ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

14 de Junho de 2007 *

No processo C-434/05,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), por decisão de 2 de Dezembro de 2005, entrado no Tribunal de Justiça no mesmo dia, no processo

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

contra

Staatssecretaris van Financiën,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, J. Klučka, J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh (relator) e P. Lindh, juízes,

* Língua do processo: neerlandês.

advogada-geral: E. Sharpston,

secretário: R. Grass,

vistos os autos e após a audiência de 14 de Dezembro de 2006,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord--Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), por G. C. Bulk, advocaat, e A. van Dongen, adviser,

— em representação do Governo neerlandês, por H. G. Sevenster e P. van Ginneken, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo grego, por E. Mamouna, O. Patsopoulou, S. Trekli, K. Georgiadis e S. Spyropoulos, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou e A. Weimar, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 8 de Março de 2007,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre o Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), com sede em Alkmaar (Países Baixos) (a seguir «Horizon College»), e o Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças) na sequência de um aviso de liquidação que este emitiu dirigido ao primeiro em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 13.º da Sexta Directiva dispõe:

«A. Isenções em benefício de certas actividades de interesse geral

1. Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

[...]

i) A educação da infância e da juventude, o ensino escolar ou universitário, a formação ou a reciclagem profissional, e bem assim as prestações de serviços e as entregas de bens com elas estreitamente conexas, efectuadas por organismos de direito público prosseguindo o mesmo fim e por outros organismos que o Estado-Membro em causa considere prosseguirem fins análogos;

[...]

2. a) Os Estados-Membros podem subordinar, caso a caso, a concessão, a organismos que não sejam de direito público, de qualquer das isenções previstas nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.º 1 à observância de uma ou mais das seguintes condições:

— os organismos em questão não devem ter como objectivo a obtenção sistemática de lucro; os eventuais lucros não devem em caso algum ser distribuídos, devendo antes ser destinados à manutenção ou à melhoria das prestações fornecidas;

— devem ser geridos e administrados essencialmente a título gratuito por pessoas que não detenham, por si mesmas ou por interposta pessoa, qualquer interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração;

— devem praticar preços homologados pela Administração Pública, ou que não excedam os preços homologados, ou, no que diz respeito às actividades não susceptíveis de homologação de preços, preços inferiores aos exigidos para actividades análogas por empresas comerciais sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado;

— as isenções não devem ser susceptíveis de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado.

b) As prestações de serviços e as entregas de bens ficam excluídas do benefício da isenção prevista nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.º 1, se:

— não forem indispensáveis à realização das operações isentas;

— se destinarem, essencialmente, a obter para o organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efectuadas em concorrência directa com as empresas comerciais sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado.»

Legislação nacional

4 O artigo 11.°, n.° 1, da Lei de 1968 relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Wet op de omzetbelasting 1968), de 28 de Junho de 1968 (*Staatsblad* 1968, n.° 329), dispõe:

«Estão isentos do imposto, nas condições estabelecidas por regulamento da Administração Pública:

[...]

o. a prestação de:

1.° serviços de ensino, por estabelecimentos com essa função, tais como são definidos ou nos termos da legislação que regulamenta o ensino que estejam sujeitos por lei à inspecção escolar do Reino ou a outro tipo de controlo exercido pelo Ministro responsável pelos serviços de ensino em causa;

2.° serviços de ensino a designar por regulamento da Administração Pública que pode limitar a aplicabilidade da isenção a sujeitos que não procurem atingir fins lucrativos através desse ensino;

[...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

5 Nos termos da decisão de reenvio, o Horizon College é um «estabelecimento de ensino».

6 Nos anos que importam para a lide principal, o Horizon College colocou alguns dos seus professores à disposição de outros estabelecimentos de ensino (a seguir «estabelecimentos destinatários») onde exerceram funções sob a responsabilidade de cada um destes últimos.

7 Por cada disponibilização, foi celebrado um contrato entre o Horizon College, o professor em causa e o estabelecimento destinatário. Nos termos dos contratos, competia ao estabelecimento destinatário definir as funções do professor em causa tendo em conta a duração da cedência e a função para a qual esse professor tinha sido nomeado no Horizon College. Além disso, o estabelecimento destinatário devia pagar o seguro de responsabilidade civil relativo ao período durante o qual o professor em causa era colocado à sua disposição. A remuneração do professor continuava a ser paga pelo Horizon College. O estabelecimento destinatário tinha a obrigação de reembolsar essa remuneração, sem qualquer acréscimo, ao Horizon College, que não facturava o IVA.

