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

En el asunto C-434/05,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 2 de diciembre de 2005, recibida en el Tribunal de Justicia ese mismo día, en el procedimiento entre

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

y

Staatssecretaris van Financiën,

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: neerlandés.

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 de Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), por el Sr. G.C. Bulk, advocaat, y la Sra. A. van Dongen, adviser;

— en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. H.G. Sevenster y el Sr. P. van Ginneken, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno griego, por las Sras. E. Mamouna, O. Patsopoulou y S. Trekli, y por los Sres. K. Georgiadis y S. Spyropoulos, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. D. Triantafyllou y A. Weimar, 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 i), 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 Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), con sede en Alkmaar (Países Bajos) (en lo sucesivo, «Horizon College»), y el Staatssecretaris van Financiën, litigio surgido como consecuencia de una liquidación complementaria en materia de impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») girada por este último contra la parte demandante.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 13 de la Sexta Directiva dispone:

«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;

[...]

2. a) Los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a organismos que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes:

— los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas;

— deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación;

— deberán aplicar unos precios homologados por las autoridades públicas o que no sean superiores a los así homologados o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de homologación de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido;

— las exenciones no deben ser susceptibles de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes estarán excluidas del beneficio de la exención prevista en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1, si:

— no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas;

— estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido.»

Normativa nacional

4 El artículo 11, apartado 1, de la Ley relativa al impuesto sobre el volumen de negocios (Wet op de omzetbelasting 1968), de 28 de junio de 1968 *(Staatsblad* 1968, nº 329), dispone:

«1. Estarán exentas de impuesto en las condiciones que se establezcan mediante decreto del Gobierno:

[...]

o. la prestación de:

1° servicios de enseñaza, por los establecimientos previstos a estos efectos –tal y como se definen por las leyes que regulan la enseñaza o conforme a éstas– sometidos, por prescripción legal, a la inspección escolar del Reino o a otro control ejercido por el Ministro encargado de los servicios de enseñanza de que se trate;

2° servicios de enseñanza que se designen mediante decreto del Gobierno, decreto que puede precisar que la exención sólo se aplica respecto de empresarios que no persigan con ello un fin lucrativo;

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

5 Según la resolución de remisión, Horizon College es un «centro de enseñaza».

6 Durante los años relevantes a efectos del litigio principal, Horizon College puso algunos de sus profesores a disposición de otros centros de enseñanza (en lo sucesivo, «centros destinatarios») en los que impartían clase bajo la responsabilidad de cada uno de estos centros.

7 Para cada puesta a disposición se celebraba un contrato entre Horizon College, el profesor en cuestión y el centro destinatario. Conforme a dichos contratos, correspondía al centro destinatario definir las tareas del profesor, teniendo en cuenta el tiempo que durara la puesta a disposición y la función para la que ese profesor hubiera sido nombrado en Horizon College. Además, el centro destinatario tenía que pagar el seguro de responsabilidad civil durante el período en que el referido profesor estuviera a su disposición. El salario de éste seguía siendo abonado por Horizon Collage. El centro destinatario estaba obligado a rembolsar dicho salario, sin beneficio alguno, a Horizon College, que no facturó el IVA.

8 El inspector de Hacienda competente giró a Horizon College una liquidación complementaria del IVA correspondiente a los años 1995 a 1999, por un importe de 463.828 NLG, cantidad que fue reducida a 299.308 NLG por decisión de dicho inspector adoptada como consecuencia de una reclamación formulada por el mencionado centro.

9 Horizon College interpuso un recurso de apelación contra dicha decisión ante el Gerechtshof te Amsterdam, que lo desestimó por infundado mediante resolución de 3 de noviembre de 2003, alegando que las prestaciones objeto del litigio principal no están comprendidas en la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva.

10 Horizon College interpuso un recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo).

11 Considerando que la resolución del litigio del que conoce depende de la interpretación de la Sexta Directiva y, en particular, del concepto de «enseñanza» contemplado en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de ésta, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva en el sentido de que la prestación de enseñanza comprende la puesta a disposición de un centro de enseñanza, a título oneroso, de un profesor, con objeto de que éste preste temporalmente servicios de enseñanza en dicho centro, bajo la responsabilidad de éste?

