

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 14 de marzo de 2019

Asunto: Fahrschul-Akademie, C-449/17

Partes: A & G Fahrschul-Akademie GmbH y Finanzamt Wolfenbüttel

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

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La sentencia dictada en marzo de 2019 aclara de forma definitiva que la enseñanza de conducción automóvil –Categorías B y C1– no es una enseñanza escolar o universitaria y, por tanto, no puede considerarse exenta de IVA.

El fallo se origina en una petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de lo Tributario Alemán (Bundesfinanzhof) en torno a la interpretación de la exención contemplada en el artículo 132.1.i) y j) de la Directiva 2006/112 relativa a los servicios de enseñanza escolar, universitaria, la formación o el reciclaje profesional. Dicho precepto establece lo siguiente:

«Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general» establece en el artículo 132, apartado 1, letras i) y j) que los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

«[...]»

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

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

Los hechos que generan la cuestión prejudicial se refieren a una solicitud de pago del IVA exigido por la administración tributaria a una empresa que gestiona una autoescuela. Dicha empresa emitía facturas sin desglosar el importe correspondiente al IVA. Planteada reclamación y recurso, el Finanzgericht desestimó las pretensiones del contribuyente, al no poder encuadrarse la formación teórica y enseñanza práctica de la conducción dentro del concepto «enseñanza escolar o universitaria».

El órgano jurisdiccional remitente se inclina por considerar que la actividad de la demandante en el litigio principal está comprendida en el concepto de «enseñanza escolar o universitaria», en el sentido del artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva 2006/112. Por el contrario, alberga dudas acerca del hecho de que A & G cumpla los demás criterios establecidos en esas disposiciones, al no haber certeza de que pueda considerarse como uno de los «organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables» a los órganos de Derecho público, en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra i), de dicha Directiva, ni de que sus actividades puedan incluirse entre las clases dadas a título particular por docentes y que se relacionen con la enseñanza escolar o universitaria,

en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra j), de la citada Directiva. Por ello planteó la siguiente cuestión prejudicial:

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

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

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

4) En caso de respuesta negativa a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera: ¿la condición de "docente que imparte clases a título particular" en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra j), de la Directiva [2006/112], supone únicamente que actúa por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad, o depende también de otros requisitos?»

2. Comentario

El Tribunal comienza por analizar la primera cuestión planteada, indicando que las exenciones tienen como objetivo favorecer determinadas actividades de interés general pero no todas, sino únicamente las enumeradas y descritas, en la medida en que las exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho de la Unión, para evitar divergencias en su aplicación, y de interpretación estricta, al constituir excepciones al principio general de sujeción al impuesto.

El artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la citada Directiva no define el concepto de «enseñanza escolar o universitaria». El TJUE ha precisado que

- la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes es un elemento especialmente importante de la enseñanza (sentencia de 14 de junio de 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, apartado 18).
- el concepto de «enseñanza escolar o universitaria», en el sentido de la Directiva 2006/112, no se limita a la enseñanza que concluye con un examen para la obtención de una cualificación o que permite adquirir una formación para el ejercicio de una actividad profesional, sino que comprende *otras actividades en las que la enseñanza se imparte en escuelas o universidades con el fin de desarrollar los conocimientos y las aptitudes de los alumnos o de los estudiantes, siempre y cuando dichas actividades no tengan carácter meramente recreativo* (sentencia de 28 de enero de 2010, Eulitz, C-473/08, EU:C:2010:47, apartado 29 y jurisprudencia citada).
- las actividades que no revistan un carácter meramente recreativo pueden estar comprendidas en el concepto de «enseñanza escolar o universitaria», siempre que *su instrucción se imparta en escuelas o universidades*.

En atención a dichos antecedentes, considera el TJUE 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, abarca

actividades que se distinguen tanto por su propia naturaleza como por el marco en el que se ejercen (véase, en ese sentido, la sentencia de 14 de junio de 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, apartado 20).

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

Son estas consideraciones las que permiten concluir al Tribunal que la enseñanza de la conducción impartida por una autoescuela no puede comprenderse en el concepto de «enseñanza escolar o universitaria».

La finalidad de la enseñanza no es meramente recreativa, y puede responder a necesidades profesionales. Pero a juicio del Tribunal «no es menos cierto que constituye una enseñanza especializada que no equivale, en sí misma, a la transmisión de conocimientos relativos a un conjunto amplio y diversificado de materias, ni a su profundización y a su desarrollo, característica de la enseñanza escolar o universitaria» (p. 29). Basta esta apreciación –sin referirse al marco en el que se ejercen las actividades– para concluir que la enseñanza de la conducción impartida por una autoescuela no está comprendida en la exención del IVA relativa a los servicios educativos.

En atención a dicha respuesta, a juicio del Tribunal no procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda a cuarta.

La Ley española del IVA excluye del ámbito de la exención (art. 20.Uno.9.c), en todo caso, los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clase A y B, sin establecer el régimen aplicable a los permisos de conducción de la clase C1. La DGT ha fijado un criterio que en principio se consideraba coherente con la línea interpretativa del TJUE (Contestación de 8 de septiembre de 2011, consulta V2016/11), aunque sobre la base de un criterio argumentativo distinto y más amplio, al basarse únicamente en el carácter recreativo de los servicios. La DGT indicaba que la enseñanza de los conocimientos y técnicas de la conducción de vehículos a motor y ciclomotores *estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando tal enseñanza tenga la naturaleza de formación o reciclaje profesional*. Y no estará exenta en caso contrario y *«en todo caso, cuando se refiere a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clase A y B... no tiene la naturaleza de formación profesional, dado que la referida enseñanza tienen como finalidad la obtención de una autorización que, objetivamente considerada y con carácter general, está destinada a satisfacer necesidades personales de quienes la obtienen. Por tanto, la exención sobre enseñanza de autoescuelas en el Impuesto sobre el Valor Añadido debe tener una base objetiva pues lo relevante es el permiso de conducción que se obtiene y no el destinatario del mismo o la posible utilidad profesional que del mismo se pueda obtener»*. En consecuencia, la sentencia del TJUE viene a matizar la posición de la Administración tributaria española por lo que se refiere a los servicios conducentes a la obtención del permiso de conducción C1.

3. Fallo

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