

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 14 de marzo de 2019 (*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 132, apartado 1, letras i) y j) — Exención en favor de determinadas actividades de interés general — Enseñanza escolar o universitaria — Concepto — Clases de conducción impartidas por una autoescuela»

En el asunto C-449/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 16 de marzo de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de julio de 2017, en el procedimiento entre

A & G Fahrschul-Akademie GmbH

y

Finanzamt Wolfenbüttel,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Vicepresidenta del Tribunal de Justicia, en funciones de Presidente de la Sala Primera, y los Sres. A. Arabadjiev, E. Regan (Ponente), C.G. Fernlund y S. Rodin, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, jefe de unidad;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 20 de junio de 2018;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de A & G Fahrschul-Akademie GmbH, por los Sres. D. Hippke, Steuerberater, y A. Hüttl, Rechtsanwalt;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze y R. Kanitz, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. S. Jiménez García, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. F. Urbani Neri, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. G. Eberhard, en calidad de agente;

- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes, M. Figueiredo y R. Campos Laires, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno finlandés, por el Sr. S. Hartikainen, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y B. Killmann, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 3 de octubre de 2018;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

2 Dicha petición ha sido presentada en el contexto de un litigio entre A & G Fahrschul-Akademie GmbH (en lo sucesivo, «A & G») y el Finanzamt Wolfenbüttel (Oficina Tributaria de Wolfenbüttel, Alemania; en lo sucesivo, «Oficina Tributaria») en relación con la negativa de esta de eximir del impuesto sobre el valor añadido (IVA) las prestaciones de enseñanza de conducción ofrecidas por A & G para la obtención de los permisos de conducción para vehículos de las categorías B y C1, a los que se refiere en el artículo 4, apartado 4, de la Directiva 2006/126/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006, sobre el permiso de conducción (DO 2006, L 403, p. 18).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2006/112

3 El título IX de la Directiva 2006/112 lleva por rúbrica «Exenciones». Comprende, entre otros, un capítulo 2, que bajo el encabezamiento «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general» establece en el artículo 132, apartado 1, que los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

«[...]

i) la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables;

j) las clases dadas a título particular por docentes y que se relacionen con la enseñanza escolar o universitaria;

[...]».

Directiva 2006/126

4 El considerando 8 de la Directiva 2006/126 establece lo siguiente:

«Para cumplir ciertos imperativos de seguridad vial es necesario fijar las condiciones mínimas de expedición de los permisos de conducción. Hay que proceder a una armonización de las normas relativas a los exámenes que deben realizar los conductores y a la concesión del permiso de conducción: A tal fin, hay que definir los conocimientos, aptitudes y comportamientos relacionados con la conducción de vehículos de motor, estructurar el examen de conducción en función de dichos conceptos y volver a definir las normas mínimas de aptitud física y mental para la conducción de dichos vehículos.»

5 El artículo 4 de la Directiva prevé:

«1. El permiso de conducción previsto en el artículo 1 autorizará a conducir vehículos de motor de las categorías que se definen a continuación. Podrán expedirse a partir de la edad mínima indicada para cada categoría. El término “vehículo de motor” designará todo vehículo autopropulsado que circule por carretera por sus propios medios, con excepción de los vehículos que se desplacen sobre raíles.

[...]

4. automóviles:

[...]

b) Categoría B:

automóviles cuya masa máxima autorizada no exceda de 3 500 kg y hayan sido diseñados y contruidos para el transporte de un máximo de ocho pasajeros sin incluir al conductor; los automóviles de esta categoría podrán llevar enganchado un remolque cuya masa máxima autorizada no exceda de 750 kg.

[...]

d) Categoría C1:

automóviles distintos de los de las categorías D1 y D, cuya masa máxima autorizada supere los 3 500 kg, pero no sobrepase los 7 500 kg, y que se hayan diseñado y contruido para el transporte de un máximo de ocho personas sin incluir al conductor; los automóviles que se puedan conducir con un permiso de la categoría C1 podrán llevar enganchado un remolque cuya masa máxima autorizada no supere los 750 kg.

