

Edición provisional

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. MACIEJ SZPUNAR

presentadas el 3 de octubre de 2018 (1)

Asunto C-449/17

A & G Fahrschul-Akademie GmbH

contra

Finanzamt Wolfenbüttel

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)]

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 132, apartado 1, letras i) y j) — Exención de la enseñanza escolar o universitaria — Concepto de enseñanza escolar o universitaria, organismos a los que se reconoce que tienen fines comparables y clases dadas, a título particular, por docentes — Aplicación de esos conceptos a la enseñanza de la conducción de automóviles para la obtención de los permisos de conducción de las categorías B y C1 — Sociedad de responsabilidad limitada que explota un centro de aprendizaje de conducción»

Introducción

1. En la sociedad actual, saber conducir un vehículo se ha convertido en algo casi tan habitual como saber leer y escribir —casi todo el mundo tiene permiso de conducir—. Sin embargo, ¿ello justifica la exención tributaria de las clases de conducción en los mismos términos que la enseñanza de la lectura y la escritura? Ese es, en modo simplificado, el problema que se plantea ante el Tribunal de Justicia.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

2. Con arreglo al 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: (2)

«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

3. El artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva 2006/112 fue traspuesto en Derecho alemán en el artículo 4, apartado 21, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios). Con arreglo a la información que figura en la petición de decisión prejudicial, esa disposición no permite, en su estado actual, eximir del impuesto a los centros de aprendizaje de la conducción.

4. Las disposiciones de la Gesetz über das Fahrlehrerwesen (Ley de Autoescuelas) definen la autorización para ejercer la profesión de profesor de autoescuela y la explotación de un centro para el aprendizaje de la conducción.

Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales planteadas

5. A & G Fahrschul-Akademie GmbH (en lo sucesivo, «A & G Fahrschul-Akademie») es una sociedad de Derecho alemán que explota una autoescuela. En el ejercicio tributario de 2010, esa sociedad aplicó el IVA a transacciones efectuadas en el marco de su actividad. No obstante, mediante escrito de 22 de diciembre de 2014 dirigido al Finanzamt Wolfenbüttel (Oficina Tributaria de Wolfenbüttel, Alemania) solicitó una rectificación tributaria mediante la reducción del IVA a cero, alegando la exención resultante del artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva 2006/112.

6. La Oficina Tributaria de Wolfenbüttel desestimó la solicitud presentada por A & G Fahrschul-Akademie. La sociedad recurrió judicialmente dicha resolución, siendo desestimado el recurso. La sociedad interpuso a continuación un recurso de casación contra la sentencia del órgano jurisdiccional de primera instancia ante el órgano jurisdiccional remitente.

7. En esas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania) suspendió el procedimiento y planteó 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:

¿El reconocimiento de la demandante como “organismo que tiene 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 Ley [...] de Autoescuelas [...] 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:

¿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 segunda y tercera:

¿Imparte un docente “clases a título particular” en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra j), de la Directiva [2006/112], siempre que actúe por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad, o la característica “docente que imparte clases a título particular” implica además otros requisitos?»

8. La petición de decisión prejudicial fue recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de julio de 2017. Presentaron observaciones escritas A & G Fahrschul-Akademie, los Gobiernos alemán, austriaco, español, italiano, finlandés y portugués, así como la Comisión Europea. A & G Fahrschul-Akademie, los Gobiernos alemán y español y la Comisión estuvieron representados en la vista celebrada el 20 de junio de 2018.

Análisis

9. El órgano jurisdiccional remitente planteó al Tribunal de Justicia cuatro cuestiones prejudiciales, cuyo objeto es determinar si la actividad consistente en la prestación de cursos de conducción para la obtención del permiso de conducción de vehículos de las categorías B y C1 puede acogerse a la exención contemplada en el artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva 2006/112. Abordaré sucesivamente las cuatro cuestiones. Sin embargo, la importancia esencial radica en la respuesta a la primera cuestión prejudicial, ya que determina la respuesta a las restantes cuestiones prejudiciales.

Sobre la primera cuestión prejudicial

10. Mediante la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se determine si los cursos de conducción para la obtención del permiso para conducir vehículos (permiso de conducción) de las categorías B y C1 están comprendidos en el ámbito de aplicación del concepto de enseñanza escolar o universitaria en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112.

11. Las partes del procedimiento que presentaron observaciones en el presente asunto mantienen puntos de vista discordantes acerca de si los cursos de conducción pueden considerarse enseñanza escolar o universitaria. Los Gobiernos alemán, austriaco, finlandés y portugués, al igual que la Comisión, proponen, de modo más o menos categórico, dar una respuesta negativa a dicha cuestión prejudicial. Por el contrario, A & G Fahrschul-Akademie y los Gobiernos español e italiano sugieren una respuesta afirmativa. (3)

12. Me inclino por la primera postura. En mi opinión, el concepto enseñanza escolar o universitaria no abarca la enseñanza de la conducción. Ello resulta tanto de la interpretación literal como de la teleológica del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112.

