SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)
de 14 de junio de 2007 *

En el asunto C-445/05,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania) mediante resolución de 20 de octubre de 2005, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de diciembre de 2005, en el procedimiento entre

Werner Haderer

y

Finanzamt Wilmersdorf,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. J. Klučka, J.N. Cunha Rodrigues y A. Ó Caoimh (Ponente) y la Sra. P. Lindh, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sra. E. Sharpston;
Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 14 de diciembre de 2006;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Finanzamt Wilmersdorf, por el Sr. D. Bak, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno griego, por el Sr. S. Spyropoulos y la Sra. S. Trekli, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. De Bellis, avvocato dello stato;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. D. Triantafyllou y W. Mölls, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 8 de marzo de 2007;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. Haderer, demandante en el procedimiento principal, y el Finanzamt Wilmersdorf (administración tributaria de Wilmersdorf; en lo sucesivo, «Finanzamt»), relativo a la negativa del Finanzamt de eximir al Sr. Haderer del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente al ejercicio 1990, liquidado al Sr. Haderer por la actividad de enseñanza que ejercía en calidad de colaborador autónomo («freier Mitarbeiter») del Land de Berlín.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 13 de la Sexta Directiva establece:

«A. Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general

1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

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;

[...]»

Normativa nacional

4 De la resolución de remisión se desprende que, según la jurisprudencia del Bundesfinanzhof:

— la exención regulada en el artículo 4, punto 21, letra b), de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz), en su versión vigente al acaecer los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «UStG»), sólo resulta aplicable a las escuelas privadas y otros centros de educación general o formación profesional, pero no a los colaboradores autónomos que impartan clases en dichas escuelas o en otros centros educativos; y

— el artículo 4, punto 22, letra a), del UStG sólo establece una exención a favor de las instituciones citadas en dicho precepto, a saber, las entidades de Derecho público, las escuelas superiores de administración y de economía, las universidades populares, las entidades de interés público y las corporaciones profesionales. Por consiguiente, los servicios prestados por personas físicas a tales instituciones no están exentos.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

5 Según la resolución de remisión, el Sr. Haderer trabajó durante años como colaborador autónomo para el Land de Berlín. En el ejercicio 1990 impartió clases de apoyo escolar en una universidad popular («Volkshochschule»), así como cursos de cerámica y alfarería en otra universidad popular y en un centro parental («Elternzentrum»). Durante dicho ejercicio, el conjunto de las actividades de enseñanza desarrolladas por el Sr. Haderer ascendieron regularmente a más de 30 horas semanales.

6 Los contratos en virtud de los cuales el Sr. Haderer prestaba tales servicios se celebraban semestralmente con el Land de Berlín por una duración de seis meses. El clausulado de dichos contratos señalaba que éstos no constituían «contratos de trabajo» en el sentido del Derecho laboral alemán.

7 La retribución del Sr. Haderer, abonada por el Land de Berlín, se calculaba sobre una base horaria. No se efectuaban retenciones a efectos de cotizaciones a la seguridad social, primas de seguros ni impuestos. El Sr. Haderer no tenía derecho a continuar percibiendo la retribución en caso de incapacidad y asumía el riesgo de perder la retribución si se cancelaban los cursos, aun en el caso de que el motivo de la cancelación fuera la falta de participantes.

8 En el marco de dichos contratos, el Sr. Haderer recibía una ayuda económica para sus cotizaciones en materia de pensiones y al seguro de enfermedad, así como una retribución por vacaciones calculada de forma proporcional.

9 El Finanzamt, dado que no había recibido las declaraciones del IVA del Sr. Haderer correspondientes a los ejercicios 1989 a 1991, giró una liquidación del impuesto correspondiente al ejercicio 1990 basada en estimaciones, al considerar que el Sr. Haderer no cumplía los requisitos establecidos en el artículo 4, puntos 21 o 22, del UStG para aplicarse una exención.

10 El Finanzgericht desestimó por infundado el recurso interpuesto por el Sr. Haderer contra dicha liquidación tributaria, señalando que las actividades del Sr. Haderer no estaban exentas en virtud del UStG.