[...]»

Derecho alemán

6 Con arreglo al artículo 4, apartado 21, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios), en su versión publicada el 21 de febrero de 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), entre las operaciones comprendidas en el artículo 1, apartado 1, punto 1, de esa Ley, quedan exentas:

«a) las prestaciones de las escuelas privadas y otras instituciones de educación general o formación profesional que sirvan de forma directa a fines escolares y educativos, cuando:

aa) en cuanto centros educativos de acuerdo con el artículo 7, apartado 4, de la Grundgesetz

(Constitución), dispongan de homologación estatal o de una licencia obtenida conforme a la legislación del *land* o

bb) la autoridad competente del *land* certifique que preparan debidamente a sus alumnos para una profesión o para realizar un examen ante una entidad de Derecho público;

b) las prestaciones de profesores autónomos que sirvan de forma directa a fines escolares y educativos:

aa) en centros de formación superior en el sentido de los artículos 1 y 70 de la Hochschulrahmengesetz [Ley Marco de la Enseñanza Superior] y en las escuelas públicas de enseñanza general o profesional, o

bb) a favor de escuelas privadas y otras instituciones de educación general o formación profesional, siempre que cumplan los requisitos de la letra a);

[...]».

7 El artículo 6 de la Verordnung über die Zulassung von Personen zum Straßenverkehr (Reglamento relativo al Acceso de las Personas a la Circulación por Carretera), en su versión de 13 de diciembre de 2010 (BGBl. 2010 I, p. 1980), establece:

«(1) El permiso de conducción se expedirá en alguna de las siguientes categorías:

[...]

Categoría B: [artículo 4, apartado 4, letra b), de la Directiva 2006/126]

[...]

Categoría C1: [artículo 4, apartado 4, letra d), de la Directiva 2006/126]

[...]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

8 A & G gestiona una autoescuela bajo la forma jurídica de sociedad de responsabilidad limitada. En las facturas que emite, no aparece desglosado el importe correspondiente al IVA. En un primer momento, declaró, en lo que respecta al ejercicio tributario de 2010 (en lo sucesivo, «período controvertido»), un determinado volumen de negocios imponible. La Oficina Tributaria se basó en la declaración de IVA de A & G.

9 Mediante escrito de 22 de diciembre de 2014, A & G solicitó que el importe que adeudaba en concepto de IVA se redujera a cero euros. La Oficina Tributaria denegó su solicitud. La reclamación y el recurso de A & G contra la resolución de la Oficina Tributaria fueron desestimadas. El Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario, Alemania) consideró, en particular, que A & G no podía acogerse a la exención establecida en el artículo 132, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112. En efecto, las prestaciones efectuadas por A & G, consistentes en dispensar una formación teórica y una enseñanza práctica de la conducción, no están comprendidas en el concepto de «enseñanza escolar o universitaria», en el sentido de esa disposición, ya que, en virtud de una recomendación relativa a la conducción vial en la escuela en vigor durante el período controvertido, la enseñanza práctica de la conducción no es un componente necesario ni deseable de dicha enseñanza.

10 A & G impugna esa resolución del Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) en el marco de su recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania). A este respecto, alega, en particular, que el objetivo perseguido por el legislador nacional en materia de enseñanza de la conducción en una autoescuela consiste en formar usuarios responsables de las vías públicas.

11 Por otro lado, alega la entidad demandante que las clases prácticas de conducción que imparte una autoescuela y la formación en seguridad vial que imparte el Deutscher Automobil-Club (Club del Automóvil de Alemania) persiguen los mismos fines. A su parecer, sería contrario al principio de neutralidad someter a una tributación diferente prestaciones similares.

12 El órgano jurisdiccional remitente señala que, por lo que respecta al Derecho nacional, las prestaciones ofrecidas por A & G no están exentas, ya que esta no cumple los requisitos establecidos en el artículo 4, apartado 21, letras a) o b), de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, en su versión publicada el 21 de febrero de 2005. No obstante, considera que A & G podría acogerse a lo dispuesto en el artículo 132, apartado 1, letras i) o j), de la Directiva 2006/112.

