ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

14 juin 2007 *

Dans l'affaire C-434/05,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas), par décision du 2 décembre 2005, parvenue à la Cour le même jour, dans la procédure

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

contre

Staatssecretaris van Financiën,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. J. Klučka, J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh (rapporteur) et M^me^ P. Lindh, juges,

* Langue de procédure: le néerlandais.

avocat général: M[me] E. Sharpston,
greffier: M. R. Grass,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 14 décembre 2006,

considérant les observations présentées:

— pour Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), par M[e] G. C. Bulk, advocaat, et M[me] A. van Dongen, adviser,

— pour le gouvernement néerlandais, par M[me] H. G. Sevenster et M. P. van Ginneken, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement grec, par M[mes] E. Mamouna, O. Patsopoulou et S. Trekli, ainsi que par MM. K. Georgiadis et S. Spyropoulos, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. D. Triantafyllou et A. Weimar, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 8 mars 2007,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), établi à Alkmaar (Pays-Bas) (ci-après «Horizon College»), au Staatssecretaris van Financiën (secrétaire d'État aux finances) à la suite d'un avis de redressement en matière de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») émis à son encontre par ce dernier.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 L'article 13 de la sixième directive dispose:

«A. Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général

1. Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

[...]

i) l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectués par des organismes de droit public de même objet ou par d'autres organismes reconnus comme ayant des fins comparables par l'État membre concerné;

[...]

2. a) Les États membres peuvent subordonner, cas par cas, l'octroi, à des organismes autres que ceux de droit public, de chacune des exonérations prévues au paragraphe 1 sous b), g), h), i), l), m) et n) au respect de l'une ou plusieurs des conditions suivantes:

— les organismes en question ne doivent pas avoir pour but la recherche systématique du profit, les bénéfices éventuels ne devant jamais être distribués mais devant être affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations fournies,

— ils doivent être gérés et administrés à titre essentiellement bénévole par des personnes n'ayant, par elles-mêmes ou par personnes interposées, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation,

— ils doivent pratiquer des prix homologués par les autorités publiques ou n'excédant pas de tels prix homologués ou, pour les opérations non susceptibles d'homologation des prix, des prix inférieurs à ceux exigés pour des opérations analogues par des entreprises commerciales soumises à la taxe sur la valeur ajoutée,

— les exonérations ne doivent pas être susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée.

b) Les prestations de services et les livraisons de biens sont exclues du bénéfice de l'exonération prévue au paragraphe 1 sous b), g), h), i), l), m) et n) si:

— elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées,

— elles sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la taxe sur la valeur ajoutée.»

La réglementation nationale

4 L'article 11, paragraphe 1, de la loi de 1968 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Wet op de omzetbelasting 1968), du 28 juin 1968 (*Staatsblad* 1968, nº 329), dispose:

«1. Sont exonérés de la taxe dans des conditions fixées par règlement d'administration publique:

[...]

o. la fourniture de:

1° services d'enseignement, par des établissements prévus à cet effet, tels que définis par ou en vertu des lois régissant l'enseignement soumis, en vertu d'une prescription légale, à l'inspection scolaire du royaume ou à un autre contrôle exercé par le ministre chargé des services d'enseignement concernés;

2° services d'enseignement à désigner par règlement d'administration publique, ce règlement pouvant préciser que l'exonération ne trouve à s'appliquer qu'à l'égard d'entrepreneurs ne poursuivant pas de but lucratif au moyen de cet enseignement;

[...]»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

5 Aux termes de la décision de renvoi, Horizon College est un «établissement d'enseignement».

6 Au cours des années pertinentes au regard du litige au principal, Horizon College a mis certains de ses professeurs à la disposition d'autres établissements d'enseignement (ci-après les «établissements destinataires») dans lesquels ils ont exercé sous la responsabilité de chacun de ceux-ci.

