

**Asunto C-373/19**

**Petición de una decisión prejudicial:**

**Fecha de presentación:**

13 de mayo de 2019

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)

**Fecha de la resolución de remisión:**

27 de marzo de 2019

**Recurrente en casación:**

Finanzamt München III (Administración Tributaria III de Múnich, Alemania)

**Recurrida en casación:**

Dubrovin & Tröger GbR — Aquatics

---

[*omissis*]

BUNDESFINANZHOF (TRIBUNAL SUPREMO DE LO TRIBUTARIO)

[*omissis*]

**RESOLUCIÓN**

En el litigio entre

Finanzamt München [*omissis*] III, [*omissis*]

parte demandada y recurrente en casación,

y

Dubrovin &. Tröger GbR — Aquatics, [*omissis*] Múnich,

parte demandante y recurrida en casación,

[*omissis*]

en relación con el IVA de los años 2007 a 2011,

la Sala Quinta

[*omissis*]

ha resuelto el 27 de marzo de 2019:

I. Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las siguientes cuestiones prejudiciales:

- 1) El concepto de enseñanza escolar o universitaria en el sentido del artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, ¿comprende también la enseñanza de la natación?
- 2) El reconocimiento de un organismo en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, como organismo con fines comparables a los de una entidad de Derecho público que tiene como objeto la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, ¿puede resultar del hecho de que la enseñanza que imparte dicho organismo sirve para adquirir una competencia básica elemental (en este caso, la natación)?
- 3) En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión: ¿La exención del impuesto conforme al artículo 132, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, exige que el sujeto pasivo sea un empresario individual?

II. Suspender el procedimiento hasta que se pronuncie el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

#### Fundamentos

##### I.

La demandante y recurrida en casación (en lo sucesivo, «demandante»), una sociedad civil constituida por X e Y conforme al Derecho alemán (en lo sucesivo, «GbR»), explota una escuela de natación.

La GbR impartía principalmente cursos para niños (con niveles de cualificación llamados «pez dorado», «caballito de mar» y «renacuajo»), que eran pagados por los participantes en el curso o por sus padres. En el curso de natación del nivel «renacuajo» se enseñaba a niños a partir de los cuatro años de edad los fundamentos de la natación en los estilos pecho y espalda. En los dos cursos

avanzados de los niveles «pez dorado» y «caballito de mar» se profundizaba en los conocimientos básicos y en las técnicas de natación ya aprendidos.

La demandante consideró que sus servicios estaban exentos del IVA.

A raíz de una inspección especial sobre el IVA, la parte demandada y recurrente en casación (el Finanzamt [Administración Tributaria]; en lo sucesivo, «FA») consideró que, con arreglo al Derecho nacional, los servicios de la demandante no están exentos del impuesto ni en virtud del artículo 4, número 21, ni en virtud del artículo 4, número 22, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»).

En consecuencia, para los años 2007 a 2009 en litigio, se emitieron liquidaciones anuales del impuesto con fecha de 22 de noviembre de 2011, en las que los servicios de la demandante fueron tratados como sujetos al impuesto con arreglo al tipo general. Asimismo, el FA también emitió el 3 de septiembre de 2012 y el 12 de agosto de 2013 sendas liquidaciones anuales complementarias del impuesto para los años en litigio 2010 y 2011. El recurso administrativo no prosperó.

El 21 de diciembre de 2017, durante el procedimiento ante el Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario; en lo sucesivo, «FG»), se emitieron sendas liquidaciones anuales complementarias del impuesto para los años en litigio 2007 a 2011, que pasaron a ser objeto del procedimiento ante el FG conforme al artículo 68 de la Finanzgerichtsordnung (Ley del procedimiento contencioso-tributario; en lo sucesivo, «FGO»). El FA insistió en que los servicios están sujetos al impuesto, si bien ahora también tuvo en cuenta una deducción del impuesto soportado.

El FG estimó el recurso contencioso-administrativo. Según su [omissis], los servicios de la demandante no están exentos en virtud del Derecho nacional, pero sí en virtud del artículo 132, apartado 1, letra 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 (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), tal como ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario; en lo sucesivo, «BFH»). Consideró que transmitir las técnicas básicas de la natación es una forma de enseñanza escolar. Además, estableció que el artículo 132, apartado 1, letra j), de la Directiva del IVA se aplica no solo a los empresarios individuales, sino también a una GbR.

El FA impugna dicha resolución con su recurso de casación, en el que afirma que los servicios de la demandante tampoco están exentos en virtud del Derecho de la Unión, puesto que la demandante no es un docente que da clases a título particular. La demandante se opone a esta argumentación.

## II.

[omissis]

## **1. Marco jurídico**

### **a) Derecho de la Unión**

Con arreglo al artículo 132, apartado 1, de la Directiva del IVA, los Estados miembros eximirán las siguientes operaciones:

«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».