11 En su recurso de casación presentado ante el Bundesfinanzhof, el Sr. Haderer alega, en particular, que los servicios de enseñanza que prestó durante el ejercicio 1990 están exentos del IVA en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letras i) y j), de la Sexta Directiva.

12 El Bundesfinanzhof considera que dichos servicios no pueden estar exentos en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva, puesto que una persona física no puede equipararse a «otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables». En cambio, en lo relativo a la letra j) del mismo apartado, el Bundesfinanzhof se pregunta si, para aplicar la exención prevista en este último precepto, se requiere que el profesor autónomo preste sus servicios de enseñanza directamente a los alumnos como destinatarios de tales servicios, lo cual implicaría que los alumnos retribuyan a su profesor, o si basta con que se presten en una escuela o universidad, como ocurre en el litigio principal.

13 Por consiguiente, al considerar necesaria una interpretación de la Sexta Directiva para la resolución del litigio, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿En virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra j), de la [Sexta Directiva], las clases dadas a título particular por docentes y que se relacionen con la enseñanza escolar o universitaria sólo estarán exentas del impuesto cuando el docente preste sus servicios directamente a los alumnos o estudiantes como destinatarios de los servicios –y, en consecuencia, sean éstos quienes le retribuyan–, o bien es suficiente que el profesor particular preste sus servicios de enseñanza en una escuela o en una universidad, la cual será la destinataria de los servicios?»

Sobre la cuestión prejudicial

14 Mediante su cuestión, el órgano judicial remitente interesa saber, en esencia, si las actividades de enseñanza ejercidas por un particular en calidad de colaborador autónomo, en las circunstancias del litigio principal, pueden considerarse exentas del IVA en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra j), de la Sexta Directiva. En concreto, el citado órgano judicial se pregunta si, para poderse aplicar dicha exención, debe existir una relación directa entre el docente, como persona que imparte las clases, y los alumnos o estudiantes, como destinatarios de tales clases, lo cual implicaría, en su opinión, que éstos retribuyesen directamente al docente.

15 El Finanzamt y el Gobierno italiano sostienen que las actividades en cuestión no deben estar exentas del IVA. En cambio, el Gobierno griego y la Comisión de las Comunidades Europeas consideran que tales actividades han de estar exentas.

16 Con carácter preliminar, debe destacarse que la finalidad del artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva es eximir del IVA determinadas actividades de interés general. Sin embargo, esta exención no afecta a todas las actividades de interés general, sino únicamente a las que se enumeran y describen en dicho artículo de manera muy detallada (véanse las sentencias de 12 de noviembre de 1998, Institute of the Motor Industry, C-149/97, Rec. p. I-7053, apartado 18; de 1 de diciembre de 2005, Ygeia, C-394/04 y C-395/04, Rec. p. I-10373, apartado 16, y de 14 de diciembre de 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Rec. p. I-12121, apartado 24).

17 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las exenciones contempladas en el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar que se produzcan divergencias de un

Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (véanse las sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, apartado 15; de 8 de marzo de 2001, Skandia, C-240/99, Rec. p. I-1951, apartado 23, e Ygeia, antes citada, apartado 15).

18 Los términos empleados para designar las mencionadas exenciones se han de interpretar restrictivamente, 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 (véanse las sentencias de 20 de junio de 2002, Comisión/Alemania, C-287/00, Rec. p. I-5811, apartado 43, y de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen, C-8/01, Rec. p. I-13711, apartado 36). Sin embargo, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA (véanse las sentencias de 6 de noviembre de 2003, Dornier, C-45/01, Rec. p. I-12911, apartado 42; de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, apartado 29, y de 8 de junio de 2006, L.u.P., C-106/05, Rec. p. I-5123, apartado 24). Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 13 hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de efectos (véanse, en este sentido, la sentencia de 18 de noviembre de 2004, Temco Europe, C-284/03, Rec. p. I-11237, apartado 17, y, en materia de enseñanza universitaria, la sentencia Comisión/Alemania, antes citada, apartado 47).

19 Este principio también debe aplicarse a los requisitos específicos exigidos para disfrutar de estas exenciones y, en particular, a los que se refieren a la condición o a la identidad del operador económico que realiza las prestaciones cubiertas por la exención (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de septiembre de 1999, Gregg, C-216/97, Rec. p. I-4947, apartados 16 a 20).

