



Rentas en especie por la prestación de servicios educativos

 **Orden:** Fiscal

 **Fecha última revisión:** 11/10/2023

En este tema abordaremos la fiscalidad de los rendimientos en especie por servicios educativos. Analizaremos cuándo se consideran rendimientos en especie o dinerarios, aquellos supuestos exentos en el IRPF y la repercusión de tales rendimientos en el IVA y el Impuesto de Sociedades de la empresa, así como los efectos en la cotización a la Seguridad Social.

Fiscalidad de las rentas en especie por la prestación de servicios educativos

Una de las medidas para facilitar la conciliación familiar y laboral que pueden llevar a cabo las empresas es el ofertar o sufragar los gastos asociados a los servicios educativos de sus empleados. De esta manera, estos no tendrán impedimento alguno para poder llevar a cabo el desarrollo de su actividad laboral y, además, en no pocas ocasiones, supone un gran incentivo para estos en tanto a la retención de talento y bienestar dentro de la compañía.

Se muestra de esta manera necesario un estudio de su fiscalidad tanto desde el punto de vista del empleador como del empleado.

Supuestos de rentas en especie por la prestación de servicios educativos

En primer lugar, debemos distinguir aquellas rentas que se considerarán en especie de aquellas que supongan una mera mediación de pago. Así, se trata de una mediación de pago aquel supuesto en que el trabajador destina parte de sus retribuciones dinerarias a la adquisición del servicio educativo, pero el pago del mismo se realiza directamente por el empleador. Por tanto, tratándose de simples mediaciones de pago, no cabe entender que las cantidades abonadas por la empresa a un tercero se califiquen como rendimientos del trabajo en especie para el trabajador, sino que se tratará de una aplicación de los rendimientos del trabajo dinerarios a un determinado concepto de gasto.

Sin embargo, en ocasiones, el empresario o la entidad vienen obligados por el convenio o por el contrato de trabajo, a suministrar a sus empleados determinado servicio educativo. En este caso, no se trata de una mera intermediación de pago, sino que se configura como un rendimiento en especie el pago del servicio en cumplimiento de compromisos asumidos con sus trabajadores.

Derivado de la posibilidad de ofrecer el servicio por diferentes vías y atendiendo a las particularidades del sistema educativo español, sin entrar en profundidad en ello, podemos distinguir los siguientes supuestos.

1. Rentas en especie por la prestación del servicio del primer ciclo de educación infantil

Valoración general de la renta

Dentro de los períodos de formación de los menores, los únicos servicios que pueden ser prestados por entidades privadas sin requisitos adicionales a los de habitabilidad e instalaciones específicas de este tipo de actividad, son los destinados al primer ciclo de educación infantil. Es por este motivo que distinguimos este tipo de rentas de las posibles generadas por el resto de los ciclos de educación, ya que son las únicas que pueden ser prestadas por cualquier empresa que cumpla los requisitos para ello, independientemente de la actividad principal de la misma. Con la excepción de aquellas entidades cuya actividad verse, precisamente, sobre la prestación de servicios educativos, en cuyo caso también serían susceptibles de prestar dicho servicio.

Así, la valoración de este tipo de rentas se realizará por el coste para el pagador, de conformidad con el artículo 43.1.º.d) de la **LIRPF**. No obstante, cuando el rendimiento de trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de este tipo de servicio, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate.

Supuestos de exención

Independientemente de la vía por la que los empleados obtengan dicho servicio, dispone el artículo 42.3.b) de la **LIRPF** que este se encontrará exento, al establecer que:

«3. Estarán exentos los siguientes rendimientos del trabajo en especie:

(...)

b) La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado. Tendrán esta consideración, entre otros, los espacios y locales, debidamente homologados por la Administración pública competente, destinados por las empresas o empleadores a prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de sus

trabajadores, así como la contratación, directa o indirectamente, de este servicio con terceros debidamente autorizados, en los términos que reglamentariamente se establezcan».

Como vemos, el artículo 42.3.b) de la **LIRPF** establece la exención de estas rentas, pero únicamente para el primer ciclo de educación infantil.

La educación infantil en España se encuentra regulada en la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación, que dispone en su artículo 12.1 que:

«1. La educación infantil constituye la etapa educativa con identidad propia que atiende a niñas y niños desde el nacimiento hasta los seis años de edad».

Además, dispone el artículo 14.1 de la mencionada Ley Orgánica que:

«1. La etapa de educación infantil se ordena en dos ciclos. El primero comprende hasta los tres años, y el segundo, desde los tres a los seis años de edad».