Tenor del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112

13. Debe reconocerse que los autores de la versión polaca de la Directiva 2006/112 dieron

muestras de inventiva, al utilizar en su artículo 132, apartado 1, letra i), la fórmula «kszta?cenie powszechne lub wy?sze». La inmensa mayoría de las demás versiones lingüísticas de ese precepto utilizan la expresión que se traduce más bien por «enseñanza escolar o universitaria»: «enseignement scolaire ou universitaire» en la versión francesa, «school or university education» en la versión inglesa, «Schul- und Hochschulunterricht» en la versión alemana y así sucesivamente. Resulta paradójico, no obstante, que la divergencia terminológica permite entender aún mejor la intención del legislador de la Unión acerca del alcance de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la citada Directiva. A saber, se trata de la educación universal, accesible —y en los niveles inferiores incluso obligatoria— para todos y general, es decir, que abarca un ámbito de conocimientos muy extenso, que se imparte en el marco del sistema escolar y universitario existente en todos los Estados miembros. Dicho sistema, denominado en algunos Estados educación nacional, dividida en etapas, que puede definirse de modo más general como primaria, secundaria y superior, garantiza al conjunto de la población un nivel amplio de conocimientos y competencias que le permiten desenvolverse en la sociedad moderna, no solo en el ámbito privado, sino también en el profesional.

14. Ese sistema de enseñanza escolar se caracteriza entre otras cosas por estar regulado por la normativa de modo preciso y completo, determinando la estructura del sistema escolar y el modo de funcionamiento de las escuelas, los programas de enseñanza, la cualificación de los docentes y finalmente lo relativo a la obtención de los diplomas.

15. En la mayoría de los Estados miembros, ese sistema escolar se basa en escuelas públicas, a menudo total o parcialmente gratuitas. Resulta evidente que cuando la escuela es gratuita no se plantea el problema de la sujeción al IVA. No obstante, el sistema de escuelas públicas puede completarse además con escuelas privadas, que prestan servicios de educación de pago. También sucede que en las escuelas públicas algunos servicios educativos son de pago. Esos servicios están en principio sujetos al IVA. Sin embargo, con el fin de evitar, por un lado, que aumente el coste de dichos servicios para sus destinatarios y, por otro lado, que se distorsione la competencia entre operadores de los sectores público y privado, el legislador de la Unión introdujo la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 para la actividad designada como enseñanza escolar o universitaria. Esa norma debe además entenderse en el sentido de que si en el marco del sistema escolar o universitario existente en un Estado miembro se establece que determinados servicios son de pago, ya sea en las escuelas públicas («Entidades de Derecho público» según la terminología de esa norma) o en las privadas («otros organismos a los que [se] [...] reconozca que tienen fines comparables»), a dichos servicios se aplica la exención del IVA.

16. Sin embargo, la enseñanza de conducción de vehículos no constituye, como resulta de la información contenida en la remisión prejudicial en el presente asunto, un elemento del sistema de la enseñanza escolar en Alemania. Igualmente sucede, que yo sepa, en los demás Estados miembros. Ese servicio consiste en la trasmisión de determinados conocimientos específicos que permiten la obtención del permiso para conducir vehículos de motor por las vías públicas. Ese servicio es prestado a cambio de remuneración por sujetos especializados, como A & G Fahrschul-Akademie, quienes —aun cuando en algunas lenguas se les denomina escuelas («auto-école», «Fahrschule») — no forman parte del sistema escolar de los respectivos Estados miembros.

17. El concepto de enseñanza escolar o universitaria contenido en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 no comprende por tanto los servicios que no forman parte del sistema escolar existente en los distintos Estados miembros y son prestados por sujetos ajenos al sistema escolar de esos Estados, como son la enseñanza de conducción que se imparte en centros especializados.

Finalidad de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112

18. Desde mi punto de vista, la inclusión de los centros de enseñanza de conducción en el ámbito del concepto de la enseñanza escolar o universitaria, o en general de la exención contenida en el citado precepto no resultaría conforme con la finalidad de dicha norma.

19. El artículo 132 de la Directiva 2006/112 se encuentra en el capítulo 2 del título IX de esa Directiva, que lleva por rúbrica «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general». La justificación de la exención prevista en ese artículo y también en su apartado 1, letra i), es ciertamente el interés general por el que se llevan a cabo las actividades a las que se aplica esa exención.

