

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. ELEANOR SHARPSTON

presentadas el 8 de marzo de 2007 1(1)

Asunto C-434/05

Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College)

contra

Staatssecretaris van Financiën

Asunto C-445/05

Werner Haderer

contra

Finanzamt Wilmersdorf

«IVA – Exenciones – Personal docente puesto a disposición de un centro de enseñanza por otro centro, a título oneroso – Clases impartidas a estudiantes en un centro de enseñanza por un profesor por cuenta propia a quien remunera el centro»

1. Dos de las exenciones del IVA conforme a la Sexta Directiva (2) comprenden, en esencia, la enseñanza y los servicios directamente relacionados con ella, prestados por establecimientos educativos, y las clases dadas a título particular por los profesores.
2. Las dos presentes remisiones prejudiciales plantean la cuestión de si dichas exenciones se extienden, por una parte, a la puesta a disposición de profesores por un centro de enseñanza a otro centro y, por otra parte, a las clases impartidas en una escuela por un profesor por cuenta propia.

Sexta Directiva

3. Conforme al artículo 2 de la Sexta Directiva (3) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal están sujetas al IVA.
4. El artículo 4, apartado 1, define a los sujetos pasivos como quienes «realicen con carácter independiente» una actividad económica, que, conforme al artículo 4, apartado 2, comprende todas las actividades de quienes prestan servicios. (4)
5. La prestación de servicios se define en el artículo 6, apartado 1, como «todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes [...]». (5) Por tanto, no existe

una lista de servicios sujetos al IVA, pero el artículo 9, apartado 2, letras c) y e), relativo al lugar de prestación de determinados servicios, confirma que los servicios relativos a actividades docentes y a cesiones de personal están gravados, en principio. (6)

6. No obstante, el artículo 13, parte A, («Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general») (7) dispone, entre otras exenciones:

«1) Los Estados miembros eximirán [...]:

[...]

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;

k) las cesiones de personal por instituciones religiosas o filosóficas para las actividades enunciadas en las letras b), g), h) [(8)] e i), y con fines de asistencia espiritual;

[...]

2) a) Los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a organismos que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en las letras b), g), h), i), l), m) y n) [(9)] del apartado 1, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes:

– los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas;

– deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación;

– deberán aplicar unos precios homologados por las autoridades públicas o que no sean superiores a los así homologados o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de homologación de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido;

– las exenciones no deberán ser susceptibles de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes estarán excluidas del beneficio de la exención prevista en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1, si:

– no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas;

– estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido.»

Los hechos y el procedimiento nacional en el asunto C-434/05, «*Horizon College*»

7. Según la resolución de remisión, Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West Friesland (*Horizon College*) es un centro de enseñanza en Alkmaar, Países Bajos. Al parecer, a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva, es un organismo al que el Estado miembro reconoce que tiene fines educativos. Proporciona principalmente enseñanza secundaria y formación profesional.

8. Al menos entre 1995 y 1999, dicho establecimiento también puso profesores, empleados por cuenta ajena que estaban a su servicio, a disposición de otros establecimientos educativos para cubrir faltas temporales de personal docente. Conforme al contrato de puesta a disposición, el establecimiento cesionario asignaba funciones al profesor cedido y pagaba la prima del seguro de responsabilidad civil. El salario del profesor seguía siendo abonado por *Horizon College*, que cargaba su importe estricto, sin beneficio alguno y sin devengo ni repercusión del IVA, al otro establecimiento.

9. La autoridad tributaria consideró, sin embargo, que el servicio prestado no estaba incluido en las exenciones de la Sexta Directiva y, por consiguiente, giró una liquidación complementaria del IVA respecto a los años 1995 a 1999.

10. *Horizon College* impugnó dicha liquidación. Actualmente su recurso está pendiente ante el Hoge Raad (Tribunal Supremo), que observa que, cuando en un centro de enseñanza no están temporalmente disponibles algunos profesores, éstos han de ser sustituidos durante el período de su falta de disponibilidad a fin de alcanzar el objetivo perseguido de proporcionar enseñanza, y que el devengo del IVA incrementa automáticamente el precio de coste de ésta.

11. El Hoge Raad se pregunta si la situación puede estar comprendida en el concepto de «enseñanza» o de «servicios [...] directamente relacionados [con ésta]». En consecuencia, solicita una decisión prejudicial sobre las siguientes cuestiones:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva en el sentido de que la prestación de enseñanza comprende la puesta a disposición de un establecimiento de enseñanza, a título oneroso, de un profesor, con objeto de que éste preste temporalmente servicios de enseñanza en dicho establecimiento, en el ámbito de responsabilidad del mismo?»

2) En caso de respuesta negativa a esta cuestión, ¿puede interpretarse el concepto de “servicios directamente relacionados con la enseñanza” en el sentido de que comprende el servicio descrito en la primera cuestión?

3) ¿Tiene alguna incidencia en la respuesta a las anteriores cuestiones el hecho de que la propia entidad que pone el profesor a disposición sea también un establecimiento de enseñanza?»

Los hechos y el procedimiento nacional en el asunto C-445/05, *Haderer*

12. Según la resolución de remisión, el Sr. Haderer trabajó varios años en calidad de profesor por cuenta propia para el *Land* de Berlín. En 1990, trabajó en diversos centros de enseñanza para adultos, (10) con frecuencia durante más de 30 horas semanales en total, prestando servicios de

«apoyo para los deberes escolares» e impartió un curso de cerámica y alfarería.

13. Sus prestaciones eran objeto de contratos periódicamente renovados, en los que se estipulaba expresamente que de ellos no nacía relación laboral. El Sr. Haderer percibía una remuneración por hora de servicio efectivamente prestado. Si se cancelaba un curso por cualquier motivo, o si él no podía prestar servicios por enfermedad u otra causa, no tenía derecho a percibir remuneración. Sin embargo, recibía una ayuda para gastos de seguro de enfermedad y de pensiones, y una cantidad en concepto de «retribución por vacaciones» calculada de forma proporcional a su remuneración.

14. El Sr. Haderer no presentó declaración del IVA por su remuneración. La autoridad tributaria consideró que debía haberlo hecho y le practicó una liquidación del IVA.

15. El Sr. Haderer impugnó dicha liquidación, alegando en primer lugar que no ejercía una actividad por cuenta propia (y que por tanto no tenía la condición de «sujeto pasivo»), y en segundo lugar, que su actividad estaba en cualquier caso exenta del IVA en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra i) y/o letra j), de la Sexta Directiva.

