# ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

14 de Junho de 2007 *

No processo C-445/05,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 20 de Outubro de 2005, entrado no Tribunal de Justiça em 14 de Dezembro de 2005, no processo

**Werner Haderer**

contra

**Finanzamt Wilmersdorf,**

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: alemão.

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 Finanzamt Wilmersdorf, por D. Bak, na qualidade de agente,

— em representação do Governo grego, por S. Spyropoulos e S. Trekli, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo italiano, por I. M. Braguglia, na qualidade de agente, assistido por G. De Bellis, avvocato dello stato,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou e W. Mölls, 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 j), 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 W. Haderer, recorrente no processo principal, e o Finanzamt Wilmersdorf (a seguir «Finanzamt»), pelo facto de este último ter recusado isentar o primeiro do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), a que estava sujeito relativamente ao ano de 1990, pelas actividades docentes que exerceu na qualidade de colaborador independente («freier Mitarbeiter») do *Land* de Berlim.

## 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;

j) As lições dadas, a título pessoal, por docentes, relativas ao ensino escolar ou universitário;

[...]»

*Legislação nacional*

4 Resulta da decisão de reenvio que, segundo a jurisprudência do Bundesfinanzhof:

— a isenção prevista no § 4, n.º 21, alínea b), da Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz), na versão em vigor à data dos factos no processo principal (a seguir «UStG»), apenas se aplica aos institutos de ensino privados e a outros estabelecimentos de formação geral ou profissional, não se estendendo aos colaboradores independentes que ministrem aulas nesses institutos ou noutros estabelecimentos de formação, e

— o § 4, n.º 22, alínea a), da UStG apenas isenta as instituições mencionadas nessa mesma disposição, ou seja, as pessoas colectivas de direito público, as escolas superiores de administração e de economia, os «institutos superiores populares» (Volkshochschule) ou os estabelecimentos que prossigam objectivos de interesse público ou de uma organização profissional. Por conseguinte, não estão isentos os serviços prestados por pessoas singulares a essas instituições.

**Litígio no processo principal e questão prejudicial**

5 Segundo a decisão de reenvio, W. Haderer trabalhou durante vários anos na qualidade de colaborador independente para o *Land* de Berlim. Em 1990, deu aulas de apoio numa «universidade popular» («Volkshochschule») e aulas de cerâmica e de olaria noutra «universidade popular» e num centro de pais («Elternzentrum»). Nesse ano, o conjunto das actividades docentes exercidas por W. Haderer perfazia regularmente mais de 30 horas por semana.

6 Os contratos com base nos quais W. Haderer prestava os referidos serviços eram celebrados todos os semestres com o *Land* de Berlim, por seis meses. Incluíam cláusulas segundo as quais não eram «contratos de trabalho», no sentido que esse termo tem no âmbito do direito do trabalho alemão.

7 A remuneração de W. Haderer, paga pelo *Land* de Berlim, era calculada à hora. Os montantes das contribuições para a segurança social, dos seguros e dos impostos não eram retidos da sua remuneração. No caso de impedimento, não tinha direito à remuneração e, se as aulas fossem canceladas, recaía sobre ele o risco da perda da mesma remuneração, mesmo que a razão desse cancelamento fosse a falta de participantes.

8 No âmbito dos referidos contratos, W. Haderer beneficiou de um apoio financeiro para as suas contribuições para a reforma e o seguro de doença e de um subsídio de férias calculado de modo proporcional.

9 Não tendo recebido as declarações de W. Haderer relativas ao IVA dos anos de 1989 a 1991, o Finanzamt liquidou o IVA relativo a 1990 por aplicação do método de taxa fixa, pelo facto de o mesmo não preencher os requisitos previstos no § 4, n.$^{os}$ 21 ou 22, da UStG, para beneficiar de uma isenção.

10 O Finanzgericht negou provimento ao recurso interposto por W. Haderer dessa decisão, considerando que as suas actividades não estavam isentas ao abrigo da UStG.

