

Recensiones Bibliográficas

El régimen impositivo de las entidades y actividades educativas

Alejandro BLÁZQUEZ LIDOY
Aranzadi, Navarra, 2009, 250 págs.

El autor de esta monografía, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Rey Juan Carlos, viene dando muestra, a través de sus muchas publicaciones, de un conocimiento de primera mano de los diferentes aspectos jurídicos y fiscales que rodean al denominado *tercer sector* de la economía (integrado por ese mundo de fundaciones, organizaciones no gubernamentales y entidades sin fines lucrativos), además de ser un destacado especialista en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA); aspectos ambos que tienen lazos en común con varios de los temas que se abordan esta vez, al estudiar con un gran detenimiento la tributación de los distintos tipos de centros educativos, así como del personal docente y discente que participa en las actividades realizadas en ellos.

En el prólogo, escrito por Francisco CLAVIJO, Catedrático de la misma materia en la Universidad de La Laguna, se ponen de manifiesto algunas de las notas más sobresalientes del trabajo que comentamos: su profundidad y el carácter de conjunto que representa al estudiar el IVA y los impuestos sobre la renta y municipales, que se adentre en los numerosos problemas fiscales que suscita la educación, que proponga soluciones con la finalidad de alcanzar un sistema tributario más justo, la valoración de nuestro ordenamiento a la luz del Derecho comunitario y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) y, en fin, la utilidad por el enfoque práctico con que se han examinado las diferentes cuestiones por el autor.

Resulta innegable que, entre otros factores influyentes en la educación, no puede perderse de vista el sistema impositivo, por incidir en su precio y coste, así como en el acceso a la misma, BLÁZQUEZ LIDOY encara así la delimitación del objeto de su investigación: «se va a analizar el régimen impositivo de la educación, dejando al margen el resto de tributos como pueden ser las tasas o los precios públicos de las Universidades. El análisis tiene un anhelo de ser crítico, identificando los problemas impositivos y proponiendo una solución en aquellos casos en los que el autor se sienta capacitado para ello. Pero ello no es óbice para que el presente estudio sirva como una referencia completa del sistema tributario de los profesores, conferenciantes y centros educativos, así como de los propios estudiantes en lo que afecta al IRPF».

En el primer capítulo se observa el régimen del IVA, ámbito donde la educación presenta mayores inseguridades y problemas. Al principio, se alude a la no sujeción de la enseñanza impartida por entes públicos de forma gratuita o mediante contraprestación tributaria (art. 7.8 de la LIVA) y prosigue con el estudio de los aspectos subjetivo y objetivo de la exención de las actividades educativas reflejada en el artículo 20.Uno.9.º de la LIVA. En ambos casos se ponen de relieve varias

dudas que ofrece la doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT) si se compara con la jurisprudencia del TJCE. Así se considera el «reconocimiento» de los centros docentes autorizados para llevar a cabo estas tareas y de los fines comparables a las entidades de Derecho público para que se garantice la vigencia del principio de neutralidad fiscal. También la inclusión de las materias en planes de estudio frente a la más amplia consideración de actividades de formación cuyo fin estaría en el desarrollo de los conocimientos y aptitudes de los estudiantes, siempre que no revistan carácter meramente recreativo. El autor comenta algunos casos particulares como el de las clases de preparación para oposiciones de acceso a la función pública y los servicios de guarda y custodia de niños prestados por las guarderías.

Luego se analiza el concepto de actividades «directamente relacionadas» con la educación tanto en la normativa, como en la jurisprudencia comunitarias. Y dado que no todas las operaciones que se relacionan con la educación están exentas, lo cual podría ocasionar graves distorsiones en la competencia, BLÁZQUEZ LIDOY va refiriéndose, sucesivamente, a las actividades que formarían una unidad a los efectos de la exención, después a los servicios expresamente excluidos —si el prestador de los mismos no es el propio centro docente, operaciones singulares como la práctica del deporte o el alojamiento y manutención facilitados por colegios mayores y residencias de estudiantes, así como las entregas de bienes efectuadas a título oneroso (v. gr.: entrega de material didáctico)—, diferentes supuestos que se han planteado de actividades que revestirían un carácter accesorio a la formación (como la organización y gestión de los cursos de enseñanza, actividades de comedor, la ruta de transporte en los colegios, seguro escolar, funciones de evaluación y tutorías de apoyo, prácticas en empresas, búsqueda de empleos...) y las que no estarían exentas por tratarse de actividades independientes de la educación (por ejemplo: la venta de libros y material escolar, fotocopias y teléfonos, bases de datos, viajes de estudios, alquiler de aulas y otros espacios, cesión de alumnos para prácticas, custodia y atención fuera del horario escolar). Por último, se hace una especial mención a la investigación y desarrollo realizada por entidades educativas.