20. Por lo que atañe al servicio de enseñanza general a nivel primario, secundario y superior, ese interés general resulta bastante obvio. Poseer cierto nivel de conocimientos y competencias es indispensable para vivir en la sociedad moderna y es del interés no solo de cada uno de los individuos sino también de esa sociedad en su conjunto facilitar su funcionamiento sin perturbaciones. Debido a ello, la enseñanza a determinado nivel resulta incluso obligatoria. El interés general no se limita sin embargo a garantizar únicamente la enseñanza a nivel obligatorio. La sociedad actual no podría funcionar y evolucionar, social, cultural y políticamente, sin personas que posean un nivel elevado de conocimientos, superior al nivel de enseñanza obligatoria. No resulta casual que se hable de sociedades del conocimiento. (4)

21. Por esas razones, los Estados modernos, entre ellos los Estados miembros, invierten gran cantidad de medios económicos en el mantenimiento y el desarrollo de los sistemas de enseñanza. Resultaría intrínsecamente contradictorio si al mismo tiempo se limitara la accesibilidad a dicho sistema, elevando, por medio de tributos, los costes de los servicios prestados en ese marco. Estaría también en contradicción con el principio de igualdad el dificultar el acceso al sistema de enseñanza a las personas con menor nivel económico. Por último, debe recordarse que el coste de la educación de los niños recae generalmente en las familias. Este coste es frecuentemente muy elevado y tiene carácter continuo, debiéndose efectuar durante un período prolongado. Si dicho coste excediera las posibilidades económicas de las familias, se renunciaría no solo a garantizar la educación a esos niños, sino también a su nacimiento, lo que conduciría, como sucede en muchos Estados miembros, a problemas demográficos.

22. Todo ello justifica la exención de la enseñanza escolar o universitaria contenida en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112.

23. Sin embargo, como señala acertadamente el Gobierno alemán en sus observaciones, resulta difícil demostrar un interés general que justificara la exención del IVA de la enseñanza de conducción de vehículos de motor. No hay duda de que dicha competencia es muy útil, pero su adquisición no deja de ser del interés particular de una persona, y no del de la sociedad en su conjunto. Dicha competencia no condiciona el adecuado funcionamiento de la sociedad en ningún aspecto como sí sucede cuando la gente en general posee un cierto nivel mínimo de enseñanza.

24. Naturalmente, en determinadas condiciones, por ejemplo, en zonas mal comunicadas o para desempeñar determinadas profesiones, desplazarse con su propio vehículo puede resultar simplemente indispensable. La adquisición de los requisitos imprescindibles para obtener esa autorización es sin embargo ante todo del interés particular de las personas y no del interés general, por lo que no está justificada la exención del IVA. Siguiendo el mismo razonamiento, no está exenta, a lo sumo está sujeta a una cuota inferior, como los productos necesarios para la vida, como los alimentos, la ropa o la vivienda. Además, desplazarse con su propio vehículo exige no solo la obtención a tal fin del permiso, sino también adquirir el propio vehículo. ¿Se justificaría

por tal motivo la exención tributaria de la adquisición de vehículos?

25. Por lo que respecta a la enseñanza de conducción de vehículos, no consta que la tributación pueda ocasionar un riesgo de perturbación de la competencia, ya que no existe ningún sistema de entidades públicas que preste ese tipo de servicios gratuitamente, con las que pudieran competir organismos privados. A diferencia de lo que sucede en el caso del sistema escolar, la enseñanza de conducción de vehículos resulta en principio de pago.

26. Por último, no me convence el argumento planteado en particular por A & G Fahrschul-Akademie, con arreglo al cual el interés general radica en la limitación, por medio de una mejor enseñanza de los conductores, del número de accidentes y la mejora por lo tanto de la seguridad de la circulación vial.

27. La circulación de vehículos por las vías públicas conlleva naturalmente cierto peligro, como el riesgo de sufrir accidentes y sus consecuencias. Con el fin de restringir tales riesgos, la posibilidad de conducir vehículos está regulada por la normativa estatal por medio de la exigencia de obtener el permiso correspondiente. Ello sirve precisamente para que las personas que conduzcan vehículos tengan los conocimientos y las competencias para hacerlo de modo seguro. El interés general consistente en garantizar la seguridad de la circulación vial se realiza a través de la exigencia de estar en posesión del permiso de circulación de vehículos. No obstante, la adquisición de conocimientos y competencias imprescindibles para obtener tal permiso, mediante la participación en cursos de conducción, es del interés de las propias personas interesadas.