### **b) Derecho nacional**

En virtud del artículo 4, número 21, de la UStG, estarán exentas las siguientes operaciones de entre las contempladas en el artículo 1, apartado 1, número 1, de la UStG:

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

aa) en cuanto centros educativos sustitutivos de acuerdo con el artículo 7, apartado 4, de la Constitución alemana (Grundgesetz), dispongan de homologación estatal o de una autorización obtenida conforme a la legislación del Land o

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

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

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

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

Según el artículo 4, número 22, de la UStG, también están exentas del impuesto:

- «a) las conferencias, los cursos y otras actividades, de carácter científico o educativo, organizados por entidades de Derecho público, escuelas superiores de administración y economía, universidades populares o centros que persigan fines de utilidad pública o pertenecientes a una organización profesional, si la mayor parte de los ingresos sirve para cubrir los gastos,
- b) otras actividades culturales y deportivas realizadas por los empresarios mencionados en la letra a), siempre que la contraprestación consista en derechos por participación».

## **2. Sobre la primera cuestión prejudicial**

### **a) Las clases de natación como enseñanza**

En opinión de la Sala, la enseñanza destinada a aprender a nadar es una enseñanza en el sentido del artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva del IVA. La enseñanza impartida por la demandante sirve para aprender una competencia básica elemental que todo ser humano debería tener, en particular para hacer frente a situaciones de emergencia cuando está en contacto con el agua. No es una medida educativa de carácter recreativo. Por consiguiente, sobre la base del artículo 132, apartado 1, letra j), de la Directiva del IVA, la Sala ya ha confirmado la exención de las clases de natación impartidas por empresarios individuales.

### **b) Significado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia**

En opinión de la Sala, la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de marzo de 2019, *A & G Fahrschul-Akademie GmbH*, C-449/17 — (EU:C:2019:202), no se opone a la conclusión formulada en el apartado anterior. En efecto, según dicha sentencia, «el concepto de “enseñanza escolar o universitaria” [...] se refiere, en general, a un sistema integrado de transmisión de conocimientos y de competencias relativos a un conjunto amplio y diversificado de materias, así como a la profundización y el desarrollo de esos conocimientos y de esas competencias por los alumnos y los estudiantes a medida que progresan y se especializan en los distintos grados constitutivos de que consta el sistema» (sentencia del Tribunal de Justicia *A & G Fahrschul-Akademie GmbH*, EU:C:2019:202, apartado 26). En este sentido, debe tenerse en cuenta que en el litigio principal los distintos cursos de natación se entrelazan y escalonan.

Tampoco se opone a dicha conclusión la afirmación de que, «si bien la enseñanza de la conducción en una autoescuela [...] se refiere a diversos conocimientos de orden práctico y teórico, no es menos cierto que constituye una enseñanza especializada que no equivale, en sí misma, a la transmisión de conocimientos relativos a un conjunto amplio y diversificado de materias, ni a su profundización y a su desarrollo, característica de la enseñanza escolar o universitaria» (sentencia del Tribunal de Justicia *A & G Fahrschul-Akademie GmbH*, EU:C:2019:202,

apartado 29). En efecto, la situación del presente litigio difiere de la situación de la citada en sentencia en que existe un pronunciado interés general en el aprendizaje de la natación como capacidad básica elemental, lo que probablemente no puede afirmarse de 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» (sentencia del Tribunal de Justicia A & G Fahrschul-Akademie GmbH, EU:C:2019:202, apartado 30). Además, por lo que se refiere a la exención de los docentes que dan clases a título particular con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra j), de la Directiva del IVA, hay que tener en cuenta que a menudo se especializan en ámbitos concretos de la enseñanza, por ejemplo como docentes de apoyo.

### 3. Sobre la segunda cuestión prejudicial

Hasta la fecha, el Tribunal de Justicia se ha pronunciado en su jurisprudencia sobre el requisito de reconocimiento en el ámbito social con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA. De acuerdo con dicha jurisprudencia, entre los elementos determinantes para el reconocimiento figuran la existencia de disposiciones específicas, tanto nacionales como regionales, legales o de carácter administrativo, fiscales o de seguridad social; el interés general de las actividades del sujeto pasivo de que se trate, el hecho de que otros sujetos pasivos que desarrollen las mismas actividades disfruten ya de un reconocimiento similar, así como que cajas de enfermedad u otros organismos de seguridad social se hagan cargo, en gran parte, del coste de las prestaciones en cuestión (sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, apartado [31]).

En cambio, hasta ahora el Tribunal de Justicia no se ha pronunciado en su jurisprudencia acerca de los criterios relevantes para el reconocimiento con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA. Por tanto, se suscita la cuestión, a la que deberá responder el Tribunal de Justicia, de si deben aplicarse, por analogía con la sentencia Zimmermann del Tribunal de Justicia (EU:C:2012:716), los mismos criterios que en el caso del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA, o criterios comparables. Esta Sala estima que la jurisprudencia sobre el reconocimiento de las empresas en el ámbito social puede trasladarse al reconocimiento en el sector de la enseñanza [*omissis*].