16. Está pendiente actualmente el recurso del Sr. Haderer ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Federal de lo Tributario), que mantiene la apreciación del tribunal inferior, en el sentido de que el Sr. Haderer desarrollaba realmente una actividad por cuenta propia, (11) y confirma que sus servicios no pueden quedar exentos del IVA con arreglo a ninguna disposición de la legislación nacional. (12) No obstante, el Bundesfinanzhof se pregunta si esta última circunstancia es plenamente compatible con el Derecho comunitario. Dicho tribunal observa, entre otros elementos, que:

– el Sr. Haderer no es un organismo respecto «al que el Estado miembro de que se trate reconozca que tiene fines comparables», en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), porque no está «reconocido» como tal;

– las clases impartidas por el Sr. Haderer en los centros de enseñanza para adultos en los que prestaba sus servicios, conforme a su calificación por el Derecho nacional, parecen incluidas en el concepto de «enseñanza escolar o universitaria» en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra j);

– sin embargo, es dudoso si las clases dadas a título particular por docentes únicamente están exentas cuando la prestación docente del profesor particular tiene por destinatarios directos a los escolares o estudiantes universitarios y son éstos quienes pagan al profesor, o si los servicios pueden prestarse en una escuela o universidad.

17. El Bundesfinanzhof solicita por tanto una decisión prejudicial sobre la siguiente cuestión:

«¿Están exentas del impuesto, en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra j), de la Directiva 77/388/CEE, las clases dadas a título particular por docentes [(13)] y que se relacionen con la enseñanza escolar o universitaria, sólo cuando la prestación docente del profesor particular tiene por destinatarios directos a los escolares o estudiantes universitarios –y en consecuencia son éstos quienes le pagan–, o bien es suficiente que la prestación docente del profesor particular se realice en una escuela o universidad como destinatarias de dichos servicios?»

El procedimiento ante el Tribunal de Justicia

18. En el asunto C?434/05, Horizon College, el Gobierno neerlandés, el Gobierno helénico y la Comisión han presentado observaciones escritas. En el asunto C?445/05, la autoridad tributaria

demandada, los Gobiernos helénico e italiano y la Comisión han presentado observaciones escritas.

19. Las vistas de ambos asuntos se celebraron consecutivamente el 14 de diciembre de 2006. En el asunto C-445/05 no estuvo representado el Sr. Adherir, a pesar de que había solicitado la celebración de vista. No presentaron observaciones orales la autoridad tributaria ni el Gobierno alemán, pero sí el Gobierno helénico y la Comisión. Estas dos partes, así como Horizon College y el Gobierno neerlandés, también presentaron observaciones orales en el asunto C-434/05.

Apreciación

La naturaleza de las exenciones previstas por el artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva

20. Se ha señalado que existe una paradoja en la naturaleza y la terminología del IVA comunitario, que intentaré explicar a continuación. Normalmente un «sujeto pasivo» no soporta ninguna carga por el impuesto. Siempre que todos los bienes y servicios que adquiere sean gravados, ese sujeto puede deducir la cuota del impuesto que soporta de la cuota que repercute a sus clientes. Sin embargo, si sus adquisiciones están «exentas», el coste de las mismas incorporará, por lo general, una cuota de IVA que no puede deducir, ni pedir su devolución. Se ha dicho que «cualquiera que capte el significado de eso no tendrá dificultad en comprender el IVA.» (14)

21. Aunque esa última aseveración pueda parecer optimista, al menos cuando se trata de entender plenamente las exenciones del artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva, merece no obstante la pena detenerse para considerar la paradoja antes de examinar las exenciones relevantes en su contexto presente.

22. El IVA es un impuesto general sobre el consumo, aplicado (como «impuesto repercutido») a cada entrega de bienes o prestación de servicios como una proporción de su precio, por muchas que puedan ser las operaciones que hayan podido tener lugar anteriormente en el proceso de producción y distribución. Grava cada operación al tipo aplicable, tras deducir el importe del IVA («impuesto soportado»), incorporado directamente en los diversos componentes del coste. (15)

23. Por tanto, normalmente la carga es soportada por el consumidor final, quien, al no ser un sujeto pasivo que actúe como tal y al no llevar a cabo operaciones sujetas en las que se devengue el impuesto, no puede repercutir éste ni deducir el impuesto soportado.

24. Por lo que se refiere a las exenciones del IVA, puede hacerse una distinción entre dos categorías: las exenciones con derecho a deducción (16) y las que carecen de dicho derecho. (17)

25. Cuando una operación está exenta *con* derecho a deducción del impuesto soportado, el resultado es que la entrega de bienes o la prestación de servicios de la que se trata queda totalmente libre (en esa fase) de toda carga por el IVA. Cuando una operación está exenta *sin* derecho a deducción del impuesto soportado, el IVA que gravó los componentes del coste quedará unido inseparablemente al precio.

26. Para ilustrarlo, considérese un ejemplo hipotético en el que un servicio se presta al precio de 100 unidades (sin incluir el impuesto), una parte del coste de la prestación de ese servicio representa bienes o servicios adquiridos a un precio imponible neto de 50 unidades, y el tipo de gravamen del IVA es el 20 %.

27. En el supuesto normal, cuando la prestación de ese servicio es una operación sujeta, el

prestador del servicio pagará 60 unidades por los bienes y servicios que adquiere, de las que 10 son cuota de IVA, y facturará 120 unidades por el servicio, de las que 20 son cuota de IVA. De estas 20 unidades deducirá las 10 que ha soportado, y abonará la diferencia a la autoridad fiscal. Su cliente, si es un usuario final, soportará la carga íntegra de 20 unidades. Sin embargo, si su cliente es otro sujeto pasivo, para quien el servicio es un componente del coste de una entrega o de un servicio gravado posterior, la carga de 20 unidades será de nuevo deducible del impuesto devengado que ese otro sujeto pasivo repercute a sus propios clientes, y su coste será sólo el precio neto de 100 unidades.

28. Si la prestación del servicio es una operación exenta *con* derecho a deducción, (18) dicha operación no devengará IVA, pero el prestador del servicio seguirá teniendo derecho a «deducir» (es decir, en esas circunstancias, derecho a la devolución por parte de la autoridad tributaria) la cuota soportada de 10 unidades. El coste para el cliente, sea éste un usuario final o un sujeto pasivo que realice una operación sujeta posterior, será sólo de 100 unidades.

29. Si la prestación del servicio es una operación exenta *sin* derecho a deducción, el prestador del servicio tendrá que cargar él mismo con el IVA soportado de 10 unidades (reduciendo su beneficio, si lo hay, (19) en ese importe) o bien, lo más probable, y en la medida en que la situación de competencia en el mercado lo permita, tendrá que repercutirlo a sus clientes facturando a éstos un precio de 110 unidades, ninguna de las cuales puede constituir IVA deducible. En el último caso, el coste para el cliente, si es un usuario final, será superior al de una operación que hubiera estado exenta con derecho a deducir, pero inferior al de una operación no exenta en absoluto. Sin embargo, si el cliente es un sujeto pasivo que realiza operaciones sujetas posteriores, el coste será mayor que en ambos supuestos, ya que no existe IVA que pueda deducirse o devolverse. El impuesto soportado de 10 unidades queda incorporado al precio pagado. Y en este caso el mayor coste se reflejará normalmente en el precio de esas operaciones posteriores.