28. Como he señalado anteriormente, la exención del IVA prevista en el artículo 132, apartado 1, de la Directiva 2006/112 se refiere a actividades ejercidas en interés general, interés que justifica esa exención. Por tanto, no procede interpretar esa disposición en el sentido de que se amplía la exención a actividades no ejercidas en interés general. Y ello lo exige no solo el principio de interpretación estricta de las excepciones, como lo son las excepciones del IVA. En efecto, el régimen del IVA se basa en la imposición de todas las transacciones en cada etapa del ciclo económico, soportándose la carga económica del impuesto en la etapa del consumo. Toda exención perturba el buen funcionamiento de ese sistema. Por ello, esas exenciones únicamente deben aplicarse cuando resultan necesarias o existe una finalidad particular que las justifica, por ejemplo, la reducción del coste de servicios prestados en interés general. Por el contrario, deberían evitarse las exenciones en situaciones en las que la imposición es posible y no se opone a ese tipo de finalidades particulares. (5)

29. Por esas razones, considero que la exención del IVA de los servicios de enseñanza de la conducción de vehículos no está justificada a la luz de las finalidades perseguidas por la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112.

Jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a las exenciones previstas en el artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva 2006/112

30. No pretendo llevar a cabo aquí un examen completo de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a las exenciones previstas en el artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva 2006/112, ya que no lo considero necesario. No obstante, tanto el órgano jurisdiccional remitente como algunas de las partes en el procedimiento, en particular A & G Fahrschul-Akademie y los Gobiernos español e italiano, citan algunas posturas adoptadas en sentencias del Tribunal de Justicia, que en su opinión podrían conducir a resultados distintos de los que presento más adelante en mi razonamiento. Ello obliga a dar algunas explicaciones.

31. En primer lugar, en la sentencia de 20 de junio de 2002, Comisión/Alemania (C-287/00, EU:C:2002:388), el Tribunal de Justicia respondía a la cuestión de si las actividades de

investigación científica a título oneroso podían considerarse prestaciones de servicios directamente relacionadas con la enseñanza universitaria en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Directiva 77/388/CEE. (6) En esa ocasión, el Tribunal de Justicia consideró que el concepto de prestaciones de servicios directamente relacionadas con la enseñanza universitaria no requiere una interpretación particularmente estricta. (7) No obstante, en mi opinión, no procede extraer dicha consideración de las conclusiones excesivas. El legislador de la Unión utilizó a propósito en esa disposición el concepto moderado de servicios estrechamente relacionados, en la fase de la aplicación del Derecho, distintos tipos de servicios, que en la práctica pueden estar relacionados con las actividades de educación propiamente dichas. Por ejemplo, los servicios de restauración, si son prestados por los alumnos de un centro de enseñanza en el marco del programa de formación, pueden constituir tales servicios. (8) El establecimiento por parte del Tribunal de Justicia de una definición precisa de ese concepto sería por tanto contraria a la voluntad del legislador y al objetivo de esa disposición. Ello no significa, sin embargo, que proceda interpretar de manera tan laxa los demás conceptos utilizados en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112, en particular los que, como el concepto de enseñanza escolar y universitaria, definen el alcance de la exención del IVA prevista en esa disposición.

32. En segundo lugar, A & G Fahrschul-Akademie y los Gobiernos español e italiano se refieren a una consideración del Tribunal de Justicia que resulta útil citar en su totalidad. En efecto, el Tribunal de Justicia consideró que el concepto de enseñanza escolar y universitaria en el sentido del actual artículo 132, apartado 1, letras i) y j), 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 estudiantes, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo». (9)

33. Las mencionadas partes en el procedimiento deducen de esa consideración que toda actividad consistente en transmitir conocimientos o competencias, siempre que no tengan un carácter meramente recreativo, es objeto de la exención prevista en la disposición de que se trata. Como la enseñanza de la conducción de vehículos no tiene evidentemente un carácter o una finalidad exclusivamente recreativa, esa exención debería abarcar también esos centros de aprendizaje de la conducción.

34. Sin embargo, en mi opinión, esa lectura se basa en una interpretación selectiva de un extracto de la sentencia del Tribunal de Justicia aislado de su contexto.

35. En efecto, en primer lugar, esa interpretación no tiene en cuenta los términos «en escuelas o universidades» que figuran en el extracto citado. Esos términos remiten directamente al tenor de la disposición actual del artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva 2006/112, con arreglo al cual, en las versiones lingüísticas distintas de la polaca, la enseñanza escolar o universitaria está exenta. Como he señalado en los puntos 13 a 17 de las presentes conclusiones, procede interpretar ese concepto en el sentido de que se refiere al sistema de enseñanza general que se imparte en las escuelas primarias, secundarias y superiores. En consecuencia, del extracto citado de la sentencia del Tribunal de Justicia no puede deducirse que una actividad que no se ejerce en el marco de ese sistema pueda estar exenta, siempre que no revista un carácter meramente recreativo.