2) En caso de respuesta negativa a esta cuestión, ¿puede interpretarse el concepto de "servicios directamente relacionados con la enseñanza" en el sentido de que comprende el servicio descrito en la primera cuestión?

3) ¿Tiene alguna incidencia en la respuesta a las anteriores cuestiones el hecho de que la propia entidad que pone el profesor a disposición sea también un centro de enseñanza?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

12 Mediante su primera cuestión, en relación con la tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que los términos «la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional» que figuran en esta disposición contemplan la situación de un centro de enseñanza –en el sentido de esta misma norma– que pone a disposición de un centro destinatario, a título oneroso, un profesor para que éste desempeñe temporalmente servicios de enseñanza bajo la responsabilidad de ese centro.

13 Horizon College considera que debe responderse afirmativamente a esta cuestión, dado que la transmisión efectiva de conocimientos y de competencias, que se produce directamente entre un profesor y los estudiantes o los alumnos con independencia de la estructura jurídica en la que se efectúa esa transmisión, constituye la propia esencia de la enseñanza. Los Gobiernos griego y neerlandés, así como la Comisión de las Comunidades Europeas, alegan que la primera cuestión exige una respuesta negativa.

14 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).

15 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).

16 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, las sentencias 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).

17 El artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva no contiene ninguna definición de las diversas formas de enseñanza contempladas por dicha disposición.

18 Es cierto que, como sostiene esencialmente Horizon College, la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes es un elemento especialmente importante de la enseñanza.

19 Sin embargo, teniendo en cuenta las exigencias de la jurisprudencia citada en los apartados 14 a 16 de esta sentencia, la existencia de dicha transmisión no basta por sí misma para calificar de enseñanza el mero hecho de poner un profesor a disposición de un centro de enseñanza para que éste desempeñe servicios docentes bajo la responsabilidad de ese centro.

20 En efecto, como alegó esencialmente la Comisión en la vista, la enseñanza contemplada en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva está constituida por un conjunto de elementos que incluyen de modo concomitante los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en cuestión.

21 Ahora bien, como se ha indicado en el apartado 7 de esta sentencia, según los términos de los contratos de puesta a disposición objeto del litigio principal, correspondía al centro destinatario definir las tareas del profesor en cuestión, teniendo en cuenta el tiempo que durara la puesta a disposición y la función para la que dicho profesor hubiera sido nombrado en Horizon College. Además, el centro destinatario estaba obligado a asegurar al profesor durante el período en que éste estuviera a su disposición.

22 Por lo tanto, no cabe considerar que la puesta a disposición del centro destinatario de un profesor en tales circunstancias sea, como tal, una actividad que pueda ser incluida en el concepto de «enseñanza» en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva. Como alegan básicamente los Gobiernos griego y neerlandés y la Comisión, a lo sumo, el contrato celebrado entre Horizon College, el centro destinatario y el profesor interesado sólo busca facilitar la enseñanza impartida por el centro destinatario.

23 Esta interpretación no resulta invalidada por el hecho –que constituye el objeto de la tercera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente– de que el centro que efectúa la puesta a disposición sea, al igual que el centro destinatario, un centro

de enseñanza en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva. En efecto, si una determinada operación no está comprendida por sí misma en el concepto de «enseñanza», el hecho de que se realice por una entidad de Derecho público que tenga un objeto educativo o por otro organismo al que el Estado miembro de que se trate reconozca que tiene fines comparables carece de relevancia a este respecto.

24 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión, en relación con la tercera cuestión, que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que los términos «la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional» no contemplan el hecho de poner a disposición de un centro de enseñanza –en el sentido de esa misma disposición–, a título oneroso, un profesor para que éste desempeñe temporalmente servicios docentes bajo la responsabilidad de dicho centro, aun cuando el centro que efectúe la puesta a disposición sea también una entidad de Derecho público con un objeto educativo u otro organismo al que el Estado miembro de que se trate reconozca que tiene fines comparables.