7 Pour chaque mise à disposition, un contrat a été conclu entre Horizon College, le professeur concerné et l'établissement destinataire. Selon les termes des contrats, il appartenait à l'établissement destinataire de définir les tâches du professeur concerné en tenant compte de la durée de la mise à disposition et de la fonction pour laquelle ce professeur avait été nommé à Horizon College. L'établissement destinataire était en outre tenu de payer l'assurance en responsabilité civile pour la période durant laquelle le professeur concerné était mis à sa disposition. Le traitement de ce dernier continuait d'être versé par Horizon College. L'établissement destinataire était tenu de rembourser ce traitement, sans majoration, à Horizon College, qui n'a pas facturé la TVA.

8 L'inspecteur des impôts compétent a notifié à Horizon College un avis de redressement au titre de la TVA afférente aux années 1995 à 1999, pour un montant de 463 828 NLG, somme qui a été ramenée à 299 308 NLG par décision de l'inspecteur prise à la suite d'une réclamation dudit établissement.

9 Horizon College a interjeté appel de cette décision devant le Gerechtshof te Amsterdam, lequel l'a rejeté comme non fondé par arrêt du 3 novembre 2003, au motif que les prestations en cause au principal ne relèvent pas de l'exonération de la TVA prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive.

10 Horizon College s'est pourvu en cassation devant le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême).

11 Considérant que l'issue du litige dont il est saisi dépend de l'interprétation de la sixième directive et, en particulier, de la notion d'«enseignement» visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de celle-ci, le Hoge Raad der Nederlanden a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 13, A, [paragraphe 1, sous i)], de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens que la notion d'enseignement comprend également le fait de mettre, à titre onéreux, un professeur à la disposition d'un établissement d'enseignement où il assurera temporairement des tâches d'enseignement sous la responsabilité de celui-ci?

2) En cas de réponse négative à la première question, la notion de 'services qui leur sont étroitement [liés]' doit-elle être interprétée en ce sens qu'elle couvre également le service qui a été décrit dans la première question?

3) Le point de savoir si celui qui détache le professeur est lui-même un établissement d'enseignement est-il susceptible de modifier la réponse aux questions précédentes?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

12 Par sa première question, lue en combinaison avec la troisième question, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que les termes «l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel» figurant à cette disposition visent la situation d'un établissement d'enseignement au sens de cette même disposition qui met, à titre onéreux, un professeur à la disposition d'un établissement destinataire dans lequel ce professeur assure temporairement des tâches d'enseignement sous la responsabilité de ce dernier établissement.

13 Horizon College considère qu'il convient d'apporter une réponse positive à cette question, étant donné que la transmission effective de connaissances et de compétences, qui se produit directement entre un enseignant et des étudiants ou des élèves indépendamment de la structure juridique dans laquelle est effectuée une telle transmission, constitue l'essence même de l'enseignement. Les gouvernements grec et néerlandais, ainsi que la Commission des Communautés européennes, font valoir que la première question appelle une réponse négative.

14 À titre liminaire, il convient de relever que l'article 13, A, de la sixième directive vise à exonérer de la TVA certaines activités d'intérêt général. Toutefois, cette exonération concerne non pas toutes les activités d'intérêt général, mais uniquement celles qui y sont énumérées et décrites de manière très détaillée (voir arrêts du 12 novembre 1998, Institute of the Motor Industry, C-149/97, Rec. p. I-7053, point 18; du 1er décembre 2005, Ygeia, C-394/04 et C-395/04, Rec. p. I-10373, point 16, et du 14 décembre 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Rec. p. I-12121, point 24).

15 Selon la jurisprudence de la Cour, les exonérations visées à l'article 13 de la sixième directive constituent des notions autonomes du droit communautaire ayant pour objet d'éviter des divergences dans l'application du régime de la TVA d'un État membre à l'autre (voir arrêts du 25 février 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, point 15; du 8 mars 2001, Skandia, C-240/99, Rec. p. I-1951, point 23, et Ygeia, précité, point 15).