Es por ello que se hace, como decimos, necesario llevar a cabo una distinción entre primer y segundo ciclo de educación infantil, ya que solo el primero de ellos se encuentra exento conforme al artículo 42.3.b) de la **LIRPF**.

2. Rentas en especie por la prestación de servicios educativos

La exención prevista en el artículo 42.3.b) de la **LIRPF** solo alcanza al primer ciclo de educación infantil. El resto de los niveles educativos, esto es, segundo ciclo de educación infantil, educación primaria, educación secundaria, bachillerato y formación profesional, no estarían contemplados en dicha exención, por lo que, independientemente del pacto entre empleador y empleado, de lo establecido en el convenio colectivo o lo establecido en el contrato del trabajador, representará retribución en especie sujeta y no exenta del IRPF el abono de dichas rentas.

En cuanto a su valoración, esta se realizará al igual para las rentas del ciclo infantil por el coste para el pagador.

No obstante, el artículo 42.3.d) establece:

«3. Estarán exentos los siguientes rendimientos del trabajo en especie:

(...)

d) La prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los

hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado».

Por tanto, en el caso de entidades que se dediquen a prestar el servicio de educación, mediante centros educativos autorizados, que presten dicho servicio a los hijos de sus empleados de forma gratuita o con precio reducido respecto del normal, la renta en especie que se genera para el trabajador será considerada exenta en el IRPF.

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (Vo640-20), de 31 de marzo de 2020

Asunto: retribución flexible con vales de guardería.

*«No obstante, debe señalarse que no siempre que el empleador satisfaga o abone cantidades a terceros para que estos proporcionen a su trabajador el bien, derecho o servicio de que se trate estamos en presencia de retribuciones dinerarias, por considerar que existe mediación de pago, ya que en ocasiones la retribución en especie se instrumenta mediante un pago directo del empleador al tercero en cumplimiento de los compromisos asumidos con sus trabajadores, es decir, para hacer efectiva la retribución en especie acordada. Para que opere tal supuesto resulta necesario que la retribución en especie esté así pactada con los trabajadores, ya sea en el convenio colectivo o en el propio contrato de trabajo, es decir, que la empresa venga obligada (en función del convenio o contrato) a suministrarles el bien, derecho o servicio. En tal supuesto, las cantidades pagadas por la empresa a los suministradores no se considerarían como un supuesto de mediación de pago, en los términos anteriormente señalados, sino como retribuciones en especie acordadas en el contrato de trabajo, por lo que resultarían de aplicación todas las previsiones que respecto a las retribuciones en especie se recogen en el artículo 42 de la **LIRPF**.*

*Entre dichas previsiones, el artículo 42.3.b) de la **LIRPF** establece que estarán exentos los rendimientos del trabajo en especie correspondientes a:*

“b) La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado. Tendrán esta consideración, entre otros, los espacios y locales, debidamente homologados por la Administración pública competente, destinados por las empresas o empleadores a prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de sus trabajadores, así como la contratación, directa o indirectamente, de este servicio con terceros debidamente autorizados, en los términos que reglamentariamente se establezcan.”

Por lo tanto, estarán exentas las retribuciones del trabajo no dinerarias que, cumpliendo los requisitos antes expuestos, consistan en el pago por las empresas de los gastos de guardería de sus trabajadores, mediante la entrega a los empleados de vales que se aplican a costear los gastos de dicha naturaleza».

Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V3142-18), de 11 de diciembre de 2018

Asunto: aplicación de la exención prevista en el artículo 42.3.d) de la LIRPF a los empleados de la entidad.

«Bajo la consideración manifestada por la entidad consultante de que constituye un centro educativo autorizado para la prestación de los servicios de enseñanza, la prestación gratuita o por precio inferior al normal de mercado a los hijos de los empleados de la entidad de los servicios de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional en los distintos centros cuya titularidad jurídica corresponde a la entidad consultante, estarán exentos.

Al no distinguir la Ley, no resultaría exigible para la aplicación de la exención que los empleados trabajen físicamente en el mismo centro o establecimiento en el que se presten los servicios educativos a su hijo; que el empleado preste servicios educativos coincidentes con la etapa, ciclo, grado, curso o nivel de enseñanza prestados a su hijo; o que los servicios educativos prestados por el empleado lo sean en alguna de las enseñanzas a las que se limita la exención. Es más, la Ley no exige que los servicios prestados por el empleado en el centro educativo consistan precisamente en la prestación de servicios de enseñanza, por lo que podrá aplicarse la exención a los empleados que realicen otras funciones en el centro educativo autorizado, tales como administrativas, auxiliares, de mantenimiento, etcétera.