20 En el caso de autos, consta que, en Alemania, no se considera que el Sr. Haderer tenga fines comparables a los de las entidades de Derecho público mencionadas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva.

21 Por consiguiente, procede examinar si las actividades en cuestión pueden incluirse en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra j), de la misma Directiva, a cuyo tenor estarán exentas del IVA «las clases dadas a título particular por docentes y que se relacionen con la enseñanza escolar o universitaria».

22 En este contexto, debe recordarse que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra j), de la Sexta Directiva no contiene ninguna definición del concepto de «enseñanza escolar o universitaria» a efectos de dicho precepto.

23 Si bien el órgano judicial remitente no ha planteado dudas acerca de que las actividades en cuestión puedan incluirse en dicho concepto, el Finanzamt sostiene que, habida cuenta de la interpretación estricta que se impone en materia de exenciones del IVA, los cursos de cerámica y alfarería impartidos por el Sr. Haderer no conllevan requisitos análogos a los de las clases impartidas habitualmente en escuelas o universidades. El Finanzamt señala que, bien al contrario, tales cursos están únicamente destinados al ocio. En su opinión, mientras que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva se refiere, además de la enseñanza escolar o universitaria, a «la educación de la infancia o de la juventud» y a «la formación o el reciclaje profesional», la letra j) del mismo apartado 1 se limita mencionar la enseñanza escolar o universitaria, excluyendo las demás formas de educación o formación.

24 A este respecto, si bien es cierto que los términos empleados para establecer la exención en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra j), de la Sexta Directiva deben interpretarse en sentido estricto, una interpretación particularmente restrictiva del concepto de «enseñanza escolar o universitaria» podría originar divergencias entre la aplicación del régimen del IVA en los diferentes Estados miembros, debido a que éstos organizan sus respectivos sistemas de enseñanza en función de modalidades distintas. Semejantes divergencias serían incompatibles con la jurisprudencia citada en el apartado 17 de la presente sentencia.

25 Además, en la medida en que la alegación formulada a este respecto por el Finanzamt se basa en una interpretación particular de los conceptos de «escuela» o «universidad» en el sentido del sistema educativo alemán, ha de recordarse que la sujeción al IVA de una determinada operación o su exención no pueden depender de su calificación en Derecho nacional (véase la sentencia Kingscrest Associates y Montecello, antes citada, apartado 25).

26 Sin que sea necesario formular en la presente sentencia una definición concreta del concepto comunitario de «enseñanza escolar o universitaria» a efectos del régimen del IVA, basta con señalar que dicho concepto no se limita a la enseñanza que aboque a un examen para la obtención de una cualificación o que permita 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.

27 Corresponde al órgano judicial remitente, en la medida en que sea necesario, verificar nuevamente a la luz de estas consideraciones si las actividades litigiosas están relacionadas con la «enseñanza escolar o universitaria» en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra j), de la Sexta Directiva.

28 Por otro lado, para poder aplicar la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra j), de la Sexta Directiva, no es suficiente que las clases estén relacionadas con la enseñanza escolar o universitaria; además, deben haber sido «dadas a título particular por docentes».

29 En el litigio principal, si bien consta en autos que el Sr. Haderer imparte clases como docente, aspecto que no ha sido controvertido ni por el Finanzamt ni por los Estados miembros o la Comisión en sus observaciones presentadas con arreglo al artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia, se plantea la cuestión de si dichas clases se imparten «a título particular».

30 Dicha expresión permite distinguir los servicios prestados por los organismos citados en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva de aquellos prestados por docentes por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad, a los que se refiere la letra j) del mismo apartado 1.

31 Entre estos últimos servicios pueden citarse, por ejemplo, las clases particulares, en las cuales existe, en principio, una relación entre el contenido concreto de las clases y la cualificación del docente. A este respecto, el tenor del artículo 13, parte A, apartado 1, letra j), de la Sexta Directiva no se opone en absoluto a que se incluyan en la exención regulada en dicho precepto las clases impartidas a varias personas a la vez.