30. Las exenciones del IVA en el artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva son todas exenciones *sin* derecho a deducir. (20) Es probable que muchas de ellas afecten a entregas de bienes o prestaciones de servicios a consumidores o usuarios finales, para quienes el resultado será por tanto un coste menor. La enseñanza escolar y universitaria, por ejemplo, se dispensa en general a estudiantes que no son sujetos pasivos y para quienes la enseñanza no representa un componente del coste en ninguna operación sujeta posterior. (21) Ello puede explicar en parte por qué la exención del IVA de una operación se percibe intuitivamente como una «buena cosa».

31. Sin embargo, no siempre es así. La formación o el reciclaje profesional de los trabajadores, por ejemplo, puede ser pagado por el empresario, para quien su precio será un componente del coste de sus entregas o prestaciones. En esos casos, suponiendo –como ocurrirá a menudo– que las entregas o las prestaciones del empresario estén sujetas, la exención llevará a un coste mayor que el de una prestación de formación que hubiera estado sujeta al IVA, (22) y ese aumento incidirá en el precio de dichas entregas o prestaciones.

32. En consecuencia, puede advertirse que las exenciones del IVA no son siempre beneficiosas en términos de atenuación de la carga del IVA. Esta consideración puede explicar el criterio matizado que el Tribunal de Justicia ha adoptado constantemente al interpretar los términos de dichas exenciones. En la sentencia Comisión/Alemania, (23) por ejemplo, en relación con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), el Tribunal de Justicia declaró, por una parte, que las exenciones se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (24) y, por otra parte, que el concepto de prestaciones de servicios directamente relacionados con la enseñanza no requiere una interpretación particularmente estricta, ya que la

finalidad de la exención es garantizar que el acceso a los beneficios de la enseñanza no sea obstaculizado a causa del aumento de los costes que se produciría si dichas prestaciones de servicios fueran sometidas al IVA. (25)

33. A mi juicio, en cualquier caso se precisa circunspección al interpretar las exenciones. Sin perjuicio del principio de que las excepciones a una regla general deben interpretarse normalmente de modo estricto, en este caso no es necesariamente apropiado un criterio sistemáticamente estricto ni extenso. El efecto en la Hacienda Pública y en la economía privada no es sistemáticamente predecible. La cuestión de si el coste de acceso a un servicio aumenta a causa de la imposición tampoco debe utilizarse como criterio estricto para determinar si una excepción es aplicable. Parece inevitable que el coste de acceso a casi cualquier servicio exento incluirá al menos alguna cuota de IVA soportado no deducible. No obstante, la intención aparente de aliviar la carga fiscal para los usuarios individuales de diversos servicios socialmente beneficiosos, a menudo prestados por entidades públicas o altruistas, (26) puede facilitar una guía útil para interpretar las exenciones, aunque no puede ser determinante respecto a su definición.

34. También se puede tener presente que en 2000 la Comisión manifestó: «La privatización creciente de las actividades que han sido tradicionalmente ámbito reservado del sector público ha provocado un mayor falseamiento de la competencia entre los servicios exentos, imposables y no imposables. Es necesario modernizar el régimen de IVA aplicable a estas prestaciones de servicios tomando en consideración los distintos intereses existentes, sobre todo los de los ciudadanos usuarios de estos servicios. [...] también deberían revisarse las exenciones sin derecho a deducción en lo relativo a las actividades de carácter social, educativo, cultural, etc., al objeto de comprobar si siguen respondiendo a las necesidades actuales.» (27)

35. Hasta la fecha esa Comunicación no ha producido resultados. (28) Las respuestas a las cuestiones planteadas en los presentes asuntos tiene que buscarse, por tanto, en un contexto legislativo falto de claridad, caracterizado además por la tensión entre la tendencia hacia la armonización fiscal en el plano comunitario y el deseo de control fiscal individual por parte de cada Estado miembro. (29)

36. El Tribunal de Justicia también ha señalado –entre otras en la sentencia Comisión/Alemania– que las exenciones del artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA, (30) y que el artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva no se propone exonerar todas las actividades de interés general, sino únicamente las que se enumeran y describen de manera muy detallada en esa disposición. (31)

37. Por consiguiente, teniendo en mente todas las consideraciones anteriores, procuraré llegar a una interpretación tan clara como sea posible de los términos reales de las exenciones controvertidas. Ese es el criterio que mejor sirve a mi juicio los intereses de la armonización comunitaria y de la seguridad jurídica.

Semejanzas y divergencias entre ambos asuntos

38. Existen visibles diferencias objetivas entre las situaciones de Horizon College y del Sr. Haderer. Además, dichas diferencias indican con claridad que la situación de Horizon College debe apreciarse a la luz del artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), y la del Sr. Haderer a la luz del artículo 13, parte A, apartado 1, letra j). El servicio prestado por Horizon College a otros establecimientos de enseñanza no puede incluirse en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra j), como «clases dadas a título particular por docentes». El Sr. Haderer tampoco es un organismo «[al] que el Estado miembro interesado reconozca» que tiene fines educativos comparables en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra i) (aunque no pueda afirmarse que las personas

físicas nunca pueden ser así reconocidas). (32)

39. No obstante, más allá de las diferencias, deben apreciarse similitudes.

40. Respecto a las disposiciones legislativas de que se trata, las dos designadas con las letras i) y j) requieren, ambas, una apreciación coherente en tanto en cuanto sea posible. No sólo ambas forman parte de la misma amplia categoría de exenciones de interés general, sino que además se refieren a la misma categoría, más restringida, de la educación y las clases. Puede razonarse que las letras i) y j) pretenden regular conjuntamente todas las exenciones en esa materia. (33)

41. A un nivel más específico, el obstáculo potencial a la exención en ambos casos es la existencia de un establecimiento de enseñanza intermedio. Si los mismos profesores del Horizon College hubieran impartido enseñanza a los mismos estudiantes en el contexto de las propias actividades del Horizon College, la aplicabilidad de la exención sería clara. El hecho de que impartieran la enseñanza en el contexto de su puesta a disposición de otra escuela elimina esa claridad. Lo mismo sucede respecto al Sr. Haderer. Si éste hubiera dado clases a título particular y directamente a los estudiantes en un recinto privado, ya perteneciera ése al profesor o a los estudiantes, no habría surgido ningún problema. El hecho de que las clases se impartieran en el contexto de centros de enseñanza para adultos origina el problema.

42. Desde esa perspectiva me parece importante considerar en ambos casos, en primer lugar, la naturaleza del servicio prestado y la identidad del destinatario del servicio a fin de alcanzar una interpretación coherente. Posteriormente examinaré algunos problemas remanentes específicos de cada asunto.

