

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL

ELEANOR SHARPSTON

apresentadas em 8 de Março de 2007¹

1. Duas das isenções da Sexta Directiva IVA² têm por objecto, essencialmente, a educação e serviços estreitamente conexos prestados por estabelecimentos de ensino, bem como as lições dadas por docentes a título pessoal.

2. Os dois pedidos de decisão prejudicial ora em apreço colocam a questão de saber se aquelas isenções são extensivas à colocação de docentes de uma escola à disposição de outra, por um lado, e às lições dadas, num estabelecimento de ensino, por um professor independente.

A Sexta Directiva

3. Nos termos do artigo 2.º da Sexta Directiva³, as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, estão sujeitas a IVA.

4. O artigo 4.º, n.º 1, define sujeito passivo como aquele que «exerça, de modo independente», uma actividade económica, a qual, nos termos do artigo 4.º, n.º 2, inclui todas as actividades de prestação de serviços⁴.

5. O conceito de prestação de serviços encontra-se definido no artigo 6.º, n.º 1, como «qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens [...]»⁵. Não existe,

1 — Língua original: inglês.

2 — 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, várias vezes alterada). A partir de 1 de Janeiro de 2007, portanto após os momentos relevantes nos presentes processos, a Sexta Directiva foi revogada e substituída pela Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1), cujo objectivo é, segundo o seu terceiro considerando, reformular a estrutura e — principalmente — a redacção da Sexta Directiva sem que daí resultem alterações substanciais. Essas poucas alterações substanciais que, no entanto, foram efectuadas são irrelevantes para as questões em causa nos presentes processos.

3 — V. também artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 2006/112/CE.

4 — V. também artigo 9.º, n.º 1, primeiro e segundo parágrafos, da Directiva 2006/112/CE.

5 — V. também artigo 24.º, n.º 1, da Directiva 2006/112/CE.

portanto, uma lista de serviços sujeitos a IVA, mas o artigo 9.º, n.º 2, alíneas c) e e), relativo ao lugar de certas prestações de serviços, confirma que prestações de serviços que tenham por objecto actividades docentes e colocação de pessoal, são, em princípio, tributáveis⁶.

6. No entanto, o artigo 13.º, A («Isenções em benefício de certas actividades de interesse geral»)⁷ dispõe, entre outros, o seguinte:

«1. [...] os Estados-Membros isentarão [...]

[...]

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;

k) A colocação de pessoal à disposição, por instituições religiosas ou filosóficas para as actividades referidas nas alíneas b), g), h) [⁸] e i) e para fins de assistência espiritual;

[...]

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) [⁹] do n.º 1 à observância de uma ou mais das seguintes condições:

— os organismos em questão não devem ter como objectivo a obten-

6 — V. também artigos 52.º, alínea a), e 56.º, n.º 1, alínea f), respectivamente, da Directiva 2006/112/CE.

7 — V. também artigos 132.º a 134.º da Directiva 2006/112 CE.

8 — As alíneas b), g) e h) cobrem, essencialmente, a hospitalização e a assistência médica, as actividades de assistência social e de segurança social e a protecção da infância e da juventude.

9 — As alíneas l), m) e n) cobrem, no essencial, as actividades de natureza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica, desportiva ou prestações de serviços culturais.

ção 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;

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:

- 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;
- 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.»
- 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;

Factos e tramitação processual nacional no processo C-434/05, Horizon College

7. De acordo com o pedido de decisão prejudicial, o Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West Friesland (Horizon College) é um estabelecimento de ensino situado em Alkmaar, nos Países Baixos. Para os efeitos do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), da Sexta Directiva, trata-se

de uma organização que o Estado-Membro define como tendo por objecto a educação. Ministra principalmente ensino de nível secundário e profissional.

estejam temporariamente indisponíveis, devem ser substituídos durante o período da sua indisponibilidade para garantir o objectivo de prestação de serviços de ensino e que a cobrança de IVA agrava imediatamente o custo desse ensino.

8. Também colocou, pelo menos entre 1995 e 1999, professores à disposição de outros estabelecimentos de ensino, para satisfazer situações temporárias de escassez de pessoal docente. Nos termos do contrato de destacamento, o trabalho era distribuído ao professor pelo outro estabelecimento, o qual pagava igualmente o seguro de responsabilidade civil. O salário do professor continuava a ser pago pelo Horizon College, que apenas reclamava o custo simples do outro estabelecimento, sem obter qualquer lucro ou cobrar IVA.

9. As autoridades fiscais consideraram, no entanto, que o serviço prestado não estava coberto pelas isenções previstas na Sexta Directiva, tendo, por isso, emitido um aviso de liquidação adicional de IVA relativamente aos anos de 1995 a 1999.

10. O Horizon College impugnou essa liquidação. O seu recurso está actualmente pendente no Hoge Raad (Supremo Tribunal), o qual refere que, quando membros do corpo docente de um estabelecimento de ensino

11. O Hoge Raad questiona se essa situação pode estar abrangida pelo conceito de «ensino» ou pelo conceito de «prestações de serviços [...] estreitamente conexas». Procura, assim, obter uma decisão prejudicial sobre as seguintes questões:

«1. O artigo 13.º, A, proémio e 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 conexas 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?»

entanto, uma contribuição para os custos do seu seguro de saúde e do seu plano de reforma, bem como um «subsídio de férias», calculado com base numa percentagem dos seus honorários.

Factos e tramitação processual nacional no processo C-445/05, Haderer

12. De acordo com o pedido de decisão prejudicial, W. Haderer trabalhou durante alguns anos para o *Land* de Berlim na qualidade de colaborador independente. Em 1990, trabalhou em diversos centros de ensino para adultos¹⁰, com uma duração semanal frequentemente superior a 30 horas, prestando «apoio a actividades escolares» e dirigindo um curso de cerâmica e olaria.

13. O seu estatuto estava coberto por contratos renovados regularmente, os quais estipulavam expressamente que não criavam um vínculo laboral. Os honorários de W. Haderer eram calculados com base nas horas de trabalho efectivamente prestado. Se um curso fosse cancelado por qualquer motivo ou se W. Haderer estivesse impedido de trabalhar por motivos de doença ou outros, não tinha direito a um salário. Recebia, no

14. W. Harderer não entregou declarações de IVA relativamente aos seus honorários. As autoridades entendem que o deveria ter feito pelo que o tributaram em sede de IVA.

15. W. Harderer impugnou essa tributação, em primeiro lugar, com o fundamento de que não exercia a sua actividade de modo independente (não correspondendo, assim, à definição de «sujeito passivo») e, em segundo lugar, com o fundamento de que a sua actividade estava, em todo o caso, isenta de IVA ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i) e/ou alínea j), da Sexta Directiva.