8 O inspector tributário competente notificou um aviso de liquidação ao Horizon College relativo ao IVA correspondente aos anos de 1995 a 1999, no montante de 463 828 NLG, quantia que foi reduzida para 299 308 NLG por decisão do inspector adoptada na sequência de uma reclamação apresentada pelo referido estabelecimento.

9 O Horizon College interpôs recurso dessa decisão no Gerechtshof te Amsterdam, que lhe negou provimento por acórdão de 3 de Novembro de 2003, pelo facto de as prestações em causa no processo principal não estarem abrangidas pela isenção de IVA prevista no artigo 13.°, A, n.° 1, alínea i), da Sexta Directiva.

10 O Horizon College interpôs recurso de cassação no Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo).

11 Tendo considerado que a decisão do litígio submetido à sua apreciação depende da interpretação da Sexta Directiva e, especialmente, do conceito de «ensino» previsto no seu artigo 13.°, A, n.° 1, alínea i), o Hoge Raad der Nederlanden suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 13.°, A, [n.° 1], alínea i), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a prestação de serviços educativos também compreende a situação em que, a título oneroso, se coloca um professor à disposição de uma instituição de ensino, para aí, sob direcção dessa instituição de ensino, leccionar por um período de tempo limitado?

2) Se a resposta a esta questão for negativa: o conceito de 'serviços estreitamente conexos com a educação' pode ser interpretado no sentido de que também compreende os serviços descritos na primeira questão?

3) A circunstância de a instituição que destaca o professor ser, ela própria, uma instituição de ensino, é relevante para a resposta a dar às questões precedentes?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

12 Na primeira questão, conjugada com a terceira, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que os termos «a educação da infância e da juventude, o ensino escolar ou universitário, a formação ou a reciclagem profissional» que constam dessa disposição abrangem a situação de um estabelecimento de ensino, na acepção desse mesmo preceito, que coloca um professor, a título oneroso, à disposição de um estabelecimento destinatário no qual esse professor assegura temporariamente funções docentes sob a responsabilidade deste último.

13 O Horizon College considera que deve ser dada resposta afirmativa a essa questão, uma vez que a transmissão efectiva de conhecimentos e de competências, que tem lugar directamente entre um professor e os estudantes ou alunos, independentemente da estrutura jurídica no âmbito da qual essa transmissão tem lugar, constitui a própria essência do ensino. Os Governos grego e neerlandês, bem como a Comissão das Comunidades Europeias, alegam que deve ser dada resposta negativa à primeira questão.

14 A título preliminar, há que referir que o artigo 13.º, A, da Sexta Directiva se destina a isentar de IVA determinadas actividades de interesse geral. Todavia, essa isenção não diz respeito a todas as actividades de interesse geral, mas apenas às que aí estejam enumeradas e descritas de maneira muito detalhada (v. acórdãos de 12 de Novembro de 1998, Institute of the Motor Industry, C-149/97, Colect., p. I-7053, n.º 18; de 1 de Dezembro de 2005, Ygeia, C-394/04 e C-395/04, Colect., p. I-10373, n.º 16; e de 14 de Dezembro de 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, ainda não publicado na Colectânea, n.º 24).

15 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva são conceitos autónomos do direito comunitário, que têm como objectivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado-Membro para outro (v. acórdãos de 25 de Fevereiro de 1999, CPP, C-349/96, Colect., p. I-973, n.º 15; de 8 de Março de 2001, Skandia, C-240/99, Colect., p. I-1951, n.º 23; e Ygeia, já referido, n.º 15).