16 Les termes employés pour désigner lesdites exonérations sont d'interprétation stricte, étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti (voir arrêts du 20 juin 2002, Commission/Allemagne, C-287/00, Rec. p. I-5811, point 43, et du 20 novembre 2003, Taksatorringen, C-8/01, Rec. p. I-13711, point 36). Toutefois, l'interprétation de ces termes doit être conforme aux objectifs poursuivis par lesdites exonérations et respecter les exigences du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA (voir arrêts du 6 novembre 2003, Dornier, C-45/01, Rec. p. I-12911, point 42; du 26 mai 2005, Kingscrest Associates et Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, point 29, et du 8 juin 2006, L.u.P., C-106/05, Rec. p. I-5123, point 24). Ainsi, cette règle d'interprétation stricte ne signifie pas que les termes utilisés pour définir les exonérations visées audit article 13 doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets (voir, en ce sens, arrêts du 18 novembre 2004, Temco Europe, C-284/03, Rec. p. I-11237, point 17, ainsi que, en matière d'enseignement universitaire, Commission/Allemagne, précité, point 47).

17 L'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive ne comporte aucune définition des diverses formes d'enseignement que vise cette disposition.

18 Il est vrai que, ainsi que le soutient en substance Horizon College, la transmission de connaissances et de compétences entre un enseignant et des étudiants est un élément particulièrement important de l'activité d'enseignement.

19 Toutefois, compte tenu des exigences de la jurisprudence rappelée aux points 14 à 16 du présent arrêt, l'existence d'une telle transmission ne suffit pas, à elle seule, pour qualifier d'activité d'enseignement le simple fait de mettre un professeur à la disposition d'un établissement d'enseignement pour assurer des tâches d'enseignement sous la responsabilité de ce dernier.

20 En effet, ainsi que la Commission l'a fait valoir, en substance, lors de l'audience, l'activité d'enseignement visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive est constituée par un ensemble d'éléments qui incluent concomitamment ceux relatifs aux relations s'établissant entre enseignants et étudiants ainsi que ceux formant le cadre organisationnel de l'établissement en question.

21 Or, ainsi qu'il est indiqué au point 7 du présent arrêt, selon les termes des contrats de mise à disposition en cause au principal, il appartenait à l'établissement destinataire de définir les tâches du professeur concerné en tenant compte de la durée de cette mise à disposition et de la fonction pour laquelle le professeur avait été nommé auprès de Horizon College. L'établissement destinataire était en outre tenu d'assurer l'enseignant pour la période durant laquelle ce dernier était mis à sa disposition.

22 Dès lors, la mise à disposition de l'établissement destinataire d'un enseignant dans de telles conditions ne saurait être considérée, en tant que telle, comme une activité susceptible de relever de la notion d'«enseignement» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive. Comme les gouvernements grec et néerlandais ainsi que la Commission le font valoir en substance, le contrat conclu entre Horizon College, l'établissement destinataire et le professeur concerné ne vise tout au plus qu'à faciliter l'enseignement fourni par l'établissement destinataire.

23 Cette interprétation ne saurait être infirmée par le fait, qui constitue l'objet de la troisième question posée par la juridiction de renvoi, que l'établissement qui

effectue la mise à disposition serait lui-même, tout comme l'établissement destinataire, un établissement d'enseignement au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive. En effet, si une opération donnée ne relève pas par elle-même de la notion d'«enseignement», le fait qu'elle est effectuée par un organisme de droit public ayant un objet éducatif ou par un autre organisme reconnu comme ayant des fins comparables par l'État membre concerné ne saurait changer cette analyse.

24 Il convient dès lors de répondre à la première question, lue en combinaison avec la troisième question, que l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que les termes «l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel» ne visent pas le fait de mettre, à titre onéreux, un professeur à la disposition d'un établissement d'enseignement au sens de la même disposition, dans lequel ce professeur assure temporairement des tâches d'enseignement sous la responsabilité de celui-ci, même si l'établissement qui effectue la mise à disposition est lui-même un organisme de droit public ayant un objet éducatif ou un autre organisme reconnu comme ayant des fins comparables par l'État membre concerné.

Sur la deuxième question

25 Par sa deuxième question, lue en combinaison avec la troisième question, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que le fait, pour un établissement d'enseignement au sens de cette disposition, de mettre, à titre onéreux, un professeur à la disposition d'un établissement destinataire dans lequel ce professeur assure temporairement des tâches d'enseignement sous la responsabilité de celui-ci peut être exonérée de la TVA en tant que prestations de services «étroitement liées» à l'enseignement, au sens de cette même disposition.