36. En segundo lugar, el Tribunal de Justicia no se pronunció en esas sentencias acerca de la pertenencia de las instituciones en cuestión a ese sistema de enseñanza, (10) sino acerca de la posibilidad de eximir la materia impartida de que se trata. A este respecto, el Tribunal de Justicia

llegó a la conclusión de que esa exención puede referirse no solo a las materias comprendidas en la formación básica con arreglo al programa obligatorio en el tipo de escuela en cuestión, sino también a otras actividades, siempre que no revistan un carácter puramente recreativo. Y ello, a condición no obstante de que esa enseñanza se imparte en el marco de un sistema de enseñanza en escuelas o universidades, y no por completo fuera de ese sistema.

37. Ciertamente, en la sentencia de 14 de junio de 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344), el Tribunal de Justicia admitió, según parece, que la enseñanza en un tipo particular de organismos como son en Alemania las universidades populares («Volkshochschule») está exenta. Sin embargo, procede señalar que el Tribunal de Justicia respondía en ese asunto a cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente que se basaban en la hipótesis de que ese tipo de organismo forma parte del sistema de enseñanza escolar o universitaria en el sentido del artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva 2006/112. El Tribunal de Justicia dejó que esa interrogación, planteada por la administración tributaria en el procedimiento principal, fuera resuelta por el órgano jurisdiccional remitente. Por tanto, si bien caben dudas acerca de si la actividad de la Volkshochschule está comprendida en la enseñanza escolar o universitaria, en mi opinión, resulta evidente que la actividad de los centros de aprendizaje de conducción no están comprendidos en ese sistema de enseñanza.

38. Por último, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende 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 debe interpretarse por referencia a los sistemas de enseñanza en los distintos Estados miembros, ya que esos sistemas pueden variar, lo que causaría diferencias de aplicación de las exenciones previstas en esas disposiciones, lo que resulta contrario al objetivo perseguido por la citada Directiva. (11) Sin embargo, ese principio no debe considerarse absoluto, ya que el artículo 132, apartado 1, letra i), de esa Directiva hace inevitablemente referencia a los sistemas nacionales de enseñanza, anunciando que está exenta una actividad realizada «por Entidades de Derecho público que tengan ese mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables». En el contexto del presente asunto, esa consideración del Tribunal de Justicia significa únicamente, en mi opinión, que el hecho de que, en una determinada lengua, los centros de aprendizaje de conducción se denominen «escuelas» no significa automáticamente que deba considerarse que imparten una enseñanza escolar o universitaria en el sentido de la disposición citada.

Enseñanza de la conducción de automóviles como formación profesional

39. El Gobierno español alega que la enseñanza de la conducción de vehículos debería estar exenta del IVA sobre la base del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112, pero no como enseñanza escolar o universitaria, sino como formación profesional. Según la argumentación de ese Gobierno, el derecho a conducir un vehículo es necesario para ejercer determinadas profesiones y a menudo también para desplazarse al lugar de trabajo.

40. Sin embargo, no comparto ese punto de vista, en cualquier caso por lo que respecta al presente asunto.

41. Como se desprende de la remisión prejudicial, el procedimiento principal versa sobre la eventual exención del IVA de la enseñanza de la conducción de automóviles para la adquisición de los permisos de conducir de las categorías B y C1. Las categorías de permisos de conducir están actualmente armonizadas en el Derecho de la Unión Europea en virtud de la Directiva 2006/126/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006, sobre el permiso de conducción (refundición). (12) La categoría B se refiere a los coches y las camionetas, (13) y la categoría C1 a los vehículos utilitarios ligeros. (14)

42. Por lo que respecta a los permisos de conducción B, se trata de la categoría básica del permiso de conducción, requerido para conducir los vehículos destinados al uso privado. La posesión del permiso de conducción de esa categoría puede efectivamente, como considera el Gobierno español, resultar necesaria para ejercer determinadas profesiones, por ejemplo, para prestar servicios de taxi. No obstante, sucede lo mismo con numerosas competencias, comenzando por la capacidad de leer y escribir. ¿Justifica ese extremo que se considere la enseñanza de la escritura como formación profesional? En mi opinión, procede considerar como formación profesional únicamente aquellas actividades que llevan a la obtención de conocimientos o competencias utilizados exclusiva o principalmente para las finalidades de una actividad profesional o en su caso las que se dirigen específicamente a las personas que pretenden obtener competencias determinadas por razones profesionales. Por el contrario, considerar un determinado tipo de formación como formación profesional por el mero hecho de que las competencias obtenidas durante la misma pueden utilizarse también en el marco de una actividad profesional ampliaría de manera potencialmente ilimitada el alcance de ese concepto. Llevando ese razonamiento al absurdo, puede ser necesario adquirir cualquier competencia para ejercer, por ejemplo, la profesión de formador a esa misma competencia. Por esa razón, en mi opinión, la enseñanza de la conducción de automóviles para la adquisición de los permisos de conducción de la categoría B no puede considerarse formación profesional.