16 Os termos usados para designar as referidas isenções são de interpretação estrita, dado que constituem excepções ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre cada prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo (v. acórdãos de 20 de Junho de 2002, Comissão/Alemanha, C-287/00, Colect., p. I-5811, n.º 43, e de 20 de Novembro de 2003, Taksatorringen, C-8/01, Colect., p. I-13711, n.º 36). Todavia, a interpretação desses termos deve ser feita em conformidade com os objectivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA (v. acórdãos de 6 de Novembro de 2003, Dornier, C-45/01, Colect., p. I-12911, n.º 42; de 26 de Maio de 2005, Kingscrest Associates e Montecello, C-498/03, Colect., p. I-4427, n.º 29; e de 8 de Junho de 2006, L.u.P., C-106/05, Colect., p. I-5123, n.º 24). Assim, esta regra da interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 13.º devam ser interpretados de um modo que as prive dos seus efeitos (v., neste sentido, acórdãos de 18 de Novembro de 2004, Temco Europe, C-284/03, Colect., p. I-11237, n.º 17, e, em matéria de ensino universitário, Comissão/Alemanha, já referido, n.º 47).

17 O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), da Sexta Directiva não contém nenhuma definição das diversas formas de ensino abrangidas pela mesma disposição.

18 É verdade que, como sustenta no essencial o Horizon College, a transmissão de conhecimentos e de competências entre um professor e os estudantes é um elemento especialmente importante da actividade de ensino.

19 Todavia, tendo em conta as exigências da jurisprudência recordada nos n.os 14 a 16 do presente acórdão, a existência dessa transmissão não é suficiente, por si só, para qualificar de actividade de ensino o simples facto de colocar um professor à disposição de um estabelecimento de ensino para assegurar as funções docentes sob a responsabilidade deste último.

20 Com efeito, como alegou a Comissão, no essencial, na audiência, a actividade de ensino prevista no artigo 13.°, A, n.° 1, alínea i), da Sexta Directiva é constituída por um conjunto de elementos que incluem simultaneamente os relativos às relações entre professores e estudantes e os relativos à estrutura organizacional do estabelecimento em causa.

21 Ora, como foi referido no n.° 7 do presente acórdão, nos termos dos contratos de disponibilização em causa no processo principal, competia ao estabelecimento destinatário definir as funções do professor em causa tendo em conta a duração da cedência e a função para a qual esse professor tinha sido nomeado no Horizon College. O estabelecimento destinatário tinha a obrigação, além disso, de fazer um seguro ao professor para o período durante o qual o mesmo era colocado à sua disposição.

22 Assim, a colocação de um professor à disposição do estabelecimento destinatário nessas condições não pode ser considerada, enquanto tal, uma actividade abrangida pelo conceito de «ensino» na acepção do artigo 13.°, A, n.° 1, alínea i), da Sexta Directiva. Como alegam, no essencial, os Governos grego e neerlandês, bem como a Comissão, o contrato celebrado entre o Horizon College, o estabelecimento destinatário e o professor em causa apenas se destina a facilitar o ensino prestado pelo estabelecimento destinatário.

23 Esta interpretação não é infirmada pelo facto, objecto da terceira questão colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio, de o próprio estabelecimento que coloca o

professor à disposição ser, tal com o estabelecimento destinatário, um estabelecimento de ensino na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), da Sexta Directiva. Com efeito, se uma determinada operação não é, por si própria, abrangida pelo conceito de «ensino», não é o facto de ser efectuada por um organismo de direito público com finalidades educativas ou por outro organismo que o Estado-Membro em causa reconheça ter finalidades análogas que altera tal apreciação.

24 Consequentemente, há que responder à primeira questão, conjugada com a terceira, que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que os termos «a educação da infância e da juventude, o ensino escolar ou universitário, a formação ou a reciclagem profissional» não abrangem a colocação de um professor, a título oneroso, à disposição de um estabelecimento de ensino, na acepção dessa mesma disposição, no qual esse professor assegura temporariamente funções docentes sob a responsabilidade deste último, mesmo que o próprio estabelecimento que coloca o professor à disposição seja um organismo de direito público com finalidades educativas ou outro organismo que o Estado-Membro em causa reconheça ter finalidades análogas.

Quanto à segunda questão

25 Na segunda questão, conjugada com a terceira, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o facto de um estabelecimento de ensino, na acepção dessa disposição, colocar um professor, a título oneroso, à disposição de um estabelecimento destinatário no qual esse professor assegura temporariamente funções docentes sob a responsabilidade deste último pode ser isento de IVA enquanto prestações de serviços «estreitamente conexas» com o ensino, na acepção dessa mesma disposição.