En ese sentido, en el presente litigio el reconocimiento de la demandante podría resultar del interés general asociado a sus actividades, pues la enseñanza que imparte tiene como objetivo el aprendizaje de una competencia básica elemental que todo ser humano debería tener, en particular para hacer frente a situaciones de emergencia cuando está en contacto con el agua.

#### **4. Sobre la tercera cuestión prejudicial**

##### **a) La jurisprudencia recaída hasta la fecha**

La Sala no puede decidir qué requisitos deben cumplirse en relación con la calificación de «docente que da clases a título particular» para que una empresa tenga derecho a invocar la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra j), de la Directiva del IVA. Hasta la fecha, la aplicación de dicha disposición siempre ha girado en torno a sujetos pasivos que eran empresarios individuales (véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 14 de junio de 2007, Haderer, C-445/05, EU:C:2007:344, y de 28 de enero de 2010, Eulitz, C-473/08, EU:C:2010:47 [omissis]).

##### **b) Posible interpretación**

Desde el punto de vista semántico, el término «docente» sugiere que se trata de una persona física. Sin embargo, el principio de neutralidad fiscal podría prohibir que se trate de forma distinta, en relación con la percepción del IVA, a los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones (véanse, por ejemplo, las sentencias del Tribunal de Justicia de 10 de septiembre de 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punto 1 del fallo y apartado 30, y de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates Ltd y Montecello Ltd, C-498/03, EU:C:2005:322, apartado 41; véase también la sentencia del Tribunal de Justicia de 2 de junio de 2016, Lajver, C-263/15, EU:C:2016:392).

Atendiendo al principio de neutralidad, no se aprecia ninguna justificación objetiva para considerar que si X e Y impartieran las clases de natación como empresarios individuales prestarían servicios exentos, mientras que los mismos servicios estarían sujetos al impuesto si la actividad de enseñanza conjunta se realizara bajo la forma jurídica de una sociedad personalista (en el presente caso, una sociedad civil).

##### **c) Otros criterios**

En la medida en que el Tribunal de Justicia ha establecido el requisito de que el docente que da clases a título particular debe actuar por cuenta propia y bajo su propia responsabilidad (sentencia Haderer del Tribunal de Justicia, EU:C:2007:344, apartados 30 y 31), la Sala señala que este requisito se cumple en el presente litigio, pues la demandante actuaba por cuenta propia y bajo su propia responsabilidad. Además, el contenido concreto de la enseñanza que impartía estaba directamente relacionado con sus cualificaciones.

Asimismo, tampoco se opone a la calificación de «docente que da clases a título particular» el hecho de que las unidades didácticas se impartan a varios alumnos al mismo tiempo, pues la jurisprudencia ha aclarado que la circunstancia de que el

docente imparte clases a varias personas a la vez no se opone al reconocimiento de su actividad como docente que da clases a título particular (sentencia Haderer del Tribunal de Justicia, EU:C:2007:344, apartado 31).

## **5. Sobre la pertinencia de las cuestiones prejudiciales**

Las cuestiones prejudiciales son pertinentes. La demandante no cumple los requisitos que el Derecho nacional exige para acogerse a una exención. No es un centro privado sustitutivo, ni dispone del certificado de que prepara debidamente a sus alumnos para una profesión o para realizar un examen ante una entidad de Derecho público [artículo 4, número 21, letra a), de la UStG]. La demandante tampoco opera como centro de formación superior, escuela privada u otro organismo en el sentido del artículo 4, número 21, letra b), de la UStG. La demandante no es una entidad de Derecho público, escuela superior de administración y economía, universidad popular o centro que persiga fines de utilidad pública o pertenecientes a una organización profesional en el sentido del artículo 4, número 22, de la UStG.

## **6. Sobre la necesidad de plantear las cuestiones prejudiciales**

Por una parte, la necesidad de plantear las cuestiones prejudiciales resulta del hecho de que el Tribunal de Justicia, en su sentencia *A & G Fahrschul-Akademie* (EU:C:2019:202), estableció una interpretación restrictiva del concepto de enseñanza que no se encontraba en su anterior jurisprudencia (sentencia Haderer del Tribunal de Justicia, EU:C:2007:344). Por otra parte, el Tribunal de Justicia no respondió a una cuestión planteada por la Sala [*omissis*] debido a la falta de pertinencia de la misma (sentencia *A & G Fahrschul-Akademie* del Tribunal de Justicia, EU:C:2019:202).

## **7. Sobre la base jurídica de la petición de decisión prejudicial**

La petición de decisión prejudicial se basa en el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

[*omissis*]