Sobre la segunda cuestión

25 Mediante su segunda cuestión, en relación con la tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el hecho de que un centro de enseñanza a efectos de dicho precepto ponga, a título oneroso, a disposición de un centro destinatario un profesor para que éste desempeñe temporalmente servicios de enseñanza bajo la responsabilidad de dicho centro puede estar exento del IVA por tratarse de prestaciones de servicios «directamente relacionadas» con la enseñanza, en el sentido de esta misma norma.

26 De la resolución de remisión se desprende que esta cuestión se plantea en relación con una situación en la que esa puesta a disposición se realiza a cambio de una remuneración abonada por el centro destinatario al centro que la efectúa y cuyo importe equivale al salario abonado por este último al profesor en cuestión.

27 El artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva no contiene ninguna definición del concepto de prestaciones de servicios «directamente relacionadas» con la enseñanza (véase, en lo que respecta la enseñanza universitaria, la sentencia Comisión/Alemania, antes citada, apartado 46). Sin embargo, del propio tenor de esta disposición se desprende que no se aplica a las prestaciones de servicios ni a las entregas de bienes que no guarden ninguna relación con «la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional».

28 Únicamente puede considerarse que las prestaciones de servicios y las entregas de bienes están «directamente relacionadas» con la enseñanza, de forma que se benefician del mismo régimen fiscal, en relación con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva, si se dispensan efectivamente como prestaciones accesorias a dicha enseñanza, que constituye la prestación principal (véanse, por analogía, las sentencias de 11 de enero de 2001, Comisión/Francia, C-76/99, Rec. p. I-249, apartados 27 a 30; Dornier, antes citada, apartados 34 y 35, e Ygeia, antes citada, apartados 17 y 18).

29 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que una prestación puede ser considerada accesoria de una prestación principal cuando constituye no un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal (véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229, apartado 24; CPP, antes citada, apartado 30; Dornier, antes citada, apartado 34, e Ygeia, antes citada, apartado 19).

30 Como alegan esencialmente Horizon College y la Comisión, el hecho de que un centro de enseñanza ponga a disposición de otro centro de enseñanza un profesor para que éste desempeñe temporalmente servicios docentes bajo la responsabilidad del último centro constituye una operación que, en principio, puede ser calificada de prestación de servicios directamente relacionada con la enseñanza. En efecto, en caso de escasez temporal de personal docente en determinados centros de enseñanza, la puesta a disposición de éstos de profesores cualificados pertenecientes a otros centros permite que los estudiantes disfruten en las mejores condiciones de la enseñanza impartida por los centros destinatarios.

31 Esta conclusión no resulta desvirtuada por la circunstancia, subrayada por los Gobiernos griego y neerlandés, de que la puesta a disposición del personal docente en cuestión se efectúe en beneficio de los centros destinatarios sin que exista una relación directa entre Horizon College y los estudiantes de dichos centros. Asimismo, el hecho, destacado por el Gobierno neerlandés, de que la puesta a disposición de personal docente sea una operación distinta de la enseñanza impartida por Horizon College por cuenta propia carece de relevancia sobre la mencionada conclusión.

32 En efecto, para que los estudiantes de los centros destinatarios puedan disfrutar de la enseñaza impartida por dichos centros en las mejores condiciones no es necesario que las prestaciones de servicios vinculadas estrechamente con esa enseñanza sean prestadas directamente a los mencionados estudiantes. Por otra parte, la eventual inexistencia de una relación directa entre la actividad principal del centro que pone a disposición el personal docente, por una parte, y la actividad secundaria de dicho centro, consistente en prestaciones de servicios directamente relacionadas con la enseñanza, por otra, carece en principio de pertinencia.

33 No obstante, la posibilidad de beneficiarse de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva está sometida a determinadas condiciones, que derivan del mismo artículo.

34 En primer lugar, tanto la operación principal de enseñanza como la entrega de bienes o la prestación de servicios que están directamente relacionadas con ella deben ser realizadas por una de las entidades contempladas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva.