16. O recurso interposto por W. Haderer encontra-se pendente no Bundesfinanzhof (Tribunal Federal de Finanças), que aceita a conclusão do tribunal inferior segundo a qual W. Haderer exercia efectivamente a sua actividade a título independente¹¹ e confirma que os serviços que prestava não

10 — Duas Volkshochschule (escolas superiores populares) e um Elternzentrum (centro para idosos).

11 — Ainda que o exacto grau da sua independência seja questionável à luz de determinados elementos do processo (v., *supra*, n.ºs 12 e 13), é com base neste facto dado como provado pelo tribunal de reenvio que o Tribunal de Justiça deve prosseguir a sua apreciação.

podem ser objecto de isenção de IVA ao abrigo de qualquer disposição legal nacional aplicável¹². Questiona, no entanto, se este último facto é inteiramente compatível com o direito comunitário. Apresenta, entre outras, as seguintes observações:

— W. Harderer não é um organismo «que o Estado-Membro em causa considere [prosseguir] fins análogos», na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), porque não é «considerado» como tal;

— as lições no centro de ensino para adultos no qual prestou os seus serviços, tal como definidas pela legislação nacional, estão abrangidas pelo conceito de «ensino escolar ou universitário» do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea j);

— pode, ainda assim, questionar-se se as lições dadas por um professor particular apenas estão isentas se este as der directamente aos alunos ou estudantes,

sendo consequentemente remunerado por estes últimos, ou se os serviços podem ser prestados numa escola ou numa universidade.

17. O Bundesfinanzhof procura assim obter uma resposta à seguinte questão:

«As lições dadas, a título pessoal, por um docente [¹³], relativas ao ensino escolar ou universitário, só estão isentas do imposto, nos termos do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea j), da Directiva 77/388/CEE, quando o docente presta o seu serviço de ensino directamente aos alunos do ensino escolar/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 estabelecimento do ensino superior enquanto destinatários da prestação?»

12 — A Comissão referiu, nas suas observações, que o § 4(21)(b) da Umsatzsteuergesetz (lei do imposto sobre o volume de negócios) foi alterado em 1999 de tal forma que parece isentar agora de IVA os serviços dos docentes não assalariados que ensinam em estabelecimentos de ensino que preenchem certos requisitos.

13 — Esta frase é uma tradução literal do original alemão, o qual, por sua vez, segue de forma fiel a redacção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea j), da Sexta Directiva, e poderia portanto ter sido traduzida, segundo a versão inglesa da mesma disposição, como «lições dadas, a título pessoal, por docentes, relativas ao ensino escolar ou universitário».

Tramitação processual no Tribunal de Justiça

18. No processo C-434/05, foram apresentadas observações escritas pelo Horizon College, pelo Governo dos Países Baixos, pelo Governo grego e pela Comissão. No processo C-445/05, foram apresentadas observações escritas pela autoridade fiscal recorrida, pelos Governos italiano e grego e pela Comissão.

19. As audiências em ambos os processos tiveram lugar consecutivamente no dia 14 de Dezembro de 2006. No processo C-445/05, W. Haderer, embora tenha requerido uma audiência, não esteve representado. A autoridade fiscal e o Governo alemão também não apresentaram quaisquer observações orais. Foram no entanto apresentadas observações pelo Governo grego e pela Comissão. Estes últimos, em conjunto com o Horizon College e o Governo dos Países Baixos, apresentaram igualmente observações orais no processo C-434/05.

Apreciação

Natureza das isenções previstas no artigo 13.º, A, da Sexta Directiva

20. Observou-se a existência de um paradoxo na natureza e na terminologia do IVA

comunitário, que tentarei elucidar em seguida. Normalmente, um «sujeito passivo» não suporta qualquer encargo decorrente deste imposto. Desde que todos os bens e serviços que adquire sejam tributados, o sujeito passivo pode recuperar o imposto em causa através daquele que cobra aos seus clientes. No entanto, se as suas aquisições estiverem «isentas», o respectivo custo reflectirá um elemento de IVA incorporado que não pode ser deduzido nem recuperado. Chegou a dizer-se que «quem apreender o sentido disto não terá problemas em compreender o IVA»¹⁴.

21. Embora esta última afirmação possa parecer optimista, pelo menos na parte em que se trata de compreender inteiramente as isenções previstas no artigo 13.º, A, da Sexta Directiva, vale, ainda assim, a pena parar para analisar o paradoxo antes de examinar as isenções relevantes no presente contexto.

22. O IVA é um imposto geral sobre o consumo, aplicado (como «imposto a jusante») a todos os bens e serviços como uma proporção do preço destes, qualquer que seja o número de transacções ocorridas anteriormente no processo de produção e de distribuição. É exigível em cada transacção à taxa aplicável, após prévia dedução do

¹⁴ — J. Reugebrink e M. E. van Hilten, *Omzetbelasting* (Deventer, 1997), p. 40, citado por B. Terra e J. Karius, *A Guide to the European VAT Directives* (IBFD, 2006), Tomo 1, p. 443.

montante de IVA («imposto a montante») que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço¹⁵.

em causa está inteiramente liberta (nessa fase) de qualquer encargo de IVA. Quando uma operação está isenta *sem* esse direito a dedução, qualquer IVA a montante que tenha sido cobrado sobre os elementos constitutivos do preço continuará integrado no preço.

23. O encargo é, assim, normalmente suportado pelo consumidor final que, não sendo um sujeito passivo que actue nessa qualidade e não fazendo qualquer prestação tributável a jusante, não pode cobrar imposto a jusante nem deduzir imposto a montante.

24. No que diz respeito às isenções de IVA, deve estabelecer-se uma distinção entre duas categorias: as que dão direito a dedução¹⁶ e as que não dão direito a dedução¹⁷.

26. Para ilustrar o que precede, tomemos um exemplo hipotético no qual um serviço é prestado ao preço de 100 (imposto não incluído), em que parte do custo da prestação desse serviço representa bens ou serviços adquiridos a montante a um preço líquido tributável de 50, em que a taxa de IVA aplicável é de 20%.

25. Quando uma operação está isenta *com* direito a dedução do imposto a montante, o resultado é que a entrega de bens ou serviços

27. Normalmente, quando o fornecimento consiste numa transacção tributável, o prestador do serviço pagará 60 pelas prestações a montante, dos quais 10 correspondem a IVA, e cobrará 120 pelo serviço, dos quais 20 correspondem a IVA. Destes 20, deduzirá os 10 que pagou e entrega o remanescente à autoridade fiscal. O seu cliente, se for um consumidor final, suportará a totalidade do IVA, isto é, 20. Se, no entanto, o seu cliente for outro sujeito passivo, para quem o serviço constitua um elemento do custo de outra prestação tributável a jusante, o encargo de 20 será novamente recuperável do imposto a jusante que cobra aos seus próprios clientes, e o custo para ele corresponderá apenas ao preço líquido de 100.