26 Il ressort de la décision de renvoi que cette question est posée au regard d'une situation dans laquelle une telle mise à disposition est effectuée en contrepartie d'une rémunération versée par l'établissement destinataire à l'établissement qui procède à une telle opération et dont le montant équivaut au salaire versé par ce dernier au professeur concerné.

27 L'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive ne comporte aucune définition de la notion de prestations de services «étroitement liées» à l'enseignement (voir, en ce qui concerne l'enseignement universitaire, arrêt Commission/Allemagne, précité, point 46). Néanmoins, il ressort des termes mêmes de cette disposition qu'elle ne vise pas les prestations de services et les livraisons de biens qui ne présentent aucun lien avec «l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel».

28 Les prestations de services et les livraisons de biens ne sauraient être considérées comme «étroitement liées» à l'enseignement, bénéficiant ainsi du même sort fiscal, au regard de l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive, que lorsqu'elles sont effectivement fournies en tant que prestations accessoires à cet enseignement, qui constitue la prestation principale (voir, par analogie, arrêts du 11 janvier 2001, Commission/France, C-76/99, Rec. p. I-249, points 27 à 30; Dornier, précité, points 34 et 35, ainsi que Ygeia, précité, points 17 et 18).

29 Il ressort de la jurisprudence de la Cour qu'une prestation peut être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle constitue non une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal (voir en ce sens, notamment, arrêts du 22 octobre 1998, Madgett et Baldwin, C-308/96 et C-94/97, Rec. p. I-6229, point 24; CPP, précité, point 30; Dornier, précité, point 34, et Ygeia, précité, point 19).

30 Ainsi que Horizon College et la Commission le font valoir en substance, le fait, pour un établissement d'enseignement, de mettre un professeur à la disposition d'un autre établissement d'enseignement pour assurer temporairement des tâches d'enseignement sous la responsabilité de ce dernier constitue une opération qui, en principe, est de nature à être qualifiée de prestation de services étroitement liée à l'enseignement. En effet, en cas de pénurie temporaire d'enseignants dans certains établissements d'enseignement, la mise à disposition de ces derniers d'enseignants qualifiés relevant d'autres établissements d'enseignement est de nature à permettre que des étudiants bénéficient dans les meilleures conditions de l'enseignement dispensé par les établissements destinataires.

31 Cette conclusion ne saurait être infirmée par la circonstance, soulignée par les gouvernements grec et néerlandais, selon laquelle la mise à disposition des enseignants concernés est effectuée au profit des établissements destinataires sans qu'il y ait une relation directe entre Horizon College et les étudiants de ces derniers établissements. De même, le fait, relevé par le gouvernement néerlandais, que la mise à disposition d'enseignants est une opération distincte de l'enseignement assuré par Horizon College pour son propre compte n'a pas d'incidence sur ladite conclusion.

32 En effet, il n'est pas nécessaire, pour que les étudiants des établissements destinataires puissent bénéficier dans les meilleures conditions de l'enseignement fourni par ces derniers établissements, que les prestations de services étroitement liées à cet enseignement soient dispensées directement auxdits étudiants. Par ailleurs, une éventuelle absence d'un lien étroit entre l'activité principale de l'établissement qui met à disposition des enseignants, d'une part, et l'activité secondaire de celui-ci consistant en des prestations de services étroitement liées à l'enseignement, d'autre part, est en principe sans pertinence.

33 Toutefois, le bénéfice de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive est subordonné à certaines conditions, qui découlent de ce même article.

34 En premier lieu, tant l'opération principale d'enseignement que la livraison de biens ou la prestation de services qui sont étroitement liées à une telle opération doivent être effectuées par l'un des organismes visés à l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive.

35 En effet, ainsi qu'il résulte du libellé même dudit article 13, A, paragraphe 1, sous i), pour que la mise à disposition d'enseignants au profit des établissements destinataires soit susceptible d'être exonérée au titre de cette disposition, il est nécessaire que l'opération soit effectuée par un organisme de droit public ayant un objet éducatif ou par un autre organisme reconnu comme ayant des fins comparables par l'État membre concerné. Ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi et, en particulier, de la troisième question posée, une telle condition est susceptible d'être satisfaite dans le litige au principal.