35 Efectivamente, como resulta del propio tenor del citado artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), para que la puesta a disposición de personal docente en favor de los centros destinatarios pueda acogerse a la exención en virtud de esta disposición, es necesario que la operación sea realizada por una entidad de Derecho público que tenga un objeto educativo o por otro organismo al que el Estado miembro de que se trate reconozca que tiene fines comparables. Como se desprende de la resolución de remisión y, concretamente, de la tercera cuestión planteada, puede que esta condición se cumpla en el litigio principal.

36 Por otra parte, del artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), primer guión, de la Sexta Directiva se desprende que, para que una entrega de bienes o una prestación de servicios no sea excluida del beneficio de la exención prevista, en particular, en el apartado 1, letra i), del mismo artículo, la operación principal con la que está directamente relacionada dicha entrega o prestación ha de ser también una operación exenta (véase la sentencia de 9 de febrero de 2006, Kinderopvang Enschede, C-415/04, Rec. p. I-1385, apartado 22).

37 A este respecto debe destacarse que, según la resolución de remisión, los centros destinatarios también son «centros de enseñanza en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva».

38 En segundo lugar, como se desprende igualmente del artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), primer guión, de la Sexta Directiva, las prestaciones de servicios y las entregas de bienes que están directamente relacionadas con las operaciones

principales previstas, en particular, en el apartado 1, letra i), del mismo artículo sólo pueden beneficiarse de la exención si son indispensables para la realización de las operaciones exentas (véanse también en este sentido las sentencias antes citadas Comisión/Alemania, apartado 48; Ygeia, apartado 26, y Kinderopvang Enschede, apartado 25).

39 Para ser calificada como tal, la puesta a disposición de personal docente con carácter temporal, como la que es objeto del litigio principal, debería ser de un tipo y una calidad tales que, de no mediar ese servicio, no podría garantizarse que la enseñanza impartida por los centros destinatarios –y, por consiguiente, aquella de la que se benefician sus estudiantes– tuviera valor equivalente (véase, por analogía, la sentencia Kinderopvang Enschede, antes citada, apartados 27, 28 y 30).

40 Recuérdese a este respecto, como hizo el Gobierno neerlandés, que no puede descartarse que existen agencias de colocación comerciales, cuyos servicios no están exentos, que se dedican, en particular, a prestar personal docente a los centros escolares o universitarios. En el litigio principal, para que la puesta a disposición de personal docente por parte de Horizon College pudiera considerarse indispensable para la enseñanza impartida por los centros destinatarios, debería ser –en virtud, por ejemplo, de las cualificaciones del personal en cuestión o de la flexibilidad de los términos de su puesta a disposición– de tal naturaleza que el mero recurso a esas agencias de colocación no pudiera garantizar el mismo nivel y la misma calidad de enseñanza.

41 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar el carácter indispensable o no de las prestaciones dispensadas por Horizon College, teniendo en cuenta el conjunto de los elementos concretos del litigio del que conoce.

42 En tercer lugar, con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), segundo guión, de la Sexta Directiva, las prestaciones de servicios y las entregas de bienes están excluidas del beneficio de la exención prevista en el apartado 1, letra i), de ese

mismo artículo si están esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al IVA.

43 Esta exclusión constituye una expresión concreta del principio de neutralidad fiscal, que se opone, en particular, a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (véanse las sentencias de 23 de octubre de 2003, Comisión/Alemania, C-109/02, Rec. p. I-12691, apartado 20, e Ygeia, antes citada, apartado 32).

44 Por tanto, en el litigio principal, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si el hecho de que Horizon College ponga algunos de sus profesores a disposición de otros centros de enseñanza está esencialmente destinado a procurar ingresos suplementarios por la realización de una operación efectuada en competencia directa con empresas comerciales sometidas al IVA, como las agencias de colocación comerciales. A este respecto, el hecho de que un centro que lleve a cabo tal operación de puesta a disposición perciba una remuneración igual al salario que abona a los profesores puestos a disposición de ese modo no basta, por sí mismo, para demostrar que dicha operación no está destinada a procurar ingresos suplementarios.