La naturaleza y el destinatario del servicio prestado

43. Un análisis posible es que, según los hechos descritos en las resoluciones de remisión, tanto Horizon College como el Sr. Haderer prestaban un servicio sólo los a respectivos establecimientos de enseñanza intermedios, no a los estudiantes de los mismos. Los estudiantes estaban vinculados por una relación contractual o comparable a ésta sólo con el establecimiento intermedio. Las condiciones contractuales de la puesta a disposición de profesores efectuada por Horizon College estipulaban que el establecimiento intermedio controlaba y asumía la responsabilidad de la enseñanza impartida por los profesores cedidos. En el caso del Sr. Haderer no se ha especificado qué grado de control ejercían los centros de enseñanza sobre su docencia, pero por la descripción de las condiciones de su remuneración parece claro que los estudiantes pagaban al centro por los servicios del Sr. Haderer, exactamente de igual forma que si el centro hubiera sido el empleador de éste, y que, por consiguiente, los estudiantes sólo habrían podido reclamar frente a dicho centro respecto a la calidad de esos servicios.

44. Conforme a ese análisis, el servicio educativo que los estudiantes recibían les era prestado a éstos por los establecimientos intermedios, aun cuando la enseñanza la impartían concretamente los profesores empleados por cuenta ajena al servicio de Horizon College y el Sr. Haderer. En cambio, el servicio que Horizon College y el Sr. Haderer prestaban a los establecimientos intermedios no constituía *per se* enseñanza o clases, dado que éstas las recibían los estudiantes y no los establecimientos. El servicio consistía antes bien en la puesta a disposición de personas (el profesorado o, en el caso del Sr. Haderer, él mismo), para que los establecimientos intermedios pudieran prestar enseñanza o clases a sus estudiantes.

45. En consecuencia, tal servicio no puede estar exento en concepto de «enseñanza» o «clases» a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letras i) y j), respectivamente.

46. La Comisión propone un análisis distinto, que diferencia las dos situaciones.
47. Según la Comisión, el servicio prestado por Horizon College era una cesión de personal al establecimiento intermedio, servicio que no se incluye en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), ni en ninguna otra exención. (34) Sin embargo, la actividad del Sr. Haderer puede calificarse de prestación de clases en el sentido de la letra j), dado que él personalmente impartía tales clases. La identidad del destinatario del servicio no se especifica en los términos de la exención, como sucede en cambio respecto a otros servicios. Por tanto, carece de relevancia al respecto. Las letras i) y j) persiguen, conjuntamente, abarcar en esencia toda la categoría de exenciones relativas a actividades educativas –la letra i) respecto a las personas jurídicas y la letra j) respecto a las personas físicas–.
48. Por lo que se refiere a la situación de Horizon College, los Gobiernos helénico y neerlandés comparten, en lo esencial, el análisis de la Comisión. Sin embargo, Horizon College pone de relieve la finalidad de no incrementar el coste de un servicio público o altruista. (35) Dicha parte alega que el coste lo soporta en definitiva el contribuyente y que la enseñanza misma la prestan los profesores directamente a los estudiantes, antes que el establecimiento que los emplea. El establecimiento intermedio sería incapaz de cumplir su deber legal respecto a sus estudiantes sin los profesores de Horizon College. Dado que los profesores imparten enseñanza a los estudiantes, ya sean empleados por cuenta ajena del establecimiento en el que efectivamente enseñan o de otro establecimiento que les pone a disposición del primero, el servicio de puesta a disposición de profesores está comprendido en el concepto de educación a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra i).
49. No obstante, por mi parte coincido al respecto con los Gobiernos helénico y neerlandés y la Comisión. Cuando un establecimiento docente pone profesores a disposición de otro establecimiento de esa clase, en el que dichos profesores enseñan a los estudiantes de este último, bajo las instrucciones y la responsabilidad del mismo, la prestación de servicios realizada por el primer establecimiento no consiste en «educación», sino en la cesión de personal docente. Y como la Comisión señaló en la vista, «la enseñanza, la formación o el reciclaje profesional» que los estudiantes reciben en un centro de enseñanza no son solamente los servicios que prestan los profesores con su conocimiento y aptitudes. Antes bien, comprende la estructura completa de instalaciones, materiales de enseñanza, recursos técnicos, política educativa e infraestructura organizativa en el interior del establecimiento docente específico en el que trabajan esos profesores.
50. Reconozco que puede parecer paradójico el hecho de que cuando un prestador de servicios se limita a recuperar el coste estricto que soporta por algo totalmente ajeno al ámbito del IVA (a saber, los salarios pagados a sus trabajadores), sin que dicho prestador añada ningún valor, la operación deba estar sujeta al impuesto sobre el «valor añadido». Sin embargo, la exención del IVA no garantiza, como he expuesto, la exención de la paradoja. Además, muchos o la mayoría de quienes realizan operaciones gravadas tienen costes salariales que no pueden deducir o dejar de computar cuando calculan su IVA devengado y repercutido, por lo que no sería equitativo que sólo pudieran hacerlo los cedentes de personal. Y muchas o la mayoría de las cesiones de personal se realizarán con fin lucrativo y entrarán en competencia con otras cesiones de personal, de modo que no parece equitativo exonerar sólo las que no obtienen beneficios.
51. Sin embargo, respecto a la situación del Sr. Haderer me resulta más difícil convenir con el análisis de la Comisión, por mucho que me parezca plausible.
52. Principalmente, considero que la situación de la que se trata queda excluida, según una interpretación normal, de los términos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra j), excepto, tal vez,

en la versión alemana, circunstancia que pudo haber dado origen a la remisión prejudicial.

53. En alemán, la expresión «von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht» quizá pueda admitir la interpretación de que se refiere a cualesquiera clases impartidas por un profesor que no forma parte del personal por cuenta ajena de un establecimiento de enseñanza.

54. Sin embargo, en todas las demás versiones lingüísticas en las que se adoptó originalmente la Sexta Directiva, el servicio descrito es claramente la prestación de clases dadas a título particular, (36) y, a mi juicio, dicha definición tiene que prevalecer sobre una redacción que sólo difiere en parte en una sola versión lingüística.

55. La situación más característica contemplada es sin duda la de las clases individuales dadas por un profesor en su domicilio o en el del alumno. Reconozco, sin embargo, que las clases dadas a un grupo de estudiantes pueden incluirse en el concepto, que no es necesario que exista relación contractual entre el profesor y el estudiante individual (como la Comisión ha indicado, el contrato puede celebrarse ciertamente con los padres del estudiante), y que la titularidad del local donde se impartan las clases no es determinante.

56. Sin embargo, no creo que las clases impartidas a un grupo de estudiantes bajo el patrocinio de un establecimiento de enseñanza, organizadas por éste en sus locales y bajo su responsabilidad, puedan estar comprendidas en esa redacción, en especial cuando las condiciones financieras y contractuales se establecen de modo independiente por dicho establecimiento con los estudiantes, por una parte, y con el profesor, por otra. Como alega el Gobierno italiano, el concepto de clases particulares, según una interpretación normal, no puede simplemente abarcar ese tipo de actividad. (37)

57. Respecto a la opinión de la Comisión según la cual el artículo 13, parte A, apartado 1, letra j), debe interpretarse en el sentido de que pretende incluir todas las clases impartidas a estudiantes por profesores individuales, que no estén comprendidas en la letra i), con independencia de que se impartan en el contexto de una relación privada o de un establecimiento de enseñanza, no considero que tenga soporte en el texto ni en los antecedentes legislativos de las disposiciones.