15 — V. artigo 2.º da Primeira Directiva do Conselho 67/227/CEE, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3), e artigo 1.º, n.º 2, da Directiva 2006/112. As deduções são reguladas pelos artigos 17.º a 20.º da Sexta Directiva (artigos 167.º a 192.º da Directiva 2006/112).

16 — Cobrindo, essencialmente, entregas a clientes noutros Estados-Membros ou num país terceiro e reguladas pelos artigos 14.º a 16.º da Sexta Directiva; v., igualmente, artigos 140.º a 166.º da Directiva 2006/112. (Em derrogação à regra geral, alguns Estados-Membros foram igualmente autorizados a aplicar uma «taxa-zero» a determinadas entregas, com o mesmo efeito de uma isenção com direito a dedução).

17 — Nomeadamente, isenções «no território do país», nos termos do artigo 13.º da Sexta Directiva; v., igualmente, artigos 132.º a 137.º da Directiva 2006/112/CE.

28. Se a prestação do serviço constituir uma transacção isenta *com* direito a dedução¹⁸, não dá lugar a IVA mas o prestador do serviço pode ainda assim «deduzir» (ou seja, nessas circunstâncias, recuperar da autoridade fiscal) o imposto a montante no valor de 10. O custo para o cliente, quer seja um consumidor final ou um sujeito passivo que efectue uma prestação tributável a jusante, será apenas de 100.

29. Se a prestação de serviço constituir uma transacção isenta *sem* direito a dedução, o prestador do serviço terá que suportar ele mesmo o encargo do IVA a montante no valor de 10 (reduzindo o seu lucro, caso exista¹⁹, nesse valor) ou, com maior probabilidade, na medida em que as forças do mercado o permitam, repercuti-lo nos seus clientes mediante a cobrança de um preço de 110, nenhum dos quais poderá constituir IVA dedutível. Neste último caso, o custo para o cliente, se este for um consumidor final, será superior ao que se verificaria se a transacção tivesse sido isenta com direito a dedução, mas inferior ao que se verificaria se a transacção não estivesse de todo isenta. No entanto, se o cliente for um sujeito passivo que efectua prestações tributáveis a jusante, o custo será mais elevado do que em qualquer dos outros casos, uma vez que

não há IVA que possa ser deduzido ou recuperado. O imposto a montante no valor de 10 está incorporado no preço pago. E, nesse caso, o aumento do custo reflectir-se-á normalmente no preço dessas prestações a jusante.

30. As isenções do artigo 13.º, A, da Sexta Directiva são todas *sem* direito a dedução²⁰. Muitas delas dizem provavelmente respeito a prestações efectuadas a consumidores finais, para os quais o resultado será, assim, um custo inferior. O ensino escolar e universitário, por exemplo, destina-se geralmente a estudantes que não são sujeitos passivos e para os quais a educação não representa uma componente do custo de uma prestação tributável a jusante²¹. Isto pode explicar, em parte, a razão pela qual isentar de IVA uma prestação é intuitivamente considerado «uma boa coisa».

31. Contudo, não é assim em todos os casos. A formação ou a reciclagem profissional de trabalhadores, por exemplo, podem de facto ser pagas pelo empregador, para quem as

18 — Ou um fornecimento a taxa zero; v. nota 16.

19 — Essas isenções dizem frequentemente respeito a prestações efectuadas por entidades sem fins lucrativos, em que a diferença entre os custos das prestações tributáveis a montante e o preço isento a jusante pode ser constituída, principal ou inteiramente, pelos custos com pessoal ou outras despesas não incluídos no âmbito de aplicação do IVA.

20 — Trata-se de isenções dentro do território do país; v., *supra*, nota 17. Para analisar a relação entre os dois tipos de isenção, v. acórdão de 7 de Dezembro de 2006, Eurodental (C-240/05, Colect., p. I-11479, n.ºs 23 e segs.), e conclusões do advogado-geral D. Ruiz-Jarabo Colomer nesse mesmo processo, n.ºs 24 e segs.

21 — Na medida em que sejam cobradas propinas, o estabelecimento de ensino celebrará geralmente um contrato com os pais tendo como objecto a prestação de serviços de educação aos seus filhos, mas o efeito é o mesmo.

propinas constituem uma componente do custo das suas prestações a jusante. Nesses casos, pressupondo que — como acontece geralmente — as prestações do empregador estão sujeitas a tributação a jusante, a isenção terá como consequência um custo mais elevado do que se a formação tivesse sido sujeita a IVA²², e esse aumento terá repercussões no preço das referidas prestações.

32. Consequentemente, pode verificar-se que as isenções ao abrigo do artigo 13.º, A, nem sempre sejam vantajosas em termos de alívio do encargo de IVA. Esta consideração pode explicar a abordagem matizada que o Tribunal de Justiça tem adoptado de forma constante na interpretação dos termos dessas isenções. No acórdão Comissão/Alemanha²³, por exemplo, relativamente ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), o Tribunal de Justiça afirmou, por um lado, que as isenções devem ser objecto de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre todas as prestações de serviços efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo²⁴, e, por outro lado, que a noção de serviços estreitamente conexos com o ensino não requer uma interpretação particularmente estrita, na medida em que a isenção se destina a garantir que o benefício desse ensino não se torne inacessível em razão do

acréscimo dos custos deste ensino que resultaria das prestações desses serviços serem sujeitas a IVA²⁵.

33. Parece-me que, em todo o caso, é necessária prudência na interpretação das isenções. Não obstante o princípio de que as excepções a uma qualquer regra devem normalmente ser objecto de interpretação estrita, neste caso nem uma abordagem sistematicamente estrita nem uma abordagem sistematicamente lata são necessariamente adequadas. O efeito no erário público e no bolso privado não é sistematicamente previsível. Também não se deve utilizar a questão de saber se o custo do acesso a um serviço é ou não agravado por força da tributação como critério rigoroso de determinação da aplicabilidade de uma isenção. Parece inevitável que o custo do acesso a praticamente qualquer serviço isento incluirá pelo menos algum IVA pago a montante que não é dedutível. Contudo, a manifesta intenção de aliviar a carga fiscal dos consumidores individuais de vários serviços de utilidade social, frequentemente prestados por organismos públicos ou de beneficência²⁶, pode constituir uma orientação útil na interpretação das isenções, apesar

25 — V. n.º 47, e jurisprudência aí referida.

26 — Não sendo exaustiva, a lista de isenções constante do artigo 13.º, A, tinha, de acordo com a nota justificativa da proposta da Comissão para a Sexta Directiva, o fim de abranger, «as isenções previstas já na maioria dos Estados-Membros» (Bulletin of the European Communities, suplemento 11/73, n.º 7, p. 15). A lista originalmente constante do artigo 14.º da proposta (*ibidem*, p. 41; JO 1973, C 80, p. 1) foi, todavia, substancialmente modificada no decurso do processo legislativo no Conselho.

