogas.
6. La protección al niño, adolescente o joven es un deber legal del colegio y las personas involucradas (profesores y monitores), incurriendo el centro en responsabilidad jurídica en el caso de que esta no se produzca. El deber del centro es la integración en el sistema educativo y formación integral de los jóvenes y niños, evitando el maltrato, juegos peligrosos, abusos, discriminaciones, traumas, exclusiones, *bullying*, etc. Las actividades de los monitores en el tiempo interlectivo deben estar encaminadas, entre otras de sus actuaciones, a vigilar, proteger y prevenir que las anteriores situaciones no se produzcan. Desde esta perspectiva, las actividades que realizan los monitores son, en términos jurídicos, protección de la infancia y la juventud y, por tanto, deben estar exentas por aplicación del artículo 20.Uno.8 a) o tributar al tipo del 10 % si el prestador no es un establecimiento de carácter social.

Bibliografía

- AA. VV. [2007]: «Acoso escolar: desde la sensibilización social a una propuesta de intervención. Reflexiones desde la legislación española», *Letras jurídicas: revista electrónica de Derecho*, núm. 4.
- [2008a]: «El comedor escolar: situación actual y guía de recomendaciones», *Anales de Pediatría*, vol. 69, núm. 1.
 - [2008b]: «Aprendizaje de los hábitos saludables en la infancia y la adolescencia (II): programas de intervención escolar y sociocomunitaria», en AA. VV., *Psicología y Nutrición*, Elsevier Masson.
- ARANCETA BARTRINA, J. [2000]: *Nutrición Comunitaria*, 2.^a edición, Elsevier Masson.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. [2009]: *El régimen impositivo de las entidades y actividades educativas. (IVA, Sociedades, Renta, no Residentes e Impuestos Locales)*, Thomson-Aranzadi (Colección Monografías), Pamplona.
- CHECA GONZÁLEZ, C. [2001]: «Exención en el IVA de los servicios de educación y enseñanza», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 15.
- DE PALMA DEL TESO, A. [2006]: *Administraciones públicas y protección de la infancia. En especial, estudio de la tutela administrativa de los menores desamparados*, Ministerio de Administraciones Públicas, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid.
- MARÍN DE ESPINOSA CEBALLOS, E. B. [1999]: «La responsabilidad penal y civil del docente. Especial referencia al derecho de corrección y a la omisión del deber de vigilancia», *Actualidad Penal*, Sección Doctrina, 1999, Ref. XL, pág. 761, tomo 2.
- MEIX CERECEDA, P. [2012]: «Convivencia en el sistema educativo y autoridad del profesorado: planteamiento de un problema y respuestas en la legislación autonómica», *Revista española de Derecho Administrativo*, núm. 153.
- NIETO GARCÍA, A. J. [2011]: «La responsabilidad civil y penal de los centros docentes por daños y perjuicios en el alumnado en el ejercicio de actividades propias de la organización escolar», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 1.
- ORJUELA LÓPEZ, L. [2008]: «La protección de los derechos de la Infancia», *En la calle*, núm. 10, págs. 5 y 6.
- ORTEGA ANTA, R. M. [2008]: «El comedor escolar como recurso didáctico. Funciones, posibilidades, bases teóricas y didácticas», en AA. VV., *El libro Blanco de la Educación escolar*, McGraw-Hill, Madrid.
- PÉREZ GIMÉNEZ, T. [2009]: «Responsabilidad civil de los titulares de centros docentes de enseñanza no Superior», *Práctica de Derecho de Daños*, núm. 74.
- PICONTÓ NOVALES, T. [2009]: «Derechos de la infancia: nuevo contexto, nuevos retos», *Derechos y Libertades*, núm. 21, págs. 63 y 64.
- ROSET ELÍAS y GONZALVO HERAS [2008]: «Experiencias en el uso del comedor escolar como recurso didáctico», en AA. VV., *El libro Blanco de la Educación escolar*, McGraw-Hill, Madrid.
- SUBIJANA ZUNZUNEGUI, J. I. [2007]: «El acoso escolar. Un apunte victimológico», *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 0-903.
- ZAFRA APARICIO, E. [2005]: «Comer en la escuela: el modelo de *educación alimentaria* en comedor escolar», *Revista de Trabajo Social y Salud*, núm. 51.