11 W. Haderer interpôs recurso de revista no Bundesfinanzhof, alegando, nomeadamente, que os serviços docentes que prestou em 1990 estão isentos de IVA com base no artigo 13.°, A, n.° 1, alíneas i) e j), da Sexta Directiva.

12 O Bundesfinanzhof considera que as referidas prestações não podem estar isentas nos termos do artigo 13.°, A, n.° 1, alínea i), da Sexta Directiva, uma vez que uma pessoa singular não pode ser considerada «outros organismos que o Estado-Membro em causa considere prosseguirem fins análogos». Em contrapartida, no que diz respeito ao mesmo n.° 1, alínea j), interroga-se sobre se, para beneficiar da isenção prevista nesta última disposição, se exige que o serviço docente de um professor independente seja prestado directamente aos alunos enquanto seus destinatários, o que implicaria que estes últimos remunerassem o seu professor, ou se basta que seja efectuado numa escola ou numa universidade, como no processo principal.

13 Por conseguinte, tendo considerado que a decisão da causa submetida à sua apreciação exige uma interpretação da Sexta Directiva, o Bundesfinanzhof suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«As lições dadas, a título pessoal, por um docente, relativas ao ensino escolar ou universitário, só estão isentas do imposto, nos termos do artigo 13.°, A, n.° 1, alínea j), da [Sexta Directiva], quando o docente presta o seu serviço de ensino directamente aos alunos do ensino escolar [ou aos] estudantes universitários enquanto destinatários da prestação — sendo, portanto, pago por estes —, ou é suficiente que o docente preste o seu serviço de ensino a título pessoal a uma escola ou a um estabelecimento de ensino superior enquanto destinatários da prestação?»

## Quanto à questão prejudicial

14 Com a questão que coloca, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se as actividades docentes exercidas por um particular na qualidade de colaborador independente, em circunstâncias como as do processo principal, podem beneficiar de uma isenção do IVA por aplicação do artigo 13.°, A, n.° 1, alínea j), da Sexta Directiva. Em particular, aquele tribunal pergunta se, para efeitos dessa isenção, deve existir um vínculo directo entre o professor, enquanto prestador das lições, e os alunos ou os estudantes, enquanto destinatários destas, o que implicaria, segundo afirma, que estes últimos remunerassem directamente o professor.

15 O Finanzamt e o Governo italiano sustentam que actividades como as que estão em causa no processo principal não devem estar isentas de IVA. Ao invés, o Governo grego e a Comissão das Comunidades Europeias consideram que essas actividades devem estar isentas.

16 A título preliminar, há que referir que o artigo 13.°, 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.° 18; de 1 de Dezembro de 2005, Ygeia, C-394/04 e C-395/04, Colect., p. I-10373, n.° 16, e de 14 de Dezembro de 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, ainda não publicado na Colectânea, n.° 24).

17 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, as isenções previstas no artigo 13.° da Sexta Directiva são conceitos autónomos de 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).

18 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 de 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).

19 O mesmo se diga dos requisitos específicos exigidos para beneficiar dessas isenções e, em particular, dos relativos à qualidade ou à identidade do operador económico que efectua prestações abrangidas pela isenção (v., neste sentido, acórdão de 7 de Setembro de 1999, Gregg, C-216/97, Colect., p. I-4947, n.ºs 16 a 20).

20 No processo principal, é pacífico que, na Alemanha, não se considera que W. Haderer prossiga objectivos análogos aos dos organismos de direito público mencionados no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), da Sexta Directiva.

21 Consequentemente, há que analisar se as actividades como as que estão em causa no processo principal são abrangidas pelo artigo 13.°, A, n.° 1, alínea j), da referida directiva, nos termos do qual «as lições dadas, a título pessoal, por docentes, relativas ao ensino escolar ou universitário» estão isentas de IVA.

22 Neste contexto, há que recordar que o artigo 13.°, A, n.° 1, alínea j), da Sexta Directiva não contém nenhuma definição do conceito de «ensino escolar ou universitário», para efeitos dessa disposição.

