Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena)

de 21 de octubre de 2021 (*)

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 132, apartado 1, letras i) y j) — Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general — Educación de la infancia o de la juventud, enseñanza escolar o universitaria — Enseñanza escolar o universitaria — Cursos básicos de natación»

En el asunto C-373/19,

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 27 de marzo de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de mayo de 2019, en el procedimiento entre

Finanzamt München Abteilung III

y

Dubrovin & Tröger GbR — Aquatics,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por la Sra. K. Jürimäe, Presidenta de la Sala Tercera, en funciones de Presidenta de la Sala Novena, y los Sres. S. Rodin (Ponente) y N. Piçarra, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno alemán, por la Sra. S. Eisenberg y el Sr. J. Möller, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. N. Gossement y el Sr. R. Pethke, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

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 se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Finanzamt München Abteilung III (Oficina Tributaria III de Múnich, Alemania; en lo sucesivo, «Oficina Tributaria») y Dubrovin & Tröger — Aquatics (en lo sucesivo, «Dubrovin & Tröger»), en relación con la negativa de la Oficina Tributaria a eximir del impuesto sobre el valor añadido (IVA) las prestaciones de enseñanza de la natación realizadas por Dubrovin & Tröger.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El título IX de la Directiva 2006/112, titulado «Exenciones», incluye, en particular, un capítulo 2, relativo a las «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general», en el que figura el artículo 132 de esta Directiva, cuyo apartado 1 es del siguiente tenor:

«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;

[...]».

Derecho alemán

4 Con arreglo al artículo 1, apartado 1, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios), de 21 de febrero de 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «UStG»):

«Estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido las siguientes operaciones:

1. las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un empresario en el interior del país en el marco de su empresa. [...]

[...]».

5 El artículo 4 de la UStG, titulado «Exenciones relativas a entregas y otras prestaciones», dispone:

«Entre las operaciones comprendidas en el artículo 1, apartado 1, número 1, de la presente Ley estarán exentas:

[...]

21. 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) dispongan de homologación estatal como centros educativos sustitutivos, de acuerdo con el artículo 7, apartado 4, de la Constitución alemana (Grundgesetz), o de una autorización obtenida conforme a la legislación del estado federado, o

bb) la autoridad competente del estado federado 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) en escuelas privadas y otras instituciones de educación general o formación profesional, siempre que cumplan los requisitos de la letra a);

22. a) las conferencias, los cursos y otras actividades, de carácter científico o educativo, organizados por entidades de Derecho público, escuelas superiores de administración y economía, universidades populares o centros que persigan fines de utilidad pública o pertenecientes a una organización profesional, si la mayor parte de los ingresos sirve para cubrir los gastos;

b) otras actividades culturales y deportivas realizadas por los empresarios mencionados en la letra a), siempre que la contraprestación consista en derechos por participación;

[...]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

6 Dubrovin & Tröger gestiona una escuela de natación en forma de sociedad civil de Derecho común. En el ámbito de su actividad imparte, esencialmente para niños, cursos de niveles diferentes de aprendizaje de las bases y técnicas de la natación. Por ello, considera que estos servicios deben estar exentos del IVA.

7 Al estimar, a raíz de una inspección tributaria que abarcaba los años 2007 a 2011, que dichas prestaciones no estaban comprendidas en las exenciones del IVA establecidas en el artículo 4, números 21 y 22, de la UStG, la Oficina Tributaria emitió, los días 22 de noviembre de 2011, 3 de septiembre de 2012 y 12 de agosto de 2013, sendas liquidaciones anuales de IVA relativas a esos ejercicios.

8 Dubrovin & Tröger impugnó esas liquidaciones mediante una reclamación que fue desestimada y, posteriormente, mediante un recurso interpuesto ante el Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario, Alemania).

9 Mientras el citado recurso estaba pendiente de resolución, la Oficina Tributaria emitió, el 21 de diciembre de 2017, sendas liquidaciones anuales modificadas en las que, si bien mantenía la calificación de operaciones sujetas al impuesto de las prestaciones controvertidas en el litigio principal, tuvo en cuenta y dedujo el IVA soportado. De conformidad con las normas de procedimiento tributario aplicables, estas liquidaciones anuales modificadas pasaron a ser objeto del procedimiento ante el Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario).