58. En la propuesta original de la Sexta Directiva, (38) la exención de las prestaciones de servicios educativos era del siguiente tenor:

«las prestaciones de servicios, y las entregas de bienes accesorias de las mismas, que tengan una finalidad educativa o estén directamente relacionadas con la enseñanza o con la formación o el reciclaje profesional, realizadas por:

- entidades de Derecho público, o
- establecimientos educativos privados sometidos a la supervisión de las autoridades públicas competentes y autorizadas para preparar a los estudiantes para la obtención de un diploma escolar o universitario o un diploma de formación profesional, reconocido o aprobado por el Estado».

59. Esa redacción, aunque diferente del artículo 13, parte A, apartado 1, letra j), según la versión que finalmente se adoptó, parece comprender en sustancia la misma materia y comparte claramente con la última la intención de exonerar la enseñanza pública y la aprobada por la autoridad pública, pero la de gravar en cambio otros servicios educativos del sector privado.

60. En la propuesta original no existía una disposición antecedente de la actual letra j). Ésta se

insertó en la Directiva en una fase relativamente avanzada, sin comentarios previos (de los que haya constancia), y de esa forma «no está bajo el peso de antecedentes legislativos demostrables». (39)

61. A fin de exonerar los servicios de profesores individuales de la forma que propugna la Comisión, habría sido relativamente sencillo insertar una referencia a dichos profesores en la letra i). El hecho de que no se hiciera puede no ser concluyente por sí mismo, pero las diferencias entre los términos de las letras i) y j) sugieren que la última (que se refiere sólo a las clases particulares relacionadas con la enseñanza escolar o universitaria, no con la formación o el reciclaje profesional, y que no comprende las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas) pretendía ser una excepción de alcance limitado al principio de sujeción a gravamen de todas las prestaciones educativas no comprendidas en la letra i). Siendo así, considero que, en aras de una interpretación clara, cierta y armonizada, la letra j) debe interpretarse conforme a sus términos, antes que como un complemento de la letra i).

62. Soy consciente de que la conclusión a la que llego de esa forma puede no parecer totalmente satisfactoria. Parece ilógico que los servicios de un profesor estén exentos del IVA cuando este último los presta directamente a los estudiantes o cuando está vinculado por una relación laboral con un centro de enseñanza, pero que no lo estén si el profesor, actuando por cuenta propia, contrata con un centro educativo para enseñar a los alumnos, en particular si se debe tener en cuenta la finalidad de no obstaculizar el acceso a la educación al aumentar el coste de ésta con el IVA. Puede argumentarse que una situación como la del Sr. Haderer no debe ser de peor condición por encontrarse a medio camino entre dos posiciones que conjuntamente parecen destinadas a darle apoyo. Además, parece injusto que el Sr. Haderer tenga que responder ahora de una deuda fiscal que, en su caso, deberían soportar los centros de enseñanza para adultos para los que trabajó.

63. No obstante, pueden contraponerse a tales objeciones varios argumentos.

64. Ya he señalado que por desgracia la lista de exenciones del artículo 13, parte A, apartado 1, no es sistemática, por lo que no necesariamente pueden extrapolarse inferencias sobre la intención de una exención a otra. Pero si no existe la intención de que una cesión de personal docente a un establecimiento de enseñanza quede exenta en concepto de «enseñanza, formación o reciclaje profesional», no hay justificación necesaria para suponer que exista la intención de que la prestación individual de servicios de enseñanza a tal establecimiento quede exenta en concepto de «clases». Si ésa fuera la intención, me parece que sería precisa una aclaración de los términos de las exenciones.

65. Además, desde un punto de vista práctico, parece probable que el tipo de relación jurídica en el que es parte una persona en una situación como la del Sr. Haderer es una alternativa (sea cual sea el motivo) a un contrato de trabajo con el establecimiento de enseñanza del que se trata, antes que una alternativa a una relación jurídica privada con estudiantes individuales. En realidad, si esta última existiera, podría considerarse que el establecimiento de enseñanza presta un servicio al profesor, y no a la inversa. Sin embargo, me parece que, a igual remuneración y otras ventajas netas, un contrato de trabajo puede suponer ciertamente para el establecimiento de enseñanza un coste superior (en términos de cotizaciones de seguridad social y otras contribuciones, o de la carga de otras obligaciones impuestas o contraídas por el empresario con los trabajadores) que el de un contrato con un prestador de servicios por cuenta propia no sujeto al IVA.

66. En ese caso, la sujeción al IVA de la prestación de servicios puede no incrementar necesariamente el coste de la enseñanza más de lo que aumentaría si se recurriera a un contrato de trabajo más común. Aun si se debe tener presente la finalidad de no aumentar el coste del

acceso a la enseñanza, (40) dicha consideración puede tener que ponderarse con otras que abogan contra permitir la elusión o la evasión del coste de la protección social justificable. En el análisis final, la cuestión de si es deseable el recurso a (sub)contratantes por cuenta propia, en cuanto opuesto a los contratos de trabajo, no es un problema que deba tratarse –en un sentido u otro– mediante la aplicación o inaplicación de una exención del IVA cuya finalidad general es reducir la carga para los usuarios de determinados servicios considerados de interés general.

67. Y si bien sería ciertamente lamentable que el Sr. Haderer tuviera que soportar una carga que no debería haber soportado, la función de este Tribunal no es determinar el resultado del proceso nacional sino interpretar el Derecho comunitario en el sentido en que debe aplicarse en general. Cabe, no obstante, que el Sr. Haderer tenga la posibilidad de repercutir a los establecimientos de enseñanza en los que trabajó la carga de cualquier cuota tributaria que debería haber repercutido a los mismos, retroactivamente e incluso en esta fase.

68. A la luz de las anteriores consideraciones, opino que la cesión de personal docente como la realizada por Horizon College no debe considerarse «enseñanza» en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva, y que los servicios de enseñanza del tipo de los prestados por el Sr. Haderer no deben considerarse «clases dadas a título particular por docentes» en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra j).

69. Examinó seguidamente las cuestiones pendientes específicas de cada asunto.

Asunto C-434/05, Horizon College: prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas

70. El artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva exonera no sólo la enseñanza y la formación profesional, sino también las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades. El Tribunal de Justicia ha definido un servicio accesorio de esa clase como el que «constituye no un fin en sí, sino el medio de disfrutar en mejores condiciones del servicio principal ofrecido». (41)

71. Horizon College y la Comisión alegan que la cesión de personal docente por un establecimiento de enseñanza a otro es, en principio, una prestación de un servicio directamente relacionado con la enseñanza. Si los estudiantes reciben enseñanza o formación profesional de un establecimiento educativo y éste sufre una insuficiencia temporal de profesores o formadores cualificados, el beneficio de la enseñanza o la formación recibidas será muy favorecido por la puesta a disposición de personal cualificado, efectuada por otro establecimiento de esa clase.