No obstante, al prever los estatutos de la entidad consultante otras funciones ajenas a las educativas, no podrá aplicarse la exención a otros empleados que desarrollen exclusivamente dichas funciones, sin intervenir en las propias del centro educativo autorizado.

En consecuencia y en contestación a la específica cuestión formulada, resulta de aplicación la exención a los empleados del centro educativo autorizado, tanto los que prestan servicios docentes relacionados con la enseñanza impartidos en cualquiera de los centros, incluida la enseñanza universitaria de grado y posgrado, como los trabajadores que prestan a favor del centro educativo otros servicios no docentes, cuyos hijos reciben servicios de enseñanza preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional, quedando excluidos aquellos trabajadores cuyas tareas quedan limitadas

exclusivamente al desarrollo de las funciones estatutarias que no guardan relación con las educativas»

Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V2655-19), de 30 de septiembre de 2019

Asunto: consideración del concepto «centro educativo autorizado».

«Por ello, no procede la deducción respecto de gastos satisfechos a personas físicas o jurídicas que puedan desarrollar labores de custodia de niños menores de tres años con distintas finalidades ajenas a las educativas antes referidas.

Serían los casos de gastos incurridos en empresas o establecimientos abiertos al público que acogen menores con distintos fines (locales de celebraciones de cumpleaños o fiestas infantiles, ludotecas, locales de mera custodia, campamentos infantiles, etcétera) o de gastos satisfechos a particulares en el domicilio familiar por custodia de menores (cuidados realizados por familiares retribuidos, gastos de custodia satisfechos a "canguros", empleados del hogar, etcétera), y que pueden requerir o no autorización administrativa, como ocurriría en el caso de apertura de establecimientos abiertos al público, que requieren de determinadas licencias municipales o autonómicas, si bien no van a contar con la autorización de la administración educativa por la naturaleza o finalidad de la custodia».

¿Cuál es la incidencia en el IVA de las rentas en especie por la prestación de servicios educativos?

Establece el artículo 20 de la LIVA las diferentes situaciones en que una operación sujeta al impuesto se debe calificar como exenta, destacando, por ser el tema que nos atañe, las contenidas en sus apartados 9.º y 10.º:

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

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

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

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

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

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

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

d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.

10.º 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.

No tendrán la consideración de clases prestadas a título particular, aquéllas para cuya realización sea necesario darse de alta en las tarifas de actividades empresariales o artísticas del Impuesto sobre Actividades Económicas».

Por tanto, se encontrarán exentas no solo las actividades propias de educación escolar (infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional, sino también aquellas actividades relacionadas con la guardia y custodia y todo el elenco de actividades culturales y educativas enumeradas en el artículo).

Es por ello que no existe **IVA** soportado en la adquisición o pago de los derechos y servicios adquiridos para los trabajadores y no existirá **IVA** repercutido.

¿Cuál es la incidencia en el IS de las rentas en especie por la prestación de servicios educativos?

Cuando el rendimiento en especie por la prestación de servicios educativos esté correctamente inscrito contablemente, imputado temporalmente, debidamente justificado y tenga correlación con la actividad será un gasto deducible. La correlación con la actividad se produce en la medida en que forma parte de la retribución del trabajador, dado que se trata de una remuneración al trabajador tendrá la consideración de gasto correlacionado con la actividad.

¿Cuál es la incidencia en la SS de las rentas en especie por la prestación de servicios educativos?

De igual modo que el general de las retribuciones en especie, estas se registrarán por los requisitos y límites establecidos en el artículo 147 de la **LGSS** y artículo 26.1 del **ET**, cuyas líneas principales de actuación podemos resumir en:

- Toda retribución, dineraria o en especie, formará parte de la base de cotización del trabajador. A excepción de las contenidas en el apartado 2 del artículo 147 de la **LGSS** entre las que no se encuentran las retribuciones analizadas en este punto.
- El conjunto de las retribuciones en especie no podrá superar el 30 % de las percepciones salariales del trabajador, es decir, del total de las retribuciones dinerarias y en especie que perciba.

En resumidas cuentas, toda retribución en especie formará parte de la base de cotización del trabajador, independientemente de su consideración como exenta a efectos del IRPF y, en ningún caso, podrá superar el 30 % de las percepciones salariales del trabajador.

En el caso de los trabajadores autónomos que perciban rendimientos en especie, el artículo 308 de la **LGSS** dispone que cotizarán en función de los rendimientos anuales obtenidos en el ejercicio de sus actividades económicas, empresariales o profesionales, para lo cual se incluirán los rendimientos en especie.