22 — V., *supra*, n.º 29.

23 — Acórdão de 20 de Junho de 2002, Comissão/Alemanha (C-287/00, Colect., p. I-5811, n.º 50).

24 — V. n.º 43, e jurisprudência aí referida; v., mais recentemente, acórdão de 14 de Dezembro de 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, Colect., p. I-12121, n.º 23).

de não poder ser determinante no que diz respeito à definição destas.

tário e o desejo de controlo fiscal individual por parte de cada Estado-Membro²⁹.

34. Também se pode ter presente que, em 2000, a Comissão afirmou que: «A privatização crescente das actividades que constituíam tradicionalmente o domínio exclusivo do sector público conduziu a uma distorção acrescida da concorrência entre os serviços isentos, não tributáveis e tributáveis. Parece necessária uma modernização do regime do IVA aplicável a essas prestações de serviços mediante a tomada em consideração dos diferentes interesses em causa, em especial os dos cidadãos utilizadores desses serviços. [...] [A]s isenções sem direito à dedução para as actividades de carácter social, educativo, cultural, etc. deveriam ser reexaminadas com a finalidade de se verificar se ainda respondem às necessidades actuais»²⁷.

35. Até agora, essa comunicação não produziu qualquer fruto²⁸. As respostas às questões submetidas nos processos ora em apreço devem, por isso, ser procuradas num ambiente legislativo algo nebuloso, caracterizado, além disso, por uma tensão entre o apelo à harmonização fiscal a nível comuni-

36. O Tribunal de Justiça realçou também — entre outros, no acórdão Comissão/Alemanha — que as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva constituem conceitos autónomos do direito comunitário que têm por objectivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado-Membro para outro³⁰ e que o objectivo do artigo 13.º, A, não é isentar todas as actividades de interesse geral, mas apenas as que nele são enumeradas e descritas de maneira muito detalhada³¹.

37. Tendo em conta todas as considerações precedentes, tentarei lograr uma interpretação o mais clara possível dos termos exactos das isenções em questão. Esta é a abordagem que me parece melhor servir os interesses da harmonização comunitária e da segurança jurídica.

27 — Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu — Estratégia para melhorar o funcionamento do sistema do IVA no mercado interno, COM(2000)0348 final, anexo, ponto 2.1.

28 — Mesmo que tivesse produzido, a comunicação em si mesma é posterior ao momento relevante para as questões submetidas ao Tribunal, em ambos os processos ora em apreço.

29 — Como o Comité Económico e Social afirmou: «[o] facto de um conceito aceite em princípio há trinta e três anos ainda parecer estar tão longe de se concretizar como estava nessa altura é consequência da atitude dos Estados-Membros. A história da legislação do IVA na Europa é um catálogo de fracassos, não por parte da Comissão, que tem agido com admirável consistência e incansável esforço para tentar fazer evoluir a situação, mas sim por parte dos Estados-Membros, que permanentemente frustraram esses esforços» [Parecer do Comité Económico e Social sobre a Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu intitulada «Estratégia para melhorar o funcionamento do sistema do IVA no mercado interno» (JO 2001, C 193, p. 45)].

30 — V. n.º 44, e jurisprudência aí citada. Ver, mais recentemente, acórdão de 7 de Dezembro de 2006, Comissão/Grécia (C-13/06, Colect., p. I-11563, n.º 9).

31 — V. n.º 45, e jurisprudência aí citada. V., mais recentemente, acórdão Eurodental, já referido na nota 20, n.º 43.

Paralelismos e divergências entre os dois processos

38. Existem diferenças claramente objectivas entre as situações do Horizon College e de W. Haderer. Sobretudo, essas diferenças indicam de forma clara que a situação do Horizon College deve ser apreciada à luz do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), e que a situação de W. Haderer deve ser apreciada à luz do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea j). O serviço prestado pelo Horizon College a outros estabelecimentos de ensino não pode recair no âmbito de aplicação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea j), a título de «lições dadas, a título pessoal, por docentes». Nem W. Haderer é um organismo «que o Estado-Membro em causa considere» que prossegue a educação como fim, na acepção do 13.º, A, n.º 1, alínea i), (embora não se possa afirmar que os indivíduos nunca podem ser considerados como tal, em circunstância alguma)³².

39. Para além das diferenças há, no entanto, paralelismos a estabelecer.

40. No que diz respeito às disposições legais em causa, as duas alíneas exigem uma abordagem coerente, na medida do possível. Não só fazem parte da mesma categoria ampla das isenções de interesse público,

como dizem igualmente respeito à mesma categoria, mais circunscrita, da educação e das lições particulares. Pode defender-se que as alíneas i) e j) são concebidas para regular, entre si, a totalidade das isenções nesse domínio³³.

41. A um nível mais específico, o potencial obstáculo à isenção reside, em ambos os casos, na existência de um estabelecimento de ensino intermediário. Se os mesmos docentes do Horizon College tivessem ensinado os mesmos alunos no contexto das actividades próprias do Horizon College, a isenção seria clara. O facto de o terem feito no contexto de um destacamento noutra escola retira essa clareza. A mesma conclusão vale no caso de W. Haderer. Se este tivesse dado lições particulares directamente aos alunos, em instalações particulares (suas ou deles), não haveria problema. O facto de essas lições terem sido dadas no contexto de centros de ensino para adultos gera o problema.

42. Nessa perspectiva, parece-me importante apreciar em primeiro lugar, relativamente a ambos os processos, a natureza do serviço prestado e a identidade do destina-

32 — Comparar acórdãos de 11 de Agosto de 1995, *Bulthuis-Griffioen* (C-453/93, Colect., p. I-2341), e de 7 de Setembro de 1999, *Gregg* (C-216/97, Colect., p. I-4947), especialmente n.ºs 14 a 19.

33 — Comparar acórdão de 10 de Setembro de 2002, *Ambulanter Pflegedienst Kügler* (C-141/00, Colect., p. I-6833, n.º 36), relativamente a diferentes tipos de prestações médicas isentas pelas alíneas b) e c).

tário desse serviço, por forma a obter uma interpretação coerente. Seguidamente, examinarei certas questões remanescentes, relativas a cada processo.

A natureza e o destinatário do serviço prestado

43. Uma tese possível seria que, com base nos factos expostos nos pedidos de decisão prejudicial, tanto o Horizon College como W. Haderer apenas estavam a prestar um serviço aos respectivos estabelecimentos intermediários e não aos estudantes desses estabelecimentos. Os estudantes eram parte de uma relação contratual ou equivalente apenas com o estabelecimento intermediário. Os contratos de destacamento do Horizon College estipulavam que cabia ao estabelecimento intermediário supervisionar e dirigir o ensino ministrado pelos professores destacados. No caso de W. Haderer, não é especificado o alcance da supervisão exercida pelos centros de ensino sobre a sua prestação, mas parece resultar claramente das regras aplicáveis ao pagamento descritas que os estudantes pagavam ao centro pelos serviços daquele, exactamente da mesma forma que fariam se o centro tivesse empregado W. Haderer directamente, e, por isso, apenas poderiam responsabilizar o centro pela qualidade desses serviços.