43. Por lo que atañe al permiso de conducción C1, la situación es más compleja. El permiso de conducción de esa categoría habilita para conducir camiones cuya masa máxima autorizada no supera los 7 500 kg. Esos vehículos se utilizan principalmente para el transporte de mercancías por carretera a título oneroso, es decir, para una actividad profesional. Sin embargo, el permiso de esa categoría puede ser necesario también para fines privados, por ejemplo, para conducir determinadas caravanas, ya que su masa supera a menudo los 3 500 kg. En consecuencia, la enseñanza de la conducción de automóviles para la obtención de los permisos de conducción de los vehículos de categoría C1 podría considerarse formación profesional, si el órgano jurisdiccional nacional estableciera, por ejemplo, que se dirige a personas que pretenden ejercer una actividad en el sector del transporte de mercancías por carretera y que forma parte integrante de la formación de esas personas. En el presente asunto, de la remisión prejudicial no se desprende sin embargo que el órgano jurisdiccional remitente haya efectuado dicha constatación, y las cuestiones prejudiciales no versan claramente sobre el concepto de formación profesional en el contexto del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112. En consecuencia, nada permite considerar, en el marco del presente asunto, que la enseñanza de la conducción de automóviles para la obtención de los permisos de conducción de los vehículos de categoría C1 sea una formación profesional.

Consideraciones finales y propuesta de respuesta

44. Como ya he tenido la ocasión de señalar anteriormente, las disposiciones relativas al permiso de conducción están armonizadas en el Derecho de la Unión en virtud de la Directiva 2006/126. El artículo 2, apartado 1, de dicha Directiva establece el principio de reconocimiento mutuo de los permisos de conducción expedidos en todos los Estados miembros. Ello significa que toda persona residente en el territorio de la Unión Europea puede obtener un permiso de conducción en cualquier Estado miembro y utilizarlo en todos los Estados miembros, incluido el Estado miembro de su residencia actual. Los centros de aprendizaje de la conducción en los distintos Estados miembros pueden por tanto estar directamente en competencia entre ellos. Debido a ello, es de suma importancia que el Tribunal de Justicia dé una respuesta clara a la cuestión relativa a la posibilidad de eximirlos del IVA, sin remitir a otras constataciones de los órganos jurisdiccionales nacionales, ya que una resolución nacional contraria sobre la exención podría crear una distorsión de la competencia. Una solución clara debería resultar tanto más fácil

cuanto que la enseñanza de la conducción, que yo sepa, es similar en todos los Estados miembros, en el sentido de que se basa en centros especializados, privados e independientes del sistema de enseñanza general, cuya actividad principal es impartir esa enseñanza a título oneroso.

45. Habida cuenta de la totalidad de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la enseñanza de la conducción de automóviles para la adquisición de los permisos de conducción de las categorías B y C1 no está comprendida en el concepto de enseñanza escolar o universitaria en el sentido de esa disposición.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

46. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente parece partir de la premisa de que el hecho de considerar que un organismo que ejerce actividades en el sector de la enseñanza escolar o universitaria tiene fines comparables con los de las entidades de Derecho público que ejercen esas actividades es un requisito distinto e independiente de aplicación de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112. En efecto, ese órgano jurisdiccional pretende saber, en caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, qué fundamento permite que los centros de aprendizaje de la conducción se consideren «organismos con fines comparables».

47. En mi opinión, sin embargo, ambas cuestiones están inseparablemente relacionadas entre sí. Como ya he señalado, el concepto de enseñanza escolar o universitaria que figura en la disposición citada ha de interpretarse en el sentido de que incluye los sistemas de enseñanza universal y general impartida en las escuelas y las universidades, existente en todos los Estados miembros. Todos los organismos que impartan enseñanza en el marco de ese sistema tienen, en ese sentido, fines comparables a los de las entidades de Derecho público: en efecto, el tenor de esa disposición se basa en el supuesto de que ese sistema ha sido creado en principio por entidades de Derecho público. Sin embargo, incluso si en un Estado miembro determinado el sistema de enseñanza escolar y universitaria se basara exclusivamente en organismos de Derecho privado, debería considerarse que tiene fines comparables en el sentido de esa disposición y que se acogen a la exención. Por el contrario, si las actividades de la entidad no están comprendidas en la enseñanza escolar y universitaria, no puede considerarse que ese organismo, por definición, tenga fines comparables a los de las entidades de Derecho público que imparten esa enseñanza, con independencia de en qué medida sus actividades están reguladas por la normativa.