13 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente se inclina por considerar que la actividad de la demandante en el litigio principal está comprendida en el concepto de «enseñanza escolar o universitaria», en el sentido del artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva 2006/112.

14 Por el contrario, alberga dudas acerca del hecho de que A & G cumpla los demás criterios establecidos en esas disposiciones, al no haber certeza de que pueda considerarse como uno de los «organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables» a los órganos de Derecho público, en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra i), de dicha Directiva, ni de que sus actividades puedan incluirse entre las clases dadas a título particular por docentes y que se relacionen con la enseñanza escolar o universitaria, en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra j), de la citada Directiva.

15 En tales circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Comprende el concepto de “enseñanza escolar o universitaria” utilizado en el artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva [2006/112] la enseñanza en autoescuelas para la obtención de permisos de conducción de las categorías B y C1?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿el reconocimiento de la recurrente [en el litigio principal] como uno de los “organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables” a los efectos del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva [2006/112], puede derivarse de las disposiciones legales sobre el examen de profesores de autoescuela y la expedición de los permisos de instructor de autoescuela y de autoescuela que se recogen en la [Gesetz über das Fahrlehrerwesen (Ley sobre el Estatuto de los Monitores de Conducción) de 25 de agosto de 1969], y del interés general en la formación de conductores seguros, responsables y con conciencia medioambiental?

3) En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión prejudicial: ¿exige el concepto de “clases dadas a título particular por docentes” que utiliza el artículo 132, apartado 1, letra j), de la Directiva [2006/112], que el sujeto pasivo sea un empresario individual?

4) En caso de respuesta negativa a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera: ¿la

condición de “docente que imparte clases a título particular” en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra j), de la Directiva [2006/112], supone únicamente que actúa por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad, o depende también de otros requisitos?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

16 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el concepto de «enseñanza escolar o universitaria», en el sentido del artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva 2006/112, debe interpretarse en el sentido de que comprende la enseñanza de la conducción impartida por una autoescuela, como la del litigio principal, dirigida a la obtención de los permisos de conducción para vehículos de las categorías B y C1, a los que se refiere el artículo 4, apartado 4, de la Directiva 2006/126.

17 El artículo 132 de la Directiva 2006/112 establece exenciones que, como indica el título del capítulo al que pertenece dicho artículo, tienen como objetivo favorecer determinadas actividades de interés general. No obstante, las exenciones no se refieren a todas las actividades de interés general, sino únicamente las que se enumeran y describen de manera detallada (sentencia de 4 de mayo de 2017, *Brockenhurst College*, C-699/15, EU:C:2017:344, apartado 22 y jurisprudencia citada).

18 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las citadas exenciones constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (véase, en ese sentido, la sentencia de 26 de octubre de 2017, *The English Bridge Union*, C-90/16, EU:C:2017:814, apartado 17 y jurisprudencia citada).

19 Los términos empleados para designar las exenciones mencionadas en el artículo 132 de la Directiva 2006/112 son de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general, establecido en el artículo 2 de esa Directiva, de que el IVA se percibe por cada prestación efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. Sin embargo, esta regla de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones establecidas en el artículo 132 de dicha Directiva deban interpretarse de tal manera que estas queden privadas de efectos (sentencia de 4 de mayo de 2017, *Brockenhurst College*, C-699/15, EU:C:2017:344, apartado 23 y jurisprudencia citada).

20 Procede recordar que el artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la citada Directiva no define el concepto de «enseñanza escolar o universitaria».

21 Dicho esto, el Tribunal de Justicia ha considerado, por un lado, que la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes es un elemento especialmente importante de la enseñanza (sentencia de 14 de junio de 2007, *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, apartado 18).