El tratamiento del IVA se completa con la consideración de diferentes contestaciones de la DGT en relación con especialidades como la educación a distancia y los servicios prestados por medios electrónicos; el régimen de actividades concretas como conferencias, prestaciones a jóvenes, asistencia social y educación física; los problemas que la interpretación del TJCE supone a la exención de los conferenciantes y docentes de clases particulares; la subcontratación de servicios con otras empresas a los efectos de impartir y organizar determinadas enseñanzas, así como la prestación de servicios educativos a empresas para que su personal reciba formación. Al final se hace referencia al lugar de realización del hecho imponible, según que las conferencias y cursos se impartan en otros países o en España, a residentes o no, y se aborda el régimen de deducciones del IVA y la prorrata para el caso de que se realicen actividades educativas exentas junto a otras que se encuentren gravadas.

En el segundo capítulo de la obra de BLÁZQUEZ LIDOY, la atención recae en los impuestos directos sobre la renta de personas físicas, no residentes y sociedades.

En el IRPF se estudian las diferentes cuestiones que se suscitan en relación con las rentas obtenidas por estudiantes (becas) y docentes (retenciones, tributación o no de las dietas o gravá-

menes y rentas en especie). El autor comienza refiriéndose a la calificación, como rendimientos del trabajo o de actividades económicas, de las rentas que deriven de impartir «cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares», según han quedado delimitadas estas actividades en contestaciones de la DGT a consultas vinculantes. Más adelante se alude al tratamiento de las rentas en especie por la realización de cursos, prestación de servicios de guardería, etc., por la empresa, cantidades satisfechas a universitarios en concepto de bolsas de viaje, asistencia a congresos, etc. Prosigue considerando los requisitos objetivos y subjetivos de la exención de las becas de estudio, así como determinadas condiciones de carácter positivo y negativo presentes en la normativa del impuesto. También se plantea el régimen tributario que tendrían las ayudas al estudio y a la investigación para el caso de que no estuviesen exentas. Al final se comentan otros aspectos como la exención de los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero por trabajadores desplazados, la facturación que ciertas personalidades y conferenciantes de prestigio pueden hacer de charlas, seminarios, etc., no de manera personal, sino por medio de una sociedad a través de la cual canalizan sus ingresos, las deducciones en la cuota, previstas por alguna Comunidad Autónoma, por gastos de educación y, por último, el carácter de la información impositiva facilitada por la Agencia Tributaria a la Administración educativa y que afecta a la admisión de estudiantes en determinados centros escolares.

Las observaciones que se efectúan en relación al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) se justifican por la creciente internacionalización de la educación y la movilidad de estudiantes y profesores, afectando a problemas relacionados con la residencia, las rentas sujetas al IRNR, exenciones y las referencias que en los convenios para evitar la doble imposición internacional se contienen sobre conferenciantes y profesores, de un lado, y respecto de las becas, por otro.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades (IS), en el libro se examina detenidamente el privilegiado sistema que configuró la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Además, y dado que un considerable sector de la oferta educativa está en manos de fundaciones, se consideran los donativos y aportaciones de los padres a las mismas como complemento a la educación, así como las donaciones a Universidades que se destinen a investigación o doctorado. Al término de este apartado se tienen en cuenta las deducciones que, en el IS, de forma directa o indirecta se encuentran vinculadas a la enseñanza (servicios de guardería, gastos de formación profesional, edición y exportación de libros, provisiones por depreciación de fondos editoriales, formación en Internet, etc.).

En el tercer capítulo se examina el régimen especial que afectará a las fundaciones educativas en los tributos locales, como consecuencia de la previsión que efectuó la ya citada Ley 49/2002, de 23 de diciembre, y que se fundamentan en la exención de las actividades económicas en el IS: «en la medida en que las actividades estén exentas en el Impuesto sobre Sociedades, no habrá que pagar ni Impuesto sobre Actividades Económicas, cualquiera que sea la cuantía, ni Impuesto sobre Bienes Inmuebles en el caso de los inmuebles afectos a las actividades económicas exentas o no sujetas, ni tampoco IIVTNU en caso de transmisiones onerosas de bienes afectos a actividades económicas exentas o no sujetas, ni en todo caso cuando sea sujeto pasivo por donaciones de bienes inmuebles. El resto de los tributos locales, como el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras o el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, no gozan de exención».

También en este último capítulo se considera la exención de las Universidades públicas en el ámbito de los tributos locales y las exenciones que aparecen fijadas en el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo) y que están pensadas para actividades educativas en los Impuestos sobre Actividades Económicas o en el de Bienes Inmuebles. En relación con el primero de estos gravámenes, se apunta igualmente la tributación de las actividades ocasionales de los conferenciantes. Por último, se tiene en cuenta la posibilidad de que las ordenanzas municipales bonifiquen en el ICIO las construcciones, instalaciones y obras referidas a los diversos tipos de centros docentes.

Miguel Ángel Martínez Lago