72. Ese criterio se revela tan inmediata y manifiestamente correcto, en cuanto cuestión de sentido común, que se necesitaría realmente una razón muy convincente para refutarlo. Los Gobiernos helénico y neerlandés han presentado argumentos en apoyo de su alegación según la cual las cesiones de personal por Horizon College no pueden estar exentas sobre tal base, pero no considero dichos argumentos lo bastante persuasivos.

73. Ambos Gobiernos sostienen que la exención está excluida porque la cesión de la que se trata (de personal docente de Horizon College) no tiene como destinatario a los beneficiarios de la enseñanza o de la formación profesional (los estudiantes), sino al prestador de ese servicio principal (el otro establecimiento educativo). El Gobierno neerlandés añade que la cesión de personal carece de conexión con la prestación de enseñanza o de formación por Horizon College a sus propios estudiantes. Por tanto, la cesión no está «directamente relacionada» con el servicio principal exento prestado a los estudiantes del otro establecimiento ni con la actividad principal exenta de Horizon College.

74. El Gobierno neerlandés cita en particular varias sentencias (42) en apoyo de su tesis de que, en esencia, para que una prestación se considere «directamente relacionada», debe realizarse dentro de la misma relación prestador/destinatario que la prestación principal exenta. Sin embargo, no parece que el Tribunal de Justicia haya basado su razonamiento en ese criterio en ninguna de las sentencias citadas. En la sentencia Card Protection Plan, por ejemplo, el Tribunal de Justicia ni siquiera examinó la cuestión de la existencia de un «servicio relacionado», (43) y en la sentencia Comisión/Alemania, aun cuando los dos servicios (enseñanza universitaria para los estudiantes y actividades de investigación desarrolladas a título oneroso por las universidades) se prestaban evidentemente a diferentes destinatarios, el Tribunal de Justicia basó su razonamiento en el hecho de que las actividades de investigación no eran imprescindibles para prestar la enseñanza. (44)

75. Además, en la sentencia Stichting Kinderopvang Enschede, (45) el Tribunal de Justicia reconoció con claridad que, en principio, cuando una entidad que presta servicio de guarda de niños, exento en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) o h), de la Sexta Directiva, ofrece también como alternativa un servicio en calidad de intermediaria entre las personas que ofrecen y las que solicitan el servicio de guarda de niños, ese servicio diferente como intermediaria puede considerarse «directamente relacionado» con la guarda de niños, aunque la entidad misma no presta en tal caso el servicio de guarda de niños a esos particulares destinatarios.

76. Pero en esa sentencia el Tribunal de Justicia también puso de manifiesto que el beneficio de la exención dependía del cumplimiento de diversos requisitos.

77. En este contexto es apropiado mencionar la tesis del Gobierno helénico según la cual las cesiones de personal realizadas por Horizon College deben considerarse sujetas a impuesto, dado que el Tribunal de Justicia dispone de información insuficiente para determinar si realmente las mismas cumplen los requisitos de la exención.

78. Ahora bien, se pregunta al Tribunal de Justicia si «la puesta a disposición de un establecimiento de enseñanza, a título oneroso, de un profesor, con objeto de que éste preste temporalmente servicios de enseñanza en dicho establecimiento, en el ámbito de responsabilidad del mismo» constituye *en principio* un servicio directamente relacionado con la enseñanza o la formación en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra i). A mi juicio, el servicio definido de esa forma constituye el previsto por dicha disposición. En el análisis final, constituirá *de hecho* este último servicio sólo si reúne diversos requisitos, cuestión ésta que deberá determinar el tribunal nacional competente. La circunstancia de que el Tribunal de Justicia no disponga de toda la información precisa para llegar a una conclusión no le permite declarar que el servicio no puede estar exento, ni le impide ofrecer orientación sobre la apreciación de los requisitos que deben concurrir.

79. Dichos requisitos derivan de los términos de la Sexta Directiva misma, según los aclaró la sentencia en el asunto Stichting Kinderopvang Enschede.

80. En primer lugar, dado que el servicio principal con el que la cesión de que se trata está directamente relacionada no es la educación impartida por el propio Horizon College, sino por el establecimiento intermedio, esta última debe reunir los requisitos de la exención conforme al artículo 13, parte A, apartado 1, letra i). (46) En particular, tiene que constituir «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».

81. En segundo lugar, la cesión de personal tiene que ser «indispensable para la realización de las operaciones exentas», según los términos del artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), primer guión. Ello significa, adaptando la formulación de la sentencia *Stichting Kinderopvang Enschede*, (47) que el servicio tiene que ser de una naturaleza y una calidad tales que los establecimientos intermedios no habrían podido obtener con seguridad un servicio de idéntico valor sin la puesta a disposición de personal docente efectuada por Horizon College.

82. A este respecto, como ha señalado el Gobierno neerlandés, el tribunal nacional debe determinar si una agencia de colocación u otro proveedor de personal (cuyos servicios estarían sujetos al IVA) podría haber prestado un servicio de igual valor. Por ejemplo, puede ser, o no, que los procedimientos de selección y formación del personal de Horizon College sean tales que se garantice un nivel de cualificación excepcionalmente elevado del personal docente, o bien que una agencia esté usualmente mejor preparada para proporcionar personal temporal en un plazo muy corto. Dichos factores y cualesquiera otros relevantes para la calidad del servicio prestado deben ser apreciados por el tribunal competente.

83. En tercer lugar, conforme al artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), segundo guión, la finalidad básica no debe ser la obtención de ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al IVA. A este respecto, como el Gobierno neerlandés ha indicado, puede no ser suficiente determinar que Horizon College no facturaba más que el coste de los salarios y otros gastos relativos a la relación laboral de los profesores cedidos. Si Horizon College no hubiera puesto a sus profesores a disposición de otros establecimientos es presumible que habría tenido que pagar sus salarios a pesar de ello. El Tribunal de Justicia no tiene información sobre si los profesores de los que se trata trabajaban por cuenta ajena a tiempo parcial en Horizon College y eran cedidos a otro establecimiento para completar la jornada de trabajo semanal, o si simplemente durante los períodos de tiempo relevantes sus servicios no eran necesarios para Horizon College. En cualquier caso, la cesión producía ingresos adicionales (y por tanto, en conjunto, beneficio adicional o menor pérdida), aunque es posible que no se haya obtenido un beneficio específico por encima del coste estricto del personal del que se trata. Pueden ser necesarias apreciaciones de hecho complementarias para determinar si ésta era la finalidad básica de los acuerdos de puesta a disposición o meramente una consecuencia accesoría.

84. En cuarto lugar, debe observarse que los Estados miembros están facultados para imponer otros requisitos de la exención, conforme al artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. (48) En el presente procedimiento no se ha mencionado la imposición de tales requisitos adicionales, por lo que puede presumirse que no se aplica ninguno. No obstante, si se imponen requisitos con arreglo a dicha disposición su cumplimiento debe ser ciertamente comprobado por el tribunal nacional.

85. Por último, respecto a la tercera cuestión del Hoge Raad, es necesario desde luego que la cesión de personal se realice por una entidad o un organismo contemplados en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i). No parece discutirse que Horizon College es un organismo de esa clase.