10 Ese órgano jurisdiccional estimó el recurso, al poner de relieve que, si bien las prestaciones

controvertidas en el litigio principal no estaban exentas en el Derecho nacional, sí debían estarlo en virtud del artículo 132, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112, tal como lo interpretan el Tribunal de Justicia y el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania).

11 En efecto, el Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) consideró que la enseñanza de las técnicas básicas de natación es una enseñanza escolar y que, además, una sociedad civil puede invocar, al igual que un empresario individual, el artículo 132, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112.

12 La Oficina Tributaria interpuso recurso de casación contra la resolución del Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) ante el órgano jurisdiccional remitente, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario). La mencionada Oficina Tributaria alegó, en particular, que las prestaciones controvertidas en el litigio principal no están comprendidas entre las exenciones del IVA ni en el Derecho de la Unión ni en el Derecho nacional, dado que Dubrovin & Tröger no tiene la condición de docente que dé clases a título particular, en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112.

13 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente considera, en primer lugar, que las prestaciones realizadas por Dubrovin & Tröger son una enseñanza, en el sentido del artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva 2006/112, puesto que existe un interés general caracterizado por el aprendizaje de esta competencia básica elemental que es la natación, competencia que todo ser humano debería poseer, en particular, para poder hacer frente a situaciones de peligro en el medio acuático.

14 Ese órgano jurisdiccional añade que el presente asunto se diferencia del que dio lugar a la sentencia de 14 de marzo de 2019, A & G Fahrschul?Akademie (C?449/17, EU:C:2019:202), en el que el Tribunal de Justicia consideró 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, no comprende la enseñanza de la conducción de vehículos impartida por una autoescuela. A su entender, además de que esta última es una enseñanza especializada, mientras que los distintos cursos de natación están destinados a entrelazarse, tal enseñanza no se caracteriza por tener interés general.

15 En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta qué criterios son los determinantes para reconocer que un organismo tiene «fines comparables» a los de las entidades de Derecho público que tengan por objeto la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria o la formación o el reciclaje profesional, en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112.

16 Ese órgano jurisdiccional se inclina por considerar que los criterios señalados en la sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716), relativos al reconocimiento del «carácter social» de un organismo de acuerdo con el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112, deben aplicarse por analogía al reconocimiento de un organismo que tiene «fines comparables» con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra i), de esta Directiva. De este modo, el reconocimiento de Dubrovin & Tröger como organismo al que se han reconocido «fines comparables» podría derivarse del interés general inherente al aprendizaje de esa competencia básica elemental que es la natación.

17 En tercer lugar, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta qué requisitos son aplicables por lo que se refiere a la condición de «docente que da clases a título particular» que el operador debe poseer para poder acogerse a la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112. A este respecto, opina que el principio de neutralidad fiscal puede oponerse a que los agentes económicos que realizan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en materia de IVA, según tengan la condición de empresario individual o la de sociedad

civil de Derecho común. Además, considera que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el hecho de que el profesor imparta las clases a varias personas a la vez no impide su calificación como docente que da clases a título particular (sentencia de 14 de junio de 2007, Haderer, C?445/05, EU:C:2007:344, apartados 30 y 31).

18 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) El concepto de enseñanza escolar o universitaria en el sentido del artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva [2006/112], ¿comprende también la enseñanza de la natación?

2) El reconocimiento de un organismo en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva [2006/112] como organismo con fines comparables a los de una entidad de Derecho público que tiene como objeto la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, ¿puede resultar del hecho de que la enseñanza que imparte dicho organismo sirve para adquirir una competencia básica elemental (en este caso, la natación)?

3) En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión: ¿la exención del impuesto conforme al artículo 132, apartado 1, letra j), de la Directiva [2006/112] exige que el sujeto pasivo sea un empresario individual?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

19 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 natación impartida por una escuela de natación.