26 Resulta da decisão de reenvio que esta questão é colocada no contexto de uma situação em que a colocação do professor à disposição é efectuada em contrapartida de uma remuneração paga pelo estabelecimento destinatário ao estabelecimento que procede a tal operação, cujo montante equivale ao salário pago por este último ao professor em causa.

27 O artigo 13.°, A, n.° 1, alínea i), da Sexta Directiva não contém nenhuma definição do conceito de prestações de serviços «estreitamente conexas» com o ensino (v., no que diz respeito ao ensino universitário, acórdão Comissão/Alemanha, já referido, n.° 46). No entanto, resulta dos próprios termos dessa disposição que a mesma não é aplicável às prestações de serviços e entregas de bens que não tenham qualquer relação com «a educação da infância e da juventude, o ensino escolar ou universitário, a formação ou a reciclagem profissional».

28 As prestações de serviços e as entregas de bens só podem ser consideradas «estreitamente conexas» com o ensino, beneficiando assim do mesmo tratamento fiscal para efeitos do artigo 13.°, A, n.° 1, alínea i), da Sexta Directiva, quando são efectivamente fornecidas enquanto prestações acessórias do ensino, que constitui a prestação principal (v., por analogia, acórdãos de 11 de Janeiro de 2001, Comissão/ /França, C-76/99, Colect., p. I-249, n.^{os} 27 a 30; Dornier, já referido, n.^{os} 34 e 35; e Ygeia, já referido, n.^{os} 17 e 18).

29 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador (v. neste sentido, nomeadamente, acórdãos de 22 de Outubro de 1998, Madgett e Baldwin, C-308/96 e C-94/97, Colect., p. I-6229, n.° 24; CPP, já referido, n.° 30; Dornier, já referido, n.° 34; e Ygeia, já referido, n.° 19).

30 Como o Horizon College e a Comissão alegam no essencial, o facto de um estabelecimento de ensino colocar um professor à disposição de outro estabelecimento de ensino para assegurar temporariamente funções docentes sob a responsabilidade deste último constitui uma operação que, em princípio, pode ser qualificada de prestação de serviços estreitamente conexa com o ensino. Com efeito, em caso de falta temporária de professores em determinados estabelecimentos de ensino, a colocação à disposição de professores qualificados que trabalham noutros estabelecimentos de ensino é susceptível de permitir que os estudantes beneficiem nas melhores condições do ensino ministrado pelos estabelecimentos destinatários.

31 Esta conclusão não é infirmada pela circunstância, salientada pelos Governos grego e neerlandês, segundo a qual a disponibilização dos professores em causa é efectuada em proveito dos estabelecimentos destinatários sem que haja uma relação directa entre o Horizon College e os estudantes destes últimos estabelecimentos. Do mesmo modo, o facto, mencionado pelo Governo neerlandês, de a colocação de professores à disposição ser uma operação distinta do ensino assegurado pelo Horizon College por sua própria conta não tem qualquer influência na referida conclusão.

32 Com efeito, não é necessário, para que os estudantes dos estabelecimentos destinatários possam beneficiar nas melhores condições do ensino ministrado por estes últimos estabelecimentos, que as prestações de serviços estreitamente conexas com esse ensino sejam directamente proporcionadas aos referidos estudantes. Por outro lado, a eventual inexistência de uma conexão estreita entre a actividade principal do estabelecimento que coloca professores à disposição, por um lado, e a actividade secundária deste que consiste em prestações de serviços estreitamente conexas com o ensino, por outro, é, em princípio, irrelevante.

33 Todavia, a isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), da Sexta Directiva está sujeita a determinados requisitos, que decorrem do mesmo artigo.

34 Em primeiro lugar, tanto a operação principal de ensino como a entrega de bens ou a prestação de serviços estreitamente conexas com essa operação devem ser efectuadas por um dos organismos previstos no artigo 13.°, A, n.° 1, alínea i), da Sexta Directiva.

35 Com efeito, como resulta da própria redacção do referido artigo 13.°, A, n.° 1, alínea i), para que a colocação de professores à disposição em benefício dos estabelecimentos destinatários possa estar isenta ao abrigo dessa disposição, é necessário que a operação seja efectuada por um organismo de direito público com finalidades educativas ou por outro organismo que o Estado-Membro em causa reconheça ter finalidades análogas. Como resulta da decisão de reenvio e, em particular, da terceira questão colocada, esse requisito pode estar preenchido no processo principal.