Asunto C-445/05, Haderer: enseñanza escolar o universitaria

86. En sus observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia, la autoridad tributaria demandada ha opuesto una objeción de tipo específico a la exención en el caso del Sr. Haderer. Esa autoridad sostiene que las clases de alfarería y cerámica y la actividad de «apoyo para deberes escolares» no comprende la «enseñanza escolar o universitaria» según se define en

diversas disposiciones nacionales. En particular, no se ajusta al tipo de programa preestablecido que es un rasgo necesario de dicha enseñanza.

87. Ya he llegado a la conclusión de que las clases impartidas por el Sr. Haderer no cumplen los requisitos de la exención en ningún caso. Sin embargo, considero importante poner de manifiesto que dicha actividad no debe excluirse de la exención por el motivo alegado por la autoridad tributaria.

88. El propio tribunal remitente estima que realmente parece que las materias cubiertas por la docencia de la que se trata constituyen «enseñanza escolar o universitaria» y es difícil discrepar de esa apreciación. Por una parte, el «apoyo para deberes escolares» debe incluirse por definición en esa categoría. Por otra, la enseñanza de la elaboración de piezas de alfarería o cerámica es muy común en las escuelas en Europa. Aunque tal vez no sea una actividad académica en el sentido más estricto, dicha formación facilita sin embargo el desarrollo de aptitudes manuales y artísticas de una naturaleza que por lo general se persigue en la enseñanza escolar.

89. Es necesario dar una definición comunitaria al concepto de enseñanza escolar o universitaria en el sentido de la exención. (49) A mi juicio, esa definición debe ser relativamente amplia. Si no lo fuera, las clases de muchos tipos dadas a título particular, dirigidas a prestar apoyo a los escolares, podrían resultar sujetas al IVA, en contra de la intención aparente de la exención. Claro es que tiene que existir una línea divisoria entre las clases exentas y las actividades puramente recreativas sin valor educativo, pero a mi juicio 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.

90. Además, parece esencial e ineludible que los términos «enseñanza escolar o universitaria» deben tener la misma definición en las letras i) y j). Si se hubiera de seguir el argumento de la autoridad tributaria, determinadas categorías de enseñanza y formación efectivamente impartidas en establecimientos educativos públicos quedarían en consecuencia excluidas de la exención prevista en la letra i), con efectos sumamente problemáticos.

Conclusión

91. Considero, por tanto, que el Tribunal de Justicia debería responder como sigue a las cuestiones planteadas por el Hoge Raad en el asunto C?434/05:

«— El artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que la cesión temporal de un profesor a un establecimiento de enseñanza, con objeto de prestar servicios de docencia bajo la responsabilidad de dicho establecimiento, no constituye prestación de servicios de enseñanza o de formación o reciclaje profesional, sino, en principio, la prestación de un servicio directamente relacionado con estos últimos.

— A efectos de su inclusión en la exención del IVA prevista por dicha disposición, la prestación de servicios mencionada debe destinarse a una entidad u organismo contemplado en la misma disposición y debe reunir los requisitos establecidos por el artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, según la interpretación dada por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 9 de febrero de 2006, Stichting Kinderopvang Enschede (C?415/04), y, de ser aplicable, debe reunir los requisitos establecidos por el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a).»

92. En el asunto C-445/05, considero que el Tribunal de Justicia debería responder lo siguiente al Bundesfinanzhof:

«— El artículo 13, parte A, apartado 1, letra j), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de clases dadas a título particular por docentes no comprende una situación en la que un profesor por cuenta propia contrata con un establecimiento de enseñanza la prestación consistente en impartir clases a estudiantes en cursos organizados por dicho establecimiento en sus locales y bajo su responsabilidad, por las cuales los estudiantes pagan al establecimiento y no al profesor.»

1 – Lengua original: inglés.

2 – Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p.1; EE 09/01, p. 54, modificada en numerosas ocasiones). A partir del 1 de enero de 2007, y, por tanto, con posterioridad a los períodos de tiempo relevantes en los presentes asuntos, la Sexta Directiva ha sido derogada y sustituida por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, **relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido** (DO L 347, p. 1), cuya finalidad, según el considerando 3 de su exposición de motivos, es la refundición de la estructura y de la redacción de la Sexta Directiva, principalmente, sin cambios de fondo en la legislación vigente. Las escasas modificaciones sustantivas que, no obstante, se introducen carecen de incidencia en los problemas suscitados en los presentes asuntos.

3 – Véase también el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112.

4 – Véase también el artículo 9, apartado 1, párrafos primero y segundo, de la Directiva 2006/112.

5 – Véase también el artículo 24, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

6 – Véanse también los artículos 52, letra a), y 56, apartado 1, letra f), respectivamente, de la Directiva 2006/112.

7 – Véanse también los artículos 132 a 134 de la Directiva 2006/112.

8 – Las letras b), g) y h) comprenden, en esencia, la hospitalización y la asistencia sanitaria, la asistencia social y la seguridad social y la protección de la infancia y de la juventud.

9 – Las letras l), m) y n) comprenden, en esencia, las actividades de organismos de carácter político, sindical, religioso, patriótico, filosófico, filantrópico o cívico, deportivo o cultural.

10 – Dos *Volkshochschule* y un *Elternzentrum*.

11 – Si bien el grado exacto de independencia del Sr. Haderer puede parecer discutible, según algunos elementos obrantes en los autos (véanse los puntos 12 y 13 anteriores), esa apreciación de hecho mantenida por el tribunal remitente constituye la base sobre la que el Tribunal de Justicia debe pronunciarse.

12 – La Comisión ha manifestado en sus observaciones que el artículo 4, apartado 21, letra b), de

la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios) se modificó en 1999 de forma tal que actualmente, al parecer, exonera del IVA los servicios de profesores por cuenta propia que enseñan en establecimientos educativos que reúnan determinados requisitos.

13 – En inglés esta frase es una traducción literal del texto alemán, que a su vez se ajusta estrechamente a la redacción del artículo 13, parte A, apartado 1, letra j), de la Sexta Directiva, y, por tanto, podría haber sido traducida, siguiendo la versión inglesa de la misma disposición, como «tuition given privately by a teacher and covering school or university education».

14 – J. Reugebrink y M. E. van Hilten, *Omzetbelasting* (Deventer, 1997), p. 40, citado en Terra, B., y Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives* (IBFD, 2006), Vol. 1, p. 443.

15 – Véase el artículo 2 de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3), y el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2006/112. Las deducciones se regulan en los artículos 17 a 20 de la Sexta Directiva (artículos 167 a 192 de la Directiva 2006/112).

16 – Comprenden, en esencia, entregas de bienes o prestaciones de servicios destinadas a un cliente en otro Estado miembro o en un país tercero, y están reguladas por los artículos 14 a 16 de la Sexta Directiva; véanse también los artículos 140 a 166 de la Directiva 2006/112. (Como excepción a la regla general, determinados Estados miembros también han sido autorizados a mantener el «tipo cero» para determinadas entregas o prestaciones especificadas, con efecto igual a una exención con derecho a deducción).