23 Enquanto o órgão jurisdicional de reenvio não manifestou dúvidas sobre a questão de saber se as actividades em causa no processo principal podem ser abrangidas pelo referido conceito, o Finanzamt sustenta, no entanto, que, tendo em conta a interpretação estrita que se impõe em matéria de isenções de IVA, as aulas de cerâmica e de olaria ministradas por W. Haderer não comportam exigências análogas às das aulas habitualmente ministradas nas escolas ou nas universidades. Pelo contrário, essas aulas destinam-se exclusivamente ao lazer. O Finanzamt salienta que, ao passo que o artigo 13.°, A, n.° 1, alínea i), da Sexta Directiva abrange, além do ensino escolar ou universitário, «a educação da infância e da juventude» e «a formação ou a reciclagem profissional», a alínea j) desse mesmo n.° 1 limita-se a mencionar o referido ensino, com exclusão de qualquer outra forma de educação ou de formação.

24 A este respeito, embora seja verdade que os termos utilizados para designar a isenção prevista no artigo 13.°, A, n.° 1, alínea j), da Sexta Directiva são de interpretação estrita, adoptar uma interpretação especialmente rigorosa do conceito de «ensino escolar ou universitário» pode criar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado-Membro para outro, devido ao facto de os sistemas de ensino de cada um dos Estados-Membros estarem organizados de modo diferente. Tais divergências são incompatíveis com as exigências da jurisprudência recordadas no n.° 17 do presente acórdão.

25 Além disso, na medida em que a argumentação do Finanzamt sobre essa questão é extraída de uma interpretação específica dos conceitos de «escola» e de «Universidade» no sentido que lhe é dado no âmbito do sistema educativo alemão, há que recordar que a sujeição de determinada operação a IVA ou a sua isenção não podem depender da respectiva qualificação no direito nacional (v. acórdão Kingscrest Associates e Montecello, já referido, n.º 25).

26 Não sendo necessário, no presente acórdão, dar uma definição precisa do conceito comunitário de «ensino escolar ou universitário» para efeitos do regime do IVA, basta, no caso em apreço, observar que esse conceito não se limita apenas às modalidades de ensino em que é necessário fazer exames para se obter uma qualificação ou que permitem adquirir uma formação com o objectivo de exercer uma actividade profissional, mas inclui outras actividades em que a instrução é dada em escolas ou em universidades tendo em vista desenvolver os conhecimentos e as aptidões dos alunos ou dos estudantes, desde que essas actividades não tenham carácter puramente recreativo.

27 Compete ao órgão jurisdicional de reenvio, na medida do necessário, verificar novamente, à luz destes elementos, se as actividades em causa no processo principal são relativas ao «ensino escolar ou universitário», na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea j), da Sexta Directiva.

28 Por outro lado, para poder beneficiar da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea j), da Sexta Directiva, não basta que as lições sejam relativas ao ensino escolar ou universitário; devem, além disso, ser «dadas, a título pessoal, por docentes».

29 No processo principal, embora resulte dos autos que W. Haderer dá lições enquanto docente, não tendo esse facto sido impugnado pelo Finanzamt nem pelos Estados-Membros ou pela Comissão nas observações que apresentaram nos termos do artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça, coloca-se todavia a questão de saber se essas lições são dadas «a título pessoal».

30 Esta última expressão permite distinguir os serviços prestados pelos organismos mencionados no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), da Sexta Directiva dos previstos na alínea j) do mesmo n.º 1, que são efectuados por docentes, por sua própria conta e sob a sua própria responsabilidade.

31 Podem estar incluídas nessas prestações, por exemplo, as explicações, caso em que existe, em princípio, uma relação entre o conteúdo concreto das lições e as qualificações do professor. A este respeito, a redacção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea j), da Sexta Directiva em nada se opõe a que as lições ministradas simultaneamente a várias pessoas sejam abrangidas pela isenção instituída por essa disposição.

32 Além disso, como sustenta a Comissão, a exigência de que as lições sejam dadas a título pessoal não impõe necessariamente que haja um vínculo contratual directo entre os seus destinatários e o professor que as dá. Com efeito, tal vínculo contratual existe frequentemente com pessoas diferentes dos referidos destinatários, como pais de alunos ou de estudantes.