44. Segundo esta tese, o serviço de educação era prestado aos estudantes pelos estabelecimentos intermediários, embora fossem os

empregados do Horizon College e W. Haderer quem, em concreto, ensinava. Ao invés, o serviço prestado pelo Horizon College e por W. Haderer aos estabelecimentos intermediários não consistia em educação ou em lições propriamente ditas, já que era aos estudantes, e não aos estabelecimentos, que se destinavam essa educação ou essas lições. O serviço consistia antes, na disponibilização de pessoas (pessoal ou, no caso de W. Haderer, ele próprio) para permitir que os estabelecimentos intermediários ministrassem educação ou lições aos seus estudantes.

45. Consequentemente, tal serviço não poderia estar isento a título de «educação» ou de «lições», ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas i) e j), respectivamente.

46. A Comissão propõe uma tese diferente, que distingue duas situações.

47. Na sua opinião, o serviço prestado pelo Horizon College consistia na colocação de pessoal à disposição do estabelecimento intermediário, serviço que não está coberto pelo artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), ou por

qualquer outra isenção³⁴. A actividade de W. Haderer pode, contudo, ser classificada como prestação de lições na acepção da alínea j), pois, de facto, ele dava lições a título pessoal. A identidade do destinatário do serviço não é especificada nos termos da isenção, como acontece noutras isenções. Por conseguinte, é irrelevante a esse respeito. As alíneas i) e j) são concebidas essencialmente para, em conjunto, cobrirem todas as isenções de actividades de educação — a alínea i), no que diz respeito às pessoas colectivas, e a alínea j), no que diz respeito às pessoas singulares.

os professores do Horizon College. Já que os professores prestam um serviço de educação aos estudantes, quer estejam empregados no estabelecimento em que de facto ensinam ou noutra estabelecimento que os disponibiliza, o serviço de disponibilização de professores recai no âmbito do conceito de educação para efeitos do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i).

48. No que diz respeito à situação do Horizon College, a tese da Comissão é partilhada, no essencial, pelos Governos grego e dos Países Baixos. Contudo, o Horizon College salienta o objectivo de não aumentar o custo de um serviço público ou de beneficência³⁵. Defende que o custo é suportado em última instância pelo contribuinte e que o ensino, em si mesmo, é prestado directamente aos estudantes pelos professores e não pelo estabelecimento que os emprega. O estabelecimento intermediário seria incapaz de cumprir o seu dever estatutário para com os seus estudantes sem

49. No que me diz respeito, porém, concordo nesta matéria com os Governos grego e dos Países Baixos e com a Comissão. Quando um estabelecimento de ensino coloca professores à disposição de outro estabelecimento de ensino, onde aqueles ensinam os estudantes deste último sob sua direcção e responsabilidade, a prestação efectuada pelo primeiro estabelecimento não tem por objecto «educação» mas sim pessoal docente. E, como a Comissão assinalou na audiência, «a educação, a formação ou a reciclagem profissional» que os estudantes recebem num estabelecimento de ensino não consistem meramente no que os professores prestam com base no seu conhecimento e competências. Incluem, antes, todo o quadro de instalações, materiais didácticos, recursos técnicos, política educativa e infra-estrutura organizativa no estabelecimento de ensino específico em que esses professores trabalham.

34 — Apesar de a Comissão não mencionar especificamente a alínea k), citada no n.º 6, *supra*, que constitui a única isenção aplicável à disponibilização de pessoal, parece claro que o destacamento em causa não preenche as condições que consistem em a prestação ser efectuada por instituições religiosas ou filosóficas ou ter como fim a assistência espiritual.

35 — Para além dos acordãos de 11 de Janeiro de 2001, Comissão/França (C-76/99, Colect., p. I-249), e de 20 de Junho de 2002, Comissão/Alemanha, já referido no n.º 32, *supra*, o Horizon College refere os acordãos de 10 de Setembro de 2002, Ambulanter Pflegedienst Kügler, já referido na nota 33, n.º 29, e de 21 de Março de 2002, Kennemer Golf (C-174/00, Colect., p. I-3293, n.º 19).

50. Parecerá provavelmente paradoxal que, quando um prestador se limita a recuperar o custo preciso que suportou com algo que recai fora do âmbito do IVA (nomeadamente, salários pagos aos empregados), sem ele próprio acrescentar qualquer valor, a transacção esteja sujeita a imposto «sobre o valor acrescentado». Contudo, como vimos, a isenção de IVA não garante a inexistência de paradoxo. Além disso, muitos ou a maioria dos que efectuem prestações tributáveis suportam custos salariais que não podem deduzir ou ignorar quando do cálculo do seu IVA a jusante, pelo que não seria justo que apenas aqueles que disponibilizam pessoal o fizessem. Além disso, muitas ou a maioria das prestações de pessoal têm fim lucrativo e concorrem com outras prestações equivalentes, pelo que não seria justo isentar apenas as que não são lucrativas.

51. Todavia, no que diz respeito à situação de W. Haderer, considero mais difícil concordar com a tese da Comissão, muito embora a compreenda.

52. Em primeiro lugar, parece-me que a situação em causa está excluída numa leitura normal dos termos do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea j) — excepto talvez na versão alemã, circunstância esta que talvez tenha justificado o pedido de decisão prejudicial.

53. Em alemão, a expressão «von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht» poderá eventualmente ser interpretada no sentido de que se refere a quaisquer lições dadas por um professor que não faz parte do pessoal empregado de um estabelecimento de ensino.

54. Contudo, em todas as outras versões linguísticas em que a Sexta Directiva foi originalmente adoptada, o serviço descrito consiste claramente na prestação de lições particulares³⁶ e essa definição deve, na minha opinião, prevalecer sobre uma redacção apenas parcialmente divergente numa única versão linguística.

55. A situação mais típica evocada é sem dúvida a das lições individuais dadas por um professor, na sua própria casa ou na do estudante. Admito, contudo, que as lições dadas a grupos de indivíduos podem recair no âmbito desse conceito, que a relação contratual não tem necessariamente de ser estabelecida entre o professor e o estudante em particular (como a Comissão assinalou, o contrato pode na verdade ser celebrado com os pais do estudante) e que o local em que as lições são dadas não é determinante.

36 — «[P]rivattimer givet af undervisere» em dinamarquês; «pri-veessen die particulier door docenten worden gegeven» em neerlandês; «tuition given privately by teachers» em inglês; «leçons données, à titre personnel, par des enseignants» em francês; «lezioni impartite da insegnanti a titolo personale» em italiano.