36 Par ailleurs, il résulte de l'article 13, A, paragraphe 2, sous b), premier tiret, de la sixième directive que, pour qu'une livraison de biens ou une prestation de services ne soit pas exclue du bénéfice de l'exonération prévue notamment au paragraphe 1, sous i), du même article, l'opération principale avec laquelle une telle livraison ou prestation est étroitement liée doit être elle aussi une opération exonérée (voir arrêt du 9 février 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Rec. p. I-1385, point 22).

37 À cet égard, il convient de relever que, aux termes de la décision de renvoi, les établissements destinataires sont eux-mêmes des «établissements d'enseignement au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive».

38 En deuxième lieu, ainsi qu'il résulte également de l'article 13, A, paragraphe 2, sous b), premier tiret, de la sixième directive, les prestations de services et les

livraisons de biens qui sont étroitement liées aux opérations principales visées notamment au paragraphe 1, sous i), de ce même article ne peuvent bénéficier de l'exonération que si elles sont indispensables à l'accomplissement de ces opérations exonérées (voir également, en ce sens, arrêts précités Commission/Allemagne, point 48; Ygeia, point 26, et Stichting Kinderopvang Enschede, point 25).

39 Pour être ainsi qualifiée, la mise à disposition à titre temporaire d'enseignants, telle que celle faisant l'objet du litige au principal, devrait être d'une nature ou d'une qualité telles que, sans le concours d'un tel service, il ne saurait être assuré que l'enseignement dispensé par les établissements destinataires et, partant, celui dont bénéficient les étudiants de ces derniers, aurait une valeur équivalente (voir, par analogie, arrêt Stichting Kinderopvang Enschede, précité, points 27, 28 et 30).

40 À cet égard, il convient de rappeler, ainsi que l'a fait le gouvernement néerlandais, qu'il ne saurait être exclu qu'il existe des bureaux de placement commerciaux, dont les services ne sont pas exonérés, ayant notamment pour activité de prêter du personnel enseignant aux établissements scolaires ou universitaires. Dans l'affaire au principal, pour être considérée comme indispensable à l'enseignement effectué par les établissements destinataires, la mise à disposition des enseignants par Horizon College devrait être — en raison, par exemple, des qualifications du personnel en question ou de la flexibilité des termes de leur mise à disposition —, d'une nature telle que le même niveau et la même qualité d'enseignement ne pourraient être assurés par un simple recours à de tels bureaux de placement.

41 Il appartient à la juridiction de renvoi, en tenant compte de l'ensemble des éléments concrets du litige dont elle est saisie, de déterminer le caractère indispensable ou non des prestations fournies par Horizon College.

42 En troisième lieu, en vertu de l'article 13, A, paragraphe 2, sous b), second tiret, de la sixième directive, les prestations de services et les livraisons de biens sont exclues du

bénéfice de l'exonération prévue au paragraphe 1, sous i), de ce même article si elles sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la TVA.

43 Cette exclusion constitue une expression spécifique du principe de neutralité fiscale, lequel s'oppose, notamment, à ce que des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA (voir arrêts du 23 octobre 2003, Commission/Allemagne, C-109/02, Rec. p. I-12691, point 20, et Ygeia, précité, point 32).

44 Dans le litige au principal, il incombe donc à la juridiction de renvoi de déterminer si le fait pour Horizon College de mettre certains de ses professeurs à la disposition d'autres établissements d'enseignement a été destiné, pour l'essentiel, à procurer des recettes supplémentaires par la réalisation d'une opération effectuée en concurrence directe avec des entreprises commerciales soumises à la TVA, telles que des bureaux de placement commerciaux. À cet égard, le fait qu'un établissement procédant à une telle opération de mise à disposition perçoive une rémunération qui est égale au salaire qu'il verse aux enseignants ainsi mis à disposition ne suffit pas, à elle seule, à établir que cette opération n'est pas destinée à procurer des recettes supplémentaires.