33 No processo principal, como resulta dos n.os 5 a 8 do presente acórdão, determinados elementos que constam dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça, isoladamente considerados, poderiam efectivamente indicar que W. Haderer exerce as suas actividades por sua própria conta e sob a sua própria

responsabilidade, exercendo-a, assim, «a título pessoal». É o que acontece, nomeadamente, quando não tem direito à remuneração, no caso de impedimento, e quando tem de suportar o risco da perda da mesma remuneração se as aulas forem canceladas.

34 Todavia, resulta destes mesmos números do presente acórdão que W. Haderer prestou os serviços em causa no processo principal, com base em contratos sucessivos celebrados com o *Land* de Berlim. Verifica-se que, salvo em caso de cancelamento de aulas por falta de alunos ou de estudantes, a remuneração que recebia era fixada numa base horária, independentemente do número de participantes nas aulas. Além disso, apesar de os referidos contratos especificarem que não eram «contratos de trabalho» na acepção que esse termo tem no direito do trabalho alemão, W. Haderer beneficiou de um apoio financeiro para as suas contribuições para a reforma e o seguro de doença e de um subsídio de férias calculado de modo proporcional. Por último, exerceu as actividades em causa no processo principal em centros de ensino para adultos administrados pelo *Land* de Berlim.

35 Os elementos expostos no número precedente parecem indiciar, o que competirá ao órgão jurisdicional de reenvio verificar tendo em conta todas as circunstâncias do processo principal, que W. Haderer, longe de dar aulas por sua própria conta e sob a sua própria responsabilidade, se colocou, na realidade, na qualidade de professor, à disposição do *Land* de Berlim, que o remunerou enquanto prestador de serviços em proveito do sistema educativo administrado pelo referido *Land*.

36 A Comissão alega que recusar a isenção em situações como a que é objecto do litígio no processo principal seria contrário ao objectivo comum das isenções específicas previstas no artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas i) e j), da Sexta Directiva e criaria uma lacuna no sistema composto por essas duas disposições. Com efeito, as lições dadas por professores independentes poderiam, em determinadas circunstâncias, ser comparáveis ao ensino ministrado pelos «organismos» mencionados no referido n.º 1, alínea i).

37 No entanto, o simples facto de as duas categorias de isenções que constam do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas i) e j), da Sexta Directiva se destinarem, nomeadamente, a promover o «ensino escolar ou universitário», enquanto actividade de interesse geral, não pode alicerçar a tese de que essas duas disposições formam, juntas, um sistema susceptível de fazer com que beneficiem da isenção do IVA as actividades que não preenchem os requisitos exigidos, respectivamente, por uma ou outra dessas disposições, cujos termos, como foi recordado nos n.os 16 a 19 do presente acórdão, são de interpretação estrita e abrangem unicamente as actividades nelas enumeradas e detalhadamente descritas.

38 Tendo em conta as observações precedentes, há que responder à questão colocada que, em circunstâncias como as do processo principal, as actividades de um particular que tem o estatuto de colaborador independente, que consistem em dar aulas de apoio escolar e aulas de cerâmica e de olaria em centros de ensino para adultos, só podem beneficiar da isenção de IVA prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea j), da Sexta Directiva se essas actividades forem lições dadas por um docente, por sua própria conta e sob a sua própria responsabilidade, e forem relativas ao ensino escolar ou universitário. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se é esse o caso no processo principal.

## Quanto às despesas

39 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:

**Em circunstâncias como as do processo principal, as actividades de um particular que tem o estatuto de colaborador independente, que consistem em dar aulas de apoio escolar e aulas de cerâmica e de olaria em centros de ensino para adultos, só podem beneficiar da isenção do imposto sobre o valor acrescentado prevista no artigo 13.°, A, n.° 1, alínea j), 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, se essas actividades forem lições dadas por um docente, por sua própria conta e sob a sua própria responsabilidade, e forem relativas ao ensino escolar ou universitário. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se é esse o caso no processo principal.**

Assinaturas