32 Además, tal y como señala la Comisión, el requisito de que las clases deban darse a título particular no implica necesariamente que haya de existir una relación contractual directa entre los destinatarios de éstas y el docente que las imparte. En efecto, semejante relación suele entablarse con personas distintas de dichos destinatarios, como los padres de los alumnos o estudiantes.

33 En el caso de autos, tal y como se desprende de los apartados 5 a 8 de la presente sentencia, algunos de los datos que figuran en el expediente a disposición del Tribunal de Justicia, considerados aisladamente, podrían apuntar a que el Sr. Haderer ejercía sus actividades por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad, en cuyo caso las habría ejercido «a título particular». Se trata, en

concreto, del hecho de que no tuviese derecho a continuar percibiendo la retribución en caso de incapacidad y que asumiera el riesgo de perder la retribución si se cancelaban los cursos.

34 Sin embargo, de los mismos apartados de la presente sentencia se desprende que el Sr. Haderer prestó los servicios controvertidos en virtud de contratos sucesivos celebrados con el Land de Berlín. Resulta que, salvo en el caso de cancelación de los cursos por falta de alumnos o estudiantes, su retribución se calculaba sobre una base horaria, con independencia del número de participantes en el curso. Además, aun cuando dichos contratos especificasen que no constituían «contratos de trabajo» en el sentido del Derecho laboral alemán, el Sr. Haderer recibía una ayuda económica para sus cotizaciones en materia de pensiones y al seguro de enfermedad, así como una retribución por vacaciones calculada de forma proporcional. Finalmente el Sr. Haderer ejercía las actividades controvertidas en centros de enseñanza para adultos administrados por el Land de Berlín.

35 Así pues, los datos recogidos en el apartado anterior parecen señalar, y corresponde al órgano judicial remitente verificar este extremo atendiendo a todas las circunstancias del litigio principal, que el Sr. Haderer, lejos de dar las clases por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad, se puso en realidad a disposición del Land de Berlín como docente y que el Land de Berlín le retribuía en calidad de prestador de servicios a favor del sistema educativo administrado por dicho Land.

36 La Comisión alega que denegar la exención en situaciones como la del litigio principal sería contrario al objetivo común de las exenciones específicas contempladas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras i) y j), de la Sexta Directiva y crearía una laguna en el sistema que conforman ambos preceptos. Señala que, en determinadas circunstancias, las clases dadas por profesores autónomos podrían ser comparables a la enseñanza impartida por los «organismos» mencionados en el la letra i) del citado apartado 1.

37 Sin embargo, el mero hecho de que las dos categorías de exenciones recogidas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras i) y j), de la Sexta Directiva tengan por objeto, en particular, promover la «enseñanza escolar o universitaria» como actividad de interés general, no justifica la tesis de que ambos preceptos formen conjuntamente un sistema que permita aplicar la exención del IVA a actividades que no cumplen los requisitos establecidos respectivamente en uno u otro precepto, cuyos términos, como se ha recordado en los apartados 16 a 19 de la presente sentencia, deben interpretarse restrictivamente y sólo comprenden las actividades enumeradas y descritas de forma detallada en ellos.

38 Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión planteada que, en las circunstancias del litigio principal, las actividades de un particular que tenga la condición de colaborador autónomo, consistentes en impartir clases de apoyo escolar así como cursos de cerámica y alfarería en centros de enseñanza para adultos, sólo podrán considerarse exentas del IVA en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra j), de la Sexta Directiva en caso de que tales actividades constituyan clases dadas por un docente por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad y se relacionen con la enseñanza escolar o universitaria. Corresponde al órgano judicial remitente verificar si así sucede en el litigio principal.

Costas

39 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano judicial remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

En las circunstancias del litigio principal, las actividades de un particular que tenga la condición de colaborador autónomo, consistentes en impartir clases de apoyo escolar así como cursos de cerámica y alfarería en centros de enseñanza para adultos, sólo podrán considerarse exentas del impuesto sobre el valor añadido en virtud del 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, en caso de que tales actividades constituyan clases dadas por un docente por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad y se relacionen con la enseñanza escolar o universitaria. Corresponde al órgano judicial remitente verificar si así sucede en el litigio principal.

Firmas