56. Todavia, não penso que as lições dadas a uma turma de estudantes sob a égide de um estabelecimento de ensino, organizado por este nas suas instalações e sob sua direcção possam estar abrangidas pela redacção da disposição em causa, especialmente quando as cláusulas financeiras e contratuais são definidas autonomamente pelo estabelecimento de ensino com os estudantes, por um lado, e o professor, por outro. Como o Governo italiano defende, o conceito de lições particulares não pode incluir, num entendimento corrente, esse tipo de cláusula³⁷.

57. No que diz respeito à alegação da Comissão segundo a qual o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea j), deve ser interpretado no sentido de que tem por fim abranger todas as lições dadas a estudantes por professores a título pessoal, que não estejam abrangidos pela alínea i), independentemente de serem dadas no quadro de uma relação particular ou de um estabelecimento de ensino, não creio que a mesma possa ser suportada pela letra ou pela história das disposições.

58. Na proposta original da Sexta Directiva³⁸, a isenção das prestações de ensino tinha a seguinte redacção:

«a prestação de serviços, e as entregas de bens acessórios, com fins educativos ou directamente relacionados com a educação, a formação ou a reciclagem profissional, por:

— organismos de direito público; ou,

— estabelecimentos particulares de ensino colocados sob a supervisão das autoridades públicas competentes e autorizados a preparar estudantes para a obtenção de uma qualificação escolar, universitária ou profissional, reconhecida ou aprovada pelo Estado.»

59. Embora diferente da do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), a formulação finalmente aprovada parece abranger essencialmente a mesma área e partilha claramente com aquela o objectivo de isentar o ensino público e o ensino oficialmente aprovado, mas de tributar outros serviços de educação no sector privado.

60. Na proposta original, não existia um precursor da actual alínea j). Esta última foi

37 — V. também acórdão do Conseil d'État (Conselho de Estado) francês, de 26 de Janeiro de 2000, no processo 169 626 (*Revue de Droit Fiscal* n.º 47, 2000, p. 1553), e, em especial, conclusões de Goulard, commissaire du gouvernement (agente do Governo).

38 — Já referida na nota 26; artigo 14.º, A, n.º 1, alínea i), da proposta.

inserida na Directiva num momento relativamente tardio, sem quaisquer comentários prévios (registados), e, por isso, «sobre ela não pesa uma história legislativa demonstrável»³⁹.

61. Para isentar os serviços dos professores independentes da forma que a Comissão defende, teria sido relativamente simples incluir esses professores na alínea i). O facto de isso não ter sido feito pode não ser determinante em si mesmo, mas as diferenças entre os termos das alíneas i) e j) sugerem que se pretendeu que esta última (que diz apenas respeito às lições particulares relativas ao ensino escolar ou universitário, e não à formação ou à reciclagem profissional, e não cobre prestações estreitamente conexas) constituísse uma excepção de carácter limitado ao princípio da tributação de todas as prestações de educação não cobertas pela alínea i). Assim sendo, sou da opinião que, no interesse de uma interpretação clara, certa e harmonizada, aquela alínea deve ser interpretada com base na sua redacção e não como acessória à alínea i).

62. Estou consciente de que a conclusão a que assim chego pode não parecer inteiramente satisfatória. Isentar de IVA os serviços de um professor se a prestação for directamente efectuada aos estudantes ou se for empregado por uma escola, mas não se o professor celebrar um contrato independente com uma escola para ensinar os respectivos estudantes, parece perverso, especialmente se se tiver em conta o objectivo de não prejudicar o acesso à educação em razão do agravamento do custo dessa educação com IVA. Poderia alegar-se que uma situação como a de W. Haderer não pode cair num vazio jurídico entre dois dispositivos que, em conjunto, parecem concebidos para a sustentar. Além disso, seria injusto se W. Haderer se visse agora devedor de uma obrigação de imposto que deveria ter sido suportada, se fosse o caso, pelos centros de educação para adultos para os quais trabalhou.

63. Contudo, podem formular-se várias contra-objecções a essas objecções.

64. Já assinala-se que a lista de isenções do artigo 13.º, A, n.º 1, não é, infelizmente, de natureza sistemática, pelo que não pode necessariamente extrapolar-se, de uma isenção para outra, deduções quanto à intenção do legislador. Mas, se o legislador não pretendeu que a disponibilização de pessoal docente a um estabelecimento de ensino estivesse isenta a título de «educação,

39 — Terra, B.; Kajus, J. — *A Guide to the Sixth VAT Directives*, IBFD, 1991, vol. A, pp. 604 e 605.

formação ou reciclagem profissional», não existe justificação necessária para pressupor que pretendeu isentar, a título de «lições», a prestação de serviços individuais de ensino a um estabelecimento dessa natureza. Se fosse essa a intenção, parece-me que seria necessária uma clarificação da redacção das isenções.

65. Além disso, de um ponto de vista prático, é provável que o tipo de contrato celebrado por uma pessoa na situação de W. Haderer constitua uma alternativa (seja por que razão for) a um contrato de trabalho com o estabelecimento de ensino em causa e não uma alternativa a um contrato privado com estudantes a título individual. De facto, se estivessemos perante o último caso, poderia considerar-se que o estabelecimento de ensino efectua uma prestação ao professor em vez da situação inversa. Todavia, parece-me que, em contrapartida da mesma remuneração líquida e dos mesmos benefícios, um contrato de trabalho pode na verdade implicar um custo superior para o estabelecimento de ensino (em termos de contribuições sociais e outros encargos, ou de várias outras obrigações impostas ou assumidas pelos empregadores face aos respectivos trabalhadores) ao de um contrato com um prestador de serviços independente não sujeito a IVA.

66. Neste caso, não é certo que a sujeição da prestação do serviço a IVA aumentasse o

custo da educação mais do que o recurso a um contrato de trabalho convencional. Embora se deva ter presente o objectivo de não agravar o custo do acesso à educação ⁴⁰, essa consideração pode ter que ser equilibrada com outras que lutam contra a evasão ou a elisão do custo da protecção social justificável. Em última análise, a questão de saber se é desejável o recurso a (sub)contratados independentes, por oposição a contratos de trabalho, não deve ser resolvida — de uma forma ou de outra — através da aplicação ou não aplicação de uma isenção de IVA, cujo objectivo geral é aliviar o encargo sobre os consumidores de certos serviços considerados de interesse público.

67. Além disso, embora seja certamente lamentável que W. Haderer tivesse de suportar um encargo que não deveria suportar, o papel deste Tribunal de Justiça não é determinar o resultado do processo nacional, mas interpretar o direito comunitário tal como este deve ser aplicado em geral. Pode ainda acontecer que W. Haderer tenha a possibilidade de, retroactivamente e mesmo nesta fase, repercutir nos estabelecimentos de ensino em que trabalhou o encargo de qualquer imposto que devesse ter cobrado.