36 Por outro lado, resulta do artigo 13.°, A, n.° 2, alínea b), primeiro travessão, da Sexta Directiva que, para que uma entrega de bens ou uma prestação de serviços possa beneficiar da isenção prevista, nomeadamente, no n.° 1, alínea i), do mesmo artigo, a operação principal com a qual essa entrega de bens ou essa prestação de serviços é estreitamente conexa deve ser também ela uma operação isenta (v. acórdão de 9 de Fevereiro de 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Colect., p. I-1385, n.° 22).

37 A este respeito, há que referir que, nos termos da decisão de reenvio, os próprios estabelecimentos destinatários são «estabelecimentos de ensino na acepção do artigo 13.°, A, n.° 1, alínea i), da Sexta Directiva».

38 Em segundo lugar, como resulta igualmente do artigo 13.°, A, n.° 2, alínea b), primeiro travessão, da Sexta Directiva, as prestações de serviços e as entregas de

bens estreitamente conexas com as operações principais previstas, nomeadamente, no n.º 1, alínea i), desse mesmo artigo só podem beneficiar da isenção se forem indispensáveis à realização dessas operações isentas (v. igualmente, neste sentido, acórdãos, já referidos, Comissão/Alemanha, n.º 48; Ygeia, n.º 26; e Stichting Kinderopvang Enschede, n.º 25).

39 Para ser qualificada desse modo, a disponibilização temporária de professores em causa no processo principal deve ser de uma natureza ou de uma qualidade tais que, sem recorrer a esse serviço, não seria possível assegurar que o ensino ministrado pelos estabelecimentos destinatários e, consequentemente, de que os respectivos estudantes beneficiam tivesse valor equivalente (v., por analogia, acórdão Stichting Kinderopvang Enschede, já referido, n.os 27, 28 e 30).

40 A este respeito, há que recordar, como fez o Governo neerlandês, que não se pode excluir que existam agências de colocação comerciais, cujos serviços não estão isentos, que exerçam, nomeadamente, a actividade de ceder temporariamente pessoal docente aos estabelecimentos escolares ou universitários. No processo principal, para que possa ser considerada indispensável ao ensino ministrado pelos estabelecimentos destinatários, a colocação de professores à disposição pelo Horizon College deve ser — devido, por exemplo, às qualificações do pessoal em questão ou à flexibilidade dos termos da sua colocação à disposição — de uma natureza tal que não poderiam ser assegurados o mesmo nível e a mesma qualidade de ensino pelo simples recurso a essas agências de colocação.

41 Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio, tendo em conta todos os elementos concretos do litígio que lhe foi submetido, determinar se as prestações fornecidas pelo Horizon College são ou não indispensáveis.

42 Em terceiro lugar, por força do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b), segundo travessão, da Sexta Directiva, as prestações de serviços e as entregas de bens não beneficiam da

isenção prevista no n.º 1, alínea i), desse mesmo artigo se se destinarem, essencialmente, a obter para o organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efectuadas em concorrência directa com as empresas comerciais sujeitas a IVA.

43 Essa exclusão é uma expressão específica do princípio da neutralidade fiscal, que se opõe, nomeadamente, a que prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v. acórdão de 23 de Outubro de 2003, Comissão/Alemanha, C-109/02, Colect., p. I-12691, n.º 20, e acórdão Ygeia, já referido, n.º 32).

44 No processo principal, compete assim ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se o facto de o Horizon College colocar alguns dos seus professores à disposição de outros estabelecimentos de ensino se destinou essencialmente a obter receitas suplementares mediante a realização de operações efectuadas em concorrência directa com empresas comerciais sujeitas a IVA, como agências de colocação comerciais. A este respeito, o facto de um estabelecimento que procede a essa operação de colocação à disposição receber uma remuneração correspondente ao salário que paga aos professores colocados à disposição não é suficiente, por si só, para demonstrar que essa operação não se destina a obter receitas suplementares.