45 Por último, ha de destacarse que el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva confiere a los Estados miembros la posibilidad de subordinar, caso por caso, la concesión a organismos que no sean de Derecho público de la exención prevista, en particular, en el apartado 1, letra i), de este mismo artículo, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones enumeradas en el mencionado apartado 2, letra a). Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si los Países Bajos han hecho uso de tal posibilidad y, en caso afirmativo, si esas condiciones son aplicables al litigio principal.

46 Por lo tanto, procede responder a las cuestiones segunda y tercera, leídas conjuntamente, que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva, en relación con el apartado 2 del mismo artículo, debe interpretarse en el sentido de que el hecho de poner a disposición de un centro de enseñanza, a título oneroso, un profesor para que desempeñe temporalmente servicios docentes bajo la responsabilidad de dicho centro puede constituir una operación exenta del IVA cuando se trate de prestaciones de servicios «directamente relacionadas» con la enseñaza en el sentido de esta misma disposición, si la mencionada puesta a disposición es el medio de disfrutar en las mejores condiciones de la enseñanza, considerada como la prestación principal, siempre que, no obstante, el juez nacional verifique que:

— tanto dicha prestación principal como la puesta a disposición que está directamente relacionada con ésta sean efectuadas por los organismos mencionados en el citado artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), teniendo en cuenta, en su caso, las condiciones que eventualmente haya impuesto el Estado miembro de que se trate, con arreglo al apartado 2, letra a), del mismo artículo;

— dicha puesta a disposición sea de un tipo y una calidad tales que, de no mediar ese servicio, no podría garantizarse que la enseñanza impartida por el centro destinatario, y, por tanto, aquella de la que disfrutan los estudiantes de éste, fuera de valor equivalente, y

— tal puesta a disposición no esté destinada esencialmente a procurar ingresos suplementarios por la realización de una operación efectuada en competencia directa con empresas comerciales sometidas al IVA.

Sobre la tercera cuestión

47 Como se desprende de los apartados 12, 23 a 25, 34 y 35 de la presente sentencia, la respuesta a la tercera cuestión planteada forma parte integrante del examen de las dos primeras cuestiones y de las respuestas que se han dado a éstas. Por consiguiente, no procede darle respuesta por separado.

Costas

48 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, 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:

1) **El artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), 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, debe interpretarse en el sentido de que los términos «la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional» no contemplan el hecho de poner a disposición de un centro de enseñanza –en el sentido de esa misma disposición–, a título oneroso, un profesor para que éste desempeñe temporalmente servicios docentes bajo la responsabilidad de dicho centro, aun cuando el centro que efectúe la puesta a disposición sea también una entidad de Derecho público con un objeto educativo u otro organismo al que el Estado miembro de que se trate reconozca que tiene fines comparables.**

2) **El artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Directiva 77/388, en relación con el apartado 2 del mismo artículo, debe interpretarse en el sentido de que el hecho de poner a disposición de un centro de enseñanza, a título oneroso, un profesor para que desempeñe temporalmente servicios docentes bajo la responsabilidad de dicho centro puede constituir una operación exenta del IVA cuando se trate de prestaciones de servicios «directamente relacionadas» con la enseñaza en el sentido de esta misma disposición, si la mencionada puesta a disposición es el medio de disfrutar en las mejores condiciones de la enseñanza, considerada como la prestación principal, siempre que, no obstante, el juez nacional verifique que:**

— **tanto dicha prestación principal como la puesta a disposición que está directamente relacionada con ésta sean efectuadas por los organismos mencionados en el citado artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), teniendo en cuenta, en su caso, las condiciones que eventualmente haya impuesto el Estado miembro de que se trate, con arreglo al apartado 2, letra a), del mismo artículo;**

— **dicha puesta a disposición sea de un tipo y una calidad tales que, de no mediar ese servicio, no podría garantizarse que la enseñanza impartida por el centro destinatario, y, por tanto, aquella de la que disfrutan los estudiantes de éste, fuera de valor equivalente, y**

— **tal puesta a disposición no esté destinada esencialmente a procurar ingresos suplementarios por la realización de una operación efectuada en competencia directa con empresas comerciales sometidas al IVA.**

Firmas