Sobre las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta

48. Mediante sus cuestiones prejudiciales tercera y cuarta, el órgano jurisdiccional remitente pretende saber, en esencia, si la enseñanza de la conducción de automóviles organizada por una entidad como A & G Fahrschul-Akademie puede considerarse clases dadas, a título particular, por docentes y relativas a la enseñanza escolar o universitaria en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112. El órgano jurisdiccional remitente plantea esas cuestiones prejudiciales, como se puede presumir, para el supuesto de respuesta negativa a la segunda cuestión prejudicial, pero afirmativa a la primera. Habida cuenta de la respuesta que propongo dar a la primera cuestión prejudicial, no resulta útil en principio responder a las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta. No obstante, considero necesario añadir algunas explicaciones relativas a la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra j), de la Directiva citada.

49. Esa disposición completa la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la misma Directiva. La enseñanza escolar y universitaria la imparten en principio las entidades

designadas a tal efecto, generalmente las escuelas y las universidades. No obstante, algunas actividades complementarias, aunque se refieren a las mismas materias, son impartidas individualmente por los docentes a determinados alumnos, fuera del programa normal de las actividades previstas en esa escuela. Además, algunos alumnos, por razones de salud u otras, no siguen la enseñanza de la manera habitual, es decir, en la escuela, sino de modo individual, a menudo en casa. Esas actividades no se acogerían a la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112, ya que no las ejercen entidades de Derecho público con el mismo objeto u otras entidades. El artículo 132, apartado 1, letra j), de la citada Directiva pretende colmar dicha laguna.

50. En mi opinión, de ello se extraen dos conclusiones.

51. En primer lugar, el concepto de enseñanza escolar o universitaria utilizado en el artículo 132, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el mismo modo que el concepto que figura en el artículo 132, apartado 1, letra i). Por tanto, si el concepto de enseñanza escolar o universitaria no incluye, según mi propuesta de respuesta a la primera cuestión prejudicial, la enseñanza de la conducción de vehículos, ello afecta tanto al artículo 132, apartado 1, letra i), como al artículo 132, apartado 1, letra j). Ello excluye en consecuencia los centros que imparten esa enseñanza de la exención prevista por esa disposición, con independencia del resto de requisitos que figuran en los mismos.

52. En segundo lugar, el término «docentes» que figura en el artículo 132, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse literalmente, de conformidad con el significado de ese término en el lenguaje corriente. En todas las lenguas que conozco, el término «docente» («enseignant», «Lehrer», «teacher», etc.), en la medida en que designa una profesión, se refiere exclusivamente a una persona física. (15) En consecuencia, la interpretación literal de esa disposición excluye su aplicación a las personas jurídicas.

53. Esa conclusión no vulnera el principio de neutralidad fiscal, al que se refieren el órgano jurisdiccional remitente y A & G Fahrschul-Akademie. En opinión de estos, ese principio se opone a que operadores que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo distinto debido a la forma jurídica que revisten.

54. No obstante, como ya he señalado, el artículo 132, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112 solo establece un complemento de la exención prevista en la letra i) y no puede interpretarse de modo aislado. Pues bien, esta disposición establece la exención para la enseñanza escolar o universitaria impartida por entidades de Derecho público u otros organismos. El alcance del concepto de otros organismos es suficientemente amplio para abarcar a cualquier persona jurídica que ejerza las actividades mencionadas. (16) En consecuencia, si la enseñanza escolar o universitaria la imparte una persona jurídica, podrá acogerse a la exención sobre la base del artículo 132, apartado 1, letra i), de la citada Directiva; si, por el contrario, se trata de clases impartidas individualmente por un docente como persona física, la exención se basará en la letra j) del mismo precepto. El principio de neutralidad fiscal no se ve en modo alguno amenazado.

55. La conclusión según la cual el artículo 132, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112 se refiere únicamente a las personas físicas tampoco queda en entredicho por la circunstancia que mencionan A & G Fahrschul-Akademie y los Gobiernos austriaco e italiano, a saber, que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las actividades a las que se refiere esa disposición deben ser ejercidas por el docente por cuenta propia y bajo su responsabilidad. (17) En efecto, no se trata del único requisito para la aplicación de la citada disposición, y todos los asuntos hasta la fecha en los que el Tribunal de Justicia la ha interpretado (18) se referían a personas físicas. (19) No basta, pues, como afirman las citadas partes en el procedimiento, que

las clases las imparta el interesado por cuenta propia y bajo su responsabilidad, también deben cumplir otros requisitos de aplicación de la disposición citada, en particular, la condición de docente, condición reservada a las personas físicas.