45 Por último, há que referir que o artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva confere aos Estados-Membros a faculdade de, caso a caso, sujeitar a concessão da isenção prevista, nomeadamente no n.º 1, alínea i), desse mesmo artigo, a organismos que não sejam de direito público à observância de um ou vários dos requisitos enumerados no referido n.º 2, alínea a). Compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se os Países Baixos fizeram uso dessa faculdade e, no caso afirmativo, se esses requisitos são aplicáveis no processo principal.

46 Assim, há que responder à segunda questão, conjugada com a terceira, que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), da Sexta Directiva, conjugado com o n.º 2 desse mesmo artigo, deve ser interpretado no sentido de que o facto de colocar um professor, a título oneroso, à disposição de um estabelecimento de ensino no qual esse professor assegura temporariamente funções docentes sob a responsabilidade deste último pode constituir uma operação isenta de IVA enquanto prestações de serviços «estreitamente conexas» com o ensino, na acepção dessa mesma disposição, se essa disponibilização constituir um meio para que o ensino em causa, considerado a prestação principal, seja ministrado nas melhores condições, desde que, todavia, estejam reunidos os seguintes pressupostos, cuja verificação compete ao tribunal nacional:

— que tanto a prestação principal como a colocação à disposição com ela estreitamente conexa sejam efectuadas pelos organismos previstos no referido artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), tendo em conta, sendo caso disso, os requisitos eventualmente exigidos pelo Estado-Membro em causa nos termos do n.º 2, alínea a), desse mesmo artigo,

— a referida colocação à disposição seja de uma natureza ou de uma qualidade tais que, na falta desse serviço, não poderia ser assegurado que o ensino ministrado pelo estabelecimento destinatário e de que beneficiam, consequentemente, os respectivos estudantes teria valor equivalente, e

— tal colocação à disposição não se destine essencialmente a obter receitas suplementares mediante a realização de operações efectuadas em concorrência directa com empresas comerciais sujeitas a IVA.

Quanto à terceira questão

47 Como resulta dos n.os 12, 23 a 25, 34 e 35 do presente acórdão, a resposta à terceira questão é parte integrante da análise das duas primeiras questões, bem como das respostas que lhes foram dadas. Assim, não há que responder separadamente a essa questão.

Quanto às despesas

48 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

1) **O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que os termos «a educação da infância e da juventude, o ensino escolar ou universitário, a formação ou a reciclagem profissional» não abrangem a colocação de um professor, a título oneroso, à disposição de um estabelecimento de ensino, na acepção dessa mesma disposição, no qual esse professor assegura temporariamente funções docentes sob a responsabilidade deste último, mesmo que o próprio estabelecimento que coloca o professor à disposição seja um organismo de direito público com finalidades educativas ou outro organismo que o Estado-Membro em causa reconheça ter finalidades análogas.**

2) **O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), da Sexta Directiva 77/388, conjugado com o n.º 2 desse mesmo artigo, deve ser interpretado no sentido de que o facto de colocar um professor, a título oneroso, à disposição de um estabelecimento de ensino no qual esse professor assegura temporariamente funções docentes sob a responsabilidade deste último pode constituir uma operação isenta de IVA enquanto prestações de serviços «estreitamente conexas» com o ensino, na acepção dessa mesma disposição, se essa disponibilização constituir um meio para que o ensino em causa, considerado a prestação principal, seja ministrado nas melhores condições, desde que, todavia, estejam reunidos os seguintes pressupostos, cuja verificação compete ao tribunal nacional:**

— **que tanto a prestação principal como a colocação à disposição com ela estreitamente conexa sejam efectuadas pelos organismos previstos no referido artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), tendo em conta, sendo caso disso, os requisitos eventualmente exigidos pelo Estado-Membro em causa nos termos do n.º 2, alínea a), desse mesmo artigo,**

— **a referida colocação à disposição seja de uma natureza ou de uma qualidade tais que, na falta desse serviço, não poderia ser assegurado que o ensino ministrado pelo estabelecimento destinatário e de que beneficiam, consequentemente, os respectivos estudantes teria valor equivalente, e**

— **tal colocação à disposição não se destine essencialmente a obter receitas suplementares mediante a realização de operações efectuadas em concorrência directa com empresas comerciais sujeitas a IVA.**

Assinaturas