40 — Deve recordar-se, contudo, que se a educação prestada por um estabelecimento em que um professor como W. Haderer presta os seus serviços estiver isenta, o seu custo já inclui IVA a montante não recuperável (incluindo sobre o equipamento didáctico e materiais como, por exemplo, a argila utilizada em cerâmica), mas, de acordo com o objectivo do artigo 13.º, A, o lucro eventualmente realizado pelo estabelecimento estará isento de IVA.

68. À luz das considerações precedentes, sou da opinião que uma disponibilização de pessoal docente como a efectuada pelo Horizon College não deve ser considerada «educação» na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), da Sexta Directiva e que os serviços de ensino como os que W. Haderer prestou não devem ser considerados «lições dadas, a título pessoal, por docentes» na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea j)).

69. Debruçar-me-ei agora sobre as questões remanescentes, específicas a cada um dos processos.

Processo C-434/05, Horizon College: prestações estreitamente conexas

70. O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), da Sexta Directiva isenta não apenas a educação e a formação profissional, mas também as prestações de bens ou de serviços com elas estreitamente conexas. O Tribunal de Justiça definiu um serviço acessório desse tipo como um serviço que constitui «não um fim em si, mas o meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador»⁴¹.

71. O Horizon College e a Comissão alegam que a colocação de pessoal docente por um estabelecimento de ensino noutro estabelecimento constitui, em princípio, uma prestação de um serviço estreitamente conexo com a educação. Se os estudantes obtêm educação ou formação profissional de um estabelecimento de ensino e este último sofre de falta temporária de professores ou instrutores qualificados, o destacamento de pessoal qualificado de outro estabelecimento permitirá beneficiar, nas melhores condições, da educação ou da formação obtidas.

72. Esta opinião mostra-se tão imediata e obviamente correcta, do ponto de vista do senso comum, que, na verdade, seria necessária uma razão muito poderosa para a afastar. Os Governos grego e dos Países Baixos adiantaram argumentos a favor da sua alegação de que as disponibilizações de pessoal pelo Horizon College não podem ser isentas com esse fundamento, mas não considero esses argumentos suficientemente poderosos.

73. Ambos os governos alegam que a isenção está excluída porque a prestação em causa (a disponibilização de pessoal docente do Horizon College) não se dirige aos destinatários dos serviços de educação ou de formação profissional (os estudantes), mas ao prestador desse serviço principal (o outro estabelecimento de ensino). O Governo dos Países Baixos acrescenta que a

⁴¹ — V. acórdão de 1 de Dezembro de 2005, Ygeia (C-394/04 e C-395/04, Colect., p. I-10373, n.º 19), e jurisprudência aí referida.

disponibilização de pessoal não é conexa com a prestação de serviços de educação ou de formação pelo Horizon College aos seus próprios estudantes. Assim, não é «estritamente conexa» nem com o serviço principal isento prestado aos estudantes do outro estabelecimento nem com a actividade principal isenta do Horizon College.

74. O Governo dos Países Baixos, em particular, refere vários acórdãos⁴² para apoiar a sua alegação de que, no essencial, para poder ser considerada «estritamente conexa», uma prestação deve ser efectuada no contexto da mesma relação prestador/destinatário que a prestação principal isenta. Contudo, não parece que em nenhum desses acórdãos o Tribunal de Justiça tenha baseado a sua fundamentação nesse critério. No acórdão CPP, por exemplo, o Tribunal de Justiça nem sequer analisou a questão da existência de um «serviço conexo»⁴³ e, no acórdão Comissão/Alemanha, embora os dois serviços (educação universitária para estudantes e actividades de investigação realizadas por universidades a título oneroso) fossem prestados a destinatários manifestamente diferentes, o Tribunal de Justiça baseou a sua fundamentação no facto de as actividades de investigação não serem de todo indispensáveis ao ensino universitário⁴⁴.

75. Além disso, no acórdão Stichting Kinderopvang Enschede⁴⁵, o Tribunal de Justiça aceitou claramente que, em princípio, quando uma instituição que presta serviços de guarda de crianças, isentos ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas g) ou h), da Sexta Directiva, serve também, em alternativa, de intermediário entre outras pessoas que prestam serviços de guarda de crianças e pessoas que procuram os referidos serviços, esse serviço autónomo pode ser considerado «estritamente conexo» com a guarda de crianças, embora, nesse caso, a instituição não preste, ela própria, o serviço de guarda de crianças a esses destinatários particulares.

76. Mas o Tribunal de Justiça também deixou claro nesse acórdão que um determinado número de condições deve ser preenchido para se beneficiar de isenção.

77. Nesse contexto, é pertinente mencionar a alegação do Governo grego segundo a qual as disponibilizações de pessoal pelo Horizon College têm que ser consideradas tributáveis porquanto o Tribunal de Justiça não tem ao seu dispor informação suficiente para avaliar se têm, de facto, direito à isenção.

78. No entanto, pergunta-se ao Tribunal de Justiça, se «a situação em que, a título

42 — Acórdãos de 25 de Fevereiro de 1999, CPP (C-349/96, Colect., p. I-973); de 1 de Janeiro de 2001, Comissão/França, já referido na nota 35; de 20 de Junho de 2002, Comissão/Alemanha, já referido na nota 23; de 3 de Março de 2005, Arthur Andersen (C-472/03, Colect., p. I-1719); e de 1 de Dezembro de 2005, Ygeia, já referido na nota 41.

43 — V., em especial, n.ºs 22 a 24 do acórdão.

44 — V., em especial, n.º 48 do acórdão.

45 — Acórdão de 9 de Fevereiro de 2006, Stichting Kinderopvang Enschede (C-415/04, Colect., p. I-1385).

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» integra, *em princípio*, o conceito de serviço estreitamente conexo com a educação ou a formação, na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i). Em minha opinião, o serviço assim definido integra esse conceito. Em definitivo, apenas integrará *de facto* esse conceito se preencher um determinado número de condições, questão que terá que ser apreciada pelo tribunal nacional competente. O facto de o Tribunal de Justiça não dispor de toda a informação de que necessita para formular uma conclusão não lhe permite decidir que o serviço não pode ser isento, nem o impede de oferecer orientação quanto à avaliação das condições a serem preenchidas.

79. Essas condições decorrem dos termos da própria Sexta Directiva, tal como foi clarificada pelo acórdão proferido no processo *Stichting Kinderopvang Enschede*.

80. Em primeiro lugar, uma vez que o serviço principal com o qual a prestação é estreitamente conexa consiste no serviço de educação prestado, não pelo próprio *Horizon College*, mas pelo estabelecimento intermediário, essa prestação de educação deve preencher as condições previstas no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i) ⁴⁶. Em particular, deve constituir «educação da infância e da

juventude, [...] ensino escolar ou universitário, [...] formação ou [...] reciclagem profissional» e deve ser «[efectuado] por organismos de direito público prosseguindo o mesmo fim e por outros organismos que o Estado-Membro em causa considere prosseguirem fins análogos».