17 – A saber, exenciones «en el interior del país» conforme al artículo 13 de la Sexta Directiva; véanse también los artículos 131 a 137 de la Directiva 2006/112.

18 – O una prestación a tipo cero; véase la nota 16.

19 – Dichas exenciones a menudo afectan a entregas o prestaciones que realizan entidades sin finalidad de lucro, en las que la diferencia entre el coste de las adquisiciones gravadas y el precio de las operaciones exentas puede representar, principal o totalmente, los costes salariales u otros gastos que se excluyen del ámbito del IVA.

20 – Por ser exenciones en el interior del país; véase la nota 17. Respecto a la consideración de la relación entre las dos clases de exención, véase la reciente sentencia de 7 de diciembre de 2006, *Eurodental* (C-240/05, Rec. p. I-0000), apartados 23 y ss., y las conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer en dicho asunto, puntos 24 y ss.

21 – En la medida en que se perciba precio, el establecimiento de enseñanza contratará a menudo con los padres la prestación de enseñanza para sus hijos, pero el efecto es el mismo.

22 – Véase el punto 29 anterior.

23 – Sentencia de 20 de junio de 2002 (C-287/00, Rec. p. I-5811).

24 – Véase el apartado 43 y la jurisprudencia citada; más recientemente, véase la sentencia de 14 de diciembre de 2006, *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, Rec. p. I-0000), apartado 23.

25 – Véase el apartado 47 y la jurisprudencia citada.

26 – La lista de exenciones del artículo 13, parte A, no es sistemática, pero pretendía abarcar, según la exposición de motivos de la propuesta de la Comisión de la Sexta Directiva, «las ya

existentes en la mayoría de los Estados miembros» (*Boletín de las Comunidades Europeas*, Suplemento 11/73, p. 7, en p. 15). La lista, originalmente en el artículo 14 de dicha propuesta (*ibidem*, en p. 41; DO 1973, C 80, p. 1) fue, no obstante, ampliamente modificada durante su tramitación en el Consejo.

27 – Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo - Estrategia para mejorar el funcionamiento del régimen del IVA en el marco del mercado interior, COM(2000)348 final, anexo, punto 2.1.

28 – Aunque hubiera tenido efecto, la propia Comunicación fue posterior al período relevante para las cuestiones remitidas al Tribunal de Justicia en ambos asuntos.

29 – Como ha manifestado el Comité Económico y Social: «El hecho de que un concepto que se aceptó en principio hace treinta y tres años siga pareciendo tan inalcanzable como entonces dice muy poco en favor de los Estados miembros. La historia de la legislación comunitaria sobre el IVA consiste en una serie de fracasos, no de la Comisión, que ha actuado con una coherencia encomiable y un esfuerzo continuado para intentar lograr avances, sino de los Estados miembros que han frustrado reiteradamente dicha labor.» [**Dictamen del Comité Económico y Social sobre la «Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo – Estrategia para mejorar el funcionamiento del régimen del IVA en el marco del mercado interior»** (DO 2001, C 193, p. 45)].

30 – Véase el apartado 44 y la jurisprudencia citada. Véase más recientemente la sentencia de 7 de diciembre de 2006, Comisión/Grecia (C-13/06, Rec. p. I-0000), apartado 9.

31 – Véase el apartado 45 y la jurisprudencia citada. Véase más recientemente la sentencia Eurodental, citada en la nota 20, apartado 43.

32 – Compárense las sentencias de 11 de agosto de 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Rec. p. I-2341), y de 7 de septiembre de 1999, Gregg (C-216/97, Rec. p. I-4947), en especial los apartados 14 a 19.

33 – Compárense las sentencias de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, Rec. p. I-6833), apartado 36, respecto a diferentes clases de servicios médicos exentos en virtud de las letras b) y c).

34 – Aunque la Comisión no menciona específicamente la letra k), citada en el punto 6 anterior, que es la única exención relativa a las cesiones de personal, parece claro que la cesión de la que se trata en este asunto no cumple los requisitos de efectuarse por una institución religiosa o filosófica o con fines de asistencia espiritual.

35 – Además de las sentencias de 11 de enero de 2001, Comisión/Francia (C-76/99, Rec. p. I-249), y Comisión/Alemania, citada en el punto 32 anterior, Horizon College cita la sentencia Kügler, citada en la nota 33, apartado 29, y la sentencia de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf (C-174/00, Rec. p. I-3293), apartado 19.

36 – «[Privattimer] givet af undervisere» en danés; «privelessen die particulier door docenten worden gegeven» en neerlandés; «tuition given privately by teachers» en inglés; «leçons données, à titre personnel, par des enseignants» en francés; «lezioni impartite da insegnanti a titolo personale» en italiano.

37 – Véase también la sentencia del Conseil d'État francés de 26 de enero de 2000 en el asunto 169 626 [*Revue de droit fiscal* nº 47 (2000), p. 1553] y, en particular, las conclusiones del Sr.

Goulard, commissaire du gouvernement.

38 – Citada en la nota 26; artículo 14, parte A, apartado 1, letra i), de la propuesta.

39 – B. Terra y J. Kajus *A Guide to the Sixth VAT Directive* (IBFD, 1991), Vol. A, pp. 604 y 605.

40 – Recuérdese, no obstante, que si la enseñanza que dispensa un establecimiento en el que presta sus servicios un profesor como el Sr. Haderer está exenta, sus costes incluirán ya cuotas de IVA no recuperable soportadas en diversas adquisiciones de bienes o servicios (incluidos equipamiento y materiales educativos como, por ejemplo, la arcilla), pero que, conforme a la finalidad del artículo 13, parte A, el beneficio, si lo hay, obtenido por el establecimiento no soportará IVA.

41 – Véase la sentencia de 1 de diciembre de 2005, Ygeia (C?394/04 y C?395/04, Rec. p. I?10373), apartado 19 y la jurisprudencia citada.

42 – Sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP (C?349/96, Rec. p. I?973); Comisión/Francia, citada en la nota 35; Comisión/Alemania, citada en la nota 23; de 3 de marzo de 2005, Arthur Andersen (C?472/03, Rec. p. I?1719); Ygeia, citada en la nota 41.

43 – Véanse, en particular, los apartados 22 a 24 de la sentencia.

44 – Véase, en particular, el apartado 48 de la sentencia.

45 – Sentencia de 9 de diciembre de 2006 (C?415/04, Rec. p. I?1385).

46 – Véase la sentencia Stichting Kinderopvang Enschede, apartados 21 a 23 y el fallo.

47 – Véanse los apartados 25 a 28 y el fallo.

48 – Véase el punto 6 anterior.

49 – Existe ciertamente jurisprudencia sobre los conceptos de enseñanza y formación en relación con las prohibiciones de discriminación en lo que se refiere al acceso a dichos servicios, pero es posible que no sea totalmente transferible al ámbito de las exenciones del IVA.