22 Por otro lado, ha precisado que el concepto de «enseñanza escolar o universitaria», en el sentido de la Directiva 2006/112, no se limita a la enseñanza que concluye con un examen para la obtención de una cualificación o que permite 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 de los estudiantes, siempre y cuando dichas actividades no tengan carácter meramente recreativo (sentencia de 28 de enero de 2010, Eulitz, C-473/08, EU:C:2010:47, apartado 29 y jurisprudencia citada).

23 A este respecto, procede señalar, como indicó el Abogado General en el punto 35 de sus conclusiones, que en virtud de esa reiterada jurisprudencia, las actividades que no revistan un carácter meramente recreativo pueden estar comprendidas en el concepto de «enseñanza escolar o universitaria», siempre que su instrucción se imparta en escuelas o universidades.

24 Por consiguiente, el concepto de «enseñanza escolar o universitaria», en el sentido del artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva 2006/112, abarca actividades que se distinguen tanto por su propia naturaleza como por el marco en el que se ejercen (véase, en ese sentido, la sentencia de 14 de junio de 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, apartado 20).

25 De ello se desprende que, como señaló el Abogado General en los puntos 13 a 17 de sus conclusiones, por medio de ese concepto, el legislador de la Unión pretendió referirse a un cierto sistema de enseñanza común a la totalidad de los Estados miembros, con independencia de las características propias de cada sistema nacional.

26 En consecuencia, el concepto de «enseñanza escolar o universitaria», a efectos del régimen del IVA, se refiere, en general, a un sistema integrado de transmisión de conocimientos y de competencias relativos a un conjunto amplio y diversificado de materias, así como a la profundización y el desarrollo de esos conocimientos y de esas competencias por los alumnos y los estudiantes a medida que progresan y se especializan en los distintos grados constitutivos de que consta el sistema.

27 A la luz de esas consideraciones procede examinar si la enseñanza de la conducción impartida por una autoescuela, como la del litigio principal, dirigida a la obtención de los permisos de conducción para los vehículos de las categorías B y C1, a los que se refiere el artículo 4, apartado 4, de la Directiva 2006/126, puede estar comprendida en el concepto de «enseñanza escolar o universitaria», en el sentido del artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva 2006/112.

28 En el presente asunto, la demandante en el litigio principal alega que la enseñanza de la conducción que imparte comprende la transmisión de los conocimientos tanto prácticos como teóricos necesarios para la obtención de los permisos de conducción de los vehículos de las categorías B y C1 y que la finalidad de la enseñanza no es meramente recreativa, dado que la posesión de tales permisos puede responder, en particular, a necesidades profesionales. En consecuencia, la enseñanza impartida a tal efecto está comprendida, según la demandante en el litigio principal, en el concepto de «enseñanza escolar o universitaria», al que se refiere el artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva 2006/112.

29 Pues bien, procede señalar que si bien la enseñanza de la conducción en una autoescuela como la del litigio principal se refiere a diversos conocimientos de orden práctico y teórico, no es menos cierto que constituye una enseñanza especializada que no equivale, en sí misma, a la transmisión de conocimientos relativos a un conjunto amplio y diversificado de materias, ni a su

profundización y a su desarrollo, característica de la enseñanza escolar o universitaria.

30 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el concepto de «enseñanza escolar o universitaria», en el sentido del artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva 2006/112, debe interpretarse en el sentido de que no comprende la enseñanza de la conducción impartida por una autoescuela como la del litigio principal, dirigida a la obtención de los permisos de conducción para vehículos de las categorías B y C1, a los que se refiere en el artículo 4, apartado 4, de la Directiva 2006/126.

Sobre las cuestiones prejudiciales segunda a cuarta

31 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda a cuarta.

Costas

32 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

El concepto de «enseñanza escolar o universitaria», en el sentido del artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no comprende la enseñanza de la conducción impartida por una autoescuela como la del litigio principal, dirigida a la obtención de los permisos de conducción para vehículos de las categorías B y C1, a los que se refiere el artículo 4, apartado 4, de la Directiva 2006/126/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006, sobre el permiso de conducción.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.