45 Enfin, il y a lieu de relever que l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive confère aux États membres la faculté de subordonner, au cas par cas, l'octroi à des organismes autres que ceux de droit public de l'exonération prévue notamment au paragraphe 1, sous i), de ce même article au respect de l'une ou plusieurs des conditions énumérées audit paragraphe 2, sous a). Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si une telle faculté a été mise en œuvre aux Pays-Bas et, dans l'affirmative, si de telles conditions sont applicables au litige au principal.

46 Dès lors, il y a lieu de répondre aux deuxième et troisième questions posées, lues ensemble, que l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive, lu en combinaison avec le paragraphe 2 de ce même article, doit être interprété en ce sens que le fait de mettre, à titre onéreux, un professeur à la disposition d'un établissement d'enseignement dans lequel ce professeur assure temporairement des tâches d'enseignement sous la responsabilité de celui-ci peut constituer une opération exonérée de la TVA en tant qu'il s'agit de prestations de services «étroitement liées» à l'enseignement au sens de cette même disposition, si une telle mise à disposition est le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions de l'enseignement considéré comme la prestation principale, à condition toutefois que, ce qu'il appartient au juge national de vérifier:

— tant cette prestation principale que la mise à disposition qui est étroitement liée à celle-ci soient effectuées par des organismes visés audit article 13, A, paragraphe 1, sous i), compte tenu, le cas échéant, des conditions éventuellement mises en œuvre par l'État membre concerné en application du paragraphe 2, sous a), de ce même article,

— ladite mise à disposition soit d'une nature ou d'une qualité telles que, sans le concours d'un tel service, il ne saurait être assuré que l'enseignement dispensé par l'établissement destinataire et, partant, celui dont bénéficient les étudiants de ce dernier, aurait une valeur équivalente, et

— une telle mise à disposition ne soit pas essentiellement destinée à procurer des recettes supplémentaires par la réalisation d'une opération effectuée en concurrence directe avec des entreprises commerciales soumises à la TVA.

Sur la troisième question

47 Ainsi qu'il ressort des points 12, 23 à 25, 34 et 35 du présent arrêt, la réponse à la troisième question posée fait partie intégrante de l'examen des deux premières questions ainsi que des réponses qui y ont été apportées. Dès lors, il n'y a pas lieu d'y répondre séparément.

Sur les dépens

48 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit:

1) L'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doit être interprété en ce sens que les termes «l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel» ne visent pas le fait de mettre, à titre onéreux, un professeur à la disposition d'un établissement d'enseignement au sens de la même disposition, dans lequel ce professeur assure temporairement des tâches d'enseignement sous la responsabilité de celui-ci, même si l'établissement qui effectue la mise à disposition est lui-même un organisme de droit public ayant un objet éducatif ou un autre organisme reconnu comme ayant des fins comparables par l'État membre concerné.

2) **L'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive 77/388, lu en combinaison avec le paragraphe 2 de ce même article, doit être interprété en ce sens que le fait de mettre, à titre onéreux, un professeur à la disposition d'un établissement d'enseignement dans lequel ce professeur assure temporairement des tâches d'enseignement sous la responsabilité de celui-ci peut constituer une opération exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée en tant qu'il s'agit de prestations de services «étroitement liées» à l'enseignement au sens de cette même disposition, si une telle mise à disposition est le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions de l'enseignement considéré comme la prestation principale, à condition toutefois que, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier:**

— **tant cette prestation principale que la mise à disposition qui est étroitement liée à celle-ci soient effectuées par des organismes visés audit article 13, A, paragraphe 1, sous i), compte tenu, le cas échéant, des conditions éventuellement mises en œuvre par l'État membre concerné en application du paragraphe 2, sous a), de ce même article,**

— **ladite mise à disposition soit d'une nature ou d'une qualité telles que, sans le concours d'un tel service, il ne saurait être assuré que l'enseignement dispensé par l'établissement destinataire et, partant, celui dont bénéficient les étudiants de ce dernier, aurait une valeur équivalente, et**

— **une telle mise à disposition ne soit pas essentiellement destinée à procurer des recettes supplémentaires par la réalisation d'une opération effectuée en concurrence directe avec des entreprises commerciales soumises à la taxe sur la valeur ajoutée.**

Signatures