20 El artículo 132 de la Directiva 2006/112 establece exenciones que, como indica el título del capítulo al que pertenece este 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 a las que se enumeran y describen en dicho artículo de manera detallada (sentencias de 4 de mayo de 2017, Brockenhurst College, C?699/15, EU:C:2017:344, apartado 22 y jurisprudencia citada, y de 14 de marzo de 2019, A & G Fahrschul?Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, apartado 17).

21 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 (sentencias de 26 de octubre de 2017, The English Bridge Union, C?90/16, EU:C:2017:814, apartado 17 y jurisprudencia citada, y de 14 de marzo de 2019, A & G Fahrschul?Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, apartado 18).

22 El Tribunal de Justicia ya ha declarado que 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 (sentencias de 4 de mayo de 2017,

Brockenhurst College, C?699/15, EU:C:2017:344, apartado 23 y jurisprudencia citada, y de 14 de marzo de 2019, A & G Fahrschul?Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, apartado 19).

23 Debe señalarse que el artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva 2006/112 no define el concepto de «enseñanza escolar o universitaria».

24 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 (sentencias de 14 de junio de 2007, Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, apartado 18, y de 14 de marzo de 2019, A & G Fahrschul?Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, apartado 21).

25 Por otro lado, el Tribunal de Justicia 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 (sentencias de 28 de enero de 2010, Eulitz, C?473/08, EU:C:2010:47, apartado 29 y jurisprudencia citada, y de 14 de marzo de 2019, A & G Fahrschul?Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, apartados 22 y 23).

26 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de junio de 2007, Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, apartado 20, y de 14 de marzo de 2019, A & G Fahrschul?Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, apartado 24).

27 De ello se desprende que, por medio de este 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 (sentencia de 14 de marzo de 2019, A & G Fahrschul?Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, apartado 25).

28 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 (sentencia de 14 de marzo de 2019, A & G Fahrschul?Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, apartado 26).

29 Procede examinar a la luz de estas consideraciones si la enseñanza de la natación impartida por una escuela de natación, como la controvertida en el litigio principal, 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.

30 En el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente pone de relieve que existe un interés general característico en la enseñanza de la natación y que esta circunstancia permite, a efectos de la exención establecida en el artículo 132, apartado 1, de la Directiva 2006/112, distinguir esta enseñanza de otros aprendizajes, como la enseñanza de la conducción impartida por una autoescuela, controvertida en el asunto que dio lugar a la sentencia de 14 de marzo de 2019, *A & G Fahrschul?Akademie* (C?449/17, EU:C:2019:202).

31 No obstante, procede señalar que, si bien la enseñanza de la natación impartida por una escuela de natación, como la controvertida en el litigio principal, reviste cierta importancia y persigue un objetivo de interés general, no es menos cierto que constituye una enseñanza especializada e impartida de manera puntual, que no equivale, en sí misma, a la transmisión de conocimientos y de competencias relativos a un conjunto amplio y diversificado de materias, así como a su profundización y a su desarrollo, que es característica de la enseñanza escolar o universitaria (véanse, por analogía, la sentencia de 14 de marzo de 2019, *A & G Fahrschul?Akademie*, C?449/17, EU:C:2019:202, apartado 29, y el auto de 7 de octubre de 2019, *Finanzamt Hamburg?Barmbek?Uhlenhorst*, C?47/19, no publicado, EU:C:2019:840, apartado 33).

32 Por lo demás, y pese a que no puede negarse la importancia de los conocimientos transmitidos mediante la enseñanza de la conducción de vehículos y de la vela, en particular, para afrontar situaciones de peligro y, más en general, para garantizar la seguridad y la integridad física de las personas, el Tribunal de Justicia también declaró, respectivamente, en la sentencia de 14 de marzo de 2019, *A & G Fahrschul?Akademie* (C?449/17, EU:C:2019:202), y en el auto de 7 de octubre de 2019, *Finanzamt Hamburg?seignement* (C?47/19, no publicado, EU:C:2019:840), que estas enseñanzas no están comprendidas 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.

33 Habida cuenta de lo anterior, 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 natación impartida por una escuela de natación.

Cuestiones prejudiciales segunda y tercera

34 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera.

Costas

35 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 Novena) 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 natación impartida por una escuela de natación.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.