56. Por supuesto, los centros de aprendizaje de la conducción contratan a monitores que son personas físicas. No obstante, ello no justifica que dicho centro quede exento del IVA sobre la base del artículo 132, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112. En efecto, como ha establecido el Tribunal de Justicia, las actividades ejercidas efectivamente por una persona física, pero por medio de un organismo tercero, no pueden acogerse a la exención prevista por esa disposición. (20) No resultaría lógico considerar ahora que ese propio organismo puede acogerse a esa exención.

57. En consecuencia, con independencia de si la enseñanza de conducción de vehículos es una enseñanza escolar o universitaria, un organismo que imparte esa enseñanza, como A & G Fahrschul-Akademie, no es un docente en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112 y no se acoge a la exención del IVA prevista en ese artículo. Puede resultar eventualmente distinto en el caso de los instructores de conducción que den clases de conducción individuales por su propia cuenta y bajo su responsabilidad. No obstante, las cuestiones prejudiciales no se refieren a ese supuesto.

Conclusión

58. A la vista del conjunto de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania):

«El artículo 132, apartado 1, letra i), 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 la enseñanza de la conducción de automóviles para la obtención de los permisos de conducción de las categorías B y C1 no está comprendida en el concepto de enseñanza escolar o universitaria que figura en esa disposición.»

1 Lengua original: polaco.

2 DO 2006, L 347, p. 1.

3 Más en concreto, el Gobierno español propone que se considere que la enseñanza de la conducción de automóviles está comprendida en la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 como formación profesional. Abordaré esa cuestión en la parte final de mi análisis de la primera cuestión prejudicial.

4 Véase por ejemplo: UNESCO, *Hacia las sociedades del conocimiento*, 2005.

5 Véase, en ese sentido, recientemente, la sentencia de 21 de septiembre de 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718), apartados 28 a 30 y jurisprudencia citada.

6 Directiva 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 1977, L 145 p. 1; EE 09/01, p. 54), derogada y sustituida por la Directiva 2006/112. El artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de esa Directiva corresponde al artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112.

7 Sentencia de 20 de junio de 2002, Comisión/Alemania (C-287/00, EU:C:2002:388), apartado

47.

8 Véase la sentencia de 4 de mayo de 2017, Brockenhurst College (C?699/15, EU:C:2017:344), fallo.

9 Sentencias de 14 de junio de 2007, Haderer (C?445/05, EU:C:2007:344), apartado 26, y de 28 de enero de 2010, Eulitz (C?473/08, EU:C:2010:47), apartado 29.

10 Véase, en particular, la sentencia de 14 de junio de 2007, Haderer (C?445/05, EU:C:2007:344), apartado 27, en la que el Tribunal de Justicia confió esa cuestión al nuevo examen del órgano jurisdiccional remitente.

11 Véase, en particular, la sentencia de 14 de junio de 2007, Haderer (C?445/05, EU:C:2007:344), apartados 25 y 26.

12 DO 2006, L 403, p. 18.

13 «Automóviles cuya masa máxima autorizada no exceda de 3 500 kg y hayan sido diseñados y construidos para el transporte de un máximo de ocho pasajeros sin incluir al conductor [...]» [artículo 4, apartado 4, letra b), de la Directiva 2006/126].

14 «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 construido para el transporte de un máximo de ocho personas sin incluir al conductor [...]» [artículo 4, apartado 4, letra d), de la Directiva 2006/126].

15 Véase, en ese sentido, la sentencia de 7 de septiembre de 1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390), apartado 14.

16 Véase, en ese sentido, la sentencia de 7 de septiembre de 1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390), apartado 17.

17 Sentencia de 14 de junio de 2007, Haderer (C?445/05, EU:C:2007:344), apartado 30 y fallo.

18 Más precisamente, su equivalente sobre la base de la Directiva 77/388.

19 En realidad, en el asunto que dio lugar a la sentencia de 28 de enero de 2010, Eulitz (C?473/08, EU:C:2010:47), el sujeto pasivo y demandante en el procedimiento principal era una persona jurídica (sociedad). Sin embargo, como el propio Tribunal de Justicia precisó en esa sentencia (apartado 19), las actividades en cuestión no eran ejercidas por esa persona jurídica, sino por uno de sus socios como ingeniero titulado. El Tribunal de Justicia volvió a subrayar esa circunstancia en el fallo (véase el punto 2 del fallo).

20 Sentencia de 28 de enero de 2010, Eulitz (C?473/08, EU:C:2010:47), punto 2 del fallo.