81. Em segundo lugar, a disponibilização de pessoal deve ser «[indispensável] à realização das operações isentas», na acepção do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b), primeiro travessão. Tal significa, adaptando a fórmula utilizada no acórdão proferido no processo *Stichting Kinderopvang Enschede* ⁴⁷, que a natureza e a qualidade dessa disponibilização devem ser tais que os estabelecimentos intermediários não pudessem ter a garantia de obter um serviço do mesmo valor sem recorrer ao destacamento de pessoal docente do *Horizon College*.

82. A esse respeito, tal como foi realçado pelo Governo dos Países Baixos, o tribunal nacional deve apurar se uma agência de colocação ou outro fornecedor de pessoal (cujos serviços estariam sujeitos a IVA) poderia ter prestado um serviço do mesmo valor. Por exemplo, pode ou não acontecer que os procedimentos de recrutamento e de formação de pessoal do *Horizon College* sejam tais que garantam um elevado nível de

46 — V. acórdão *Stichting Kinderopvang Enschede*, n.ºs 21 a 23, e parte dispositiva.

47 — V. n.ºs 25 a 28, e parte dispositiva.

peçoal docente ou que uma agência esteja em princípio mais bem colocada para fornecer peçoal temporário num prazo muito curto. Esses factores, bem como quaisquer outros com relevo para a qualidade do serviço prestado, devem ser avaliados pelo tribunal competente.

em questão. O apuramento de mais factos pode ser necessário para determinar se essa era a proposta de base do acordo de destacamento, ou apenas uma consequência acessória.

83. Em terceiro lugar, nos termos do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b), segundo travessão, o objectivo principal não deverá ser obter receitas suplementares mediante a realização de operações em concorrência directa com as de empresas comerciais sujeitas a IVA. A esse respeito, como o Governo dos Países Baixos indicou, poderá não ser suficiente estabelecer que o Horizon College não cobrou mais do que o custo dos salários e outras despesas relacionadas com o emprego dos docentes destacados. Mesmo que não tivesse disponibilizado os professores aos outros estabelecimentos de ensino, o Horizon College teria tido, provavelmente, que pagar os seus salários. O Tribunal de Justiça não dispõe de informação quanto à questão de saber se os docentes em causa estavam empregados a tempo parcial no Horizon College e destacados noutro local para completar o horário semanal de trabalho, ou se durante os períodos em causa os seus serviços não eram de todo solicitados pelo Horizon College. Em qualquer caso, a operação gerou receitas suplementares (e, logo, um lucro adicional — ou uma redução do prejuízo), ainda que não tenha sido cobrada acima do custo simples do peçoal

84. Em quarto lugar, deve realçar-se que os Estados-Membros têm o direito de subordinar a concessão de isenções a determinado número de outras condições, nos termos do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva⁴⁸. A imposição dessas condições adicionais não foi referida no presente processo, podendo assim deduzir-se que nenhuma se aplica. No entanto, se forem impostas condições ao abrigo dessa disposição, o seu preenchimento deve ser claramente verificado pelo tribunal nacional.

85. Finalmente, no que diz respeito à terceira questão submetida pelo Hoge Raad, é naturalmente necessário que a disponibilização de peçoal seja efectuada por uma instituição ou organismo referido no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i). Não é contestado que o Horizon College constitui um desses organismos.

48 — V., *supra*, n.º 6.

Processo C-445/05, Haderer: ensino escolar ou universitário

86. Nas observações escritas que apresentou ao Tribunal de Justiça, a autoridade fiscal recorrida invocou um tipo específico de objecção à isenção no caso de W. Haderer. A referida autoridade defende que as lições de porcelana, cerâmica e o «apoio a actividades escolares» dadas por W. Haderer não constituem «ensino escolar ou universitário» na acepção de várias disposições nacionais. Em especial, aquelas actividades não preenchem o programa pré-determinado que caracteriza necessariamente esse ensino.

87. Já concluí que as lições de W. Haderer não podem, em qualquer caso, ser objecto de isenção. Contudo, parece-me importante tornar claro que a isenção não deve ser excluída com base no fundamento invocado pela autoridade fiscal.

88. O tribunal de reenvio considera provado que as áreas abrangidas pelo ensino parecem efectivamente constituir «ensino escolar ou universitário» e é difícil discordar dessa apreciação. Por um lado, «apoio a actividades escolares» deve, por definição, cair nessa categoria. Por outro lado, o ensino da confecção de artigos de porcelana ou de

cerâmica é muito comum nas escolas da Europa. Embora não seja, talvez, a disciplina mais rigorosamente académica, essa formação oferece, todavia, o desenvolvimento de competências manuais e artísticas do tipo geralmente prosseguido no ensino escolar.

89. O conceito de ensino escolar ou universitário na acepção da isenção deve ser definido a nível comunitário⁴⁹. Na minha opinião, essa definição deve ser relativamente ampla. Se não for, muitos tipos de lições destinadas a apoiar crianças em idade escolar podem ficar sujeitas a IVA, contra o manifesto objectivo da isenção. Deve, obviamente, existir uma linha de demarcação entre lições isentas e actividades meramente recreativas sem valor educativo, mas qualquer matéria ou actividade em que seja geralmente dada instrução nas escolas ou universidades deve, na minha opinião, recair no âmbito de aplicação da isenção, independentemente de seguir um programa ou curriculum rigorosamente definido.

90. Além disso, parece essencial e inevitável que o conceito de «ensino escolar ou

⁴⁹ — Existe, certamente, uma jurisprudência relativamente abundante sobre os conceitos de ensino e de formação no contexto das proibições de discriminação no acesso a esses serviços, mas não pode ser totalmente transposta para o contexto das isenções de IVA.

universitário» tenha a mesma definição nas alíneas i) e j). A aceitar-se o argumento da autoridade fiscal, certos tipos de ensino e de formação efectivamente ministrados em

estabelecimentos de ensino oficial estariam assim excluídos da isenção prevista na alínea i), com consequências altamente problemáticas.

Conclusão

91. Por conseguinte, sou da opinião que o Tribunal de Justiça deve responder da seguinte forma às questões submetidas pelo Hoge Raad, no processo C-434/05:

- Numa interpretação correcta do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), da Sexta Directiva 77/388/CEE, a colocação de um professor à disposição de um estabelecimento de ensino, para aí, sob direcção dessa instituição de ensino, leccionar por um período de tempo limitado, não constitui uma prestação de serviços de educação, de formação ou de reciclagem profissional, mas constitui, em princípio, a prestação de um serviço com ela estreitamente conexo.
- Para beneficiar da isenção de IVA nos termos daquela disposição, a prestação em causa deve ser efectuada por organismos de direito público ou outras organizações nos termos ali referidos e tem que observar as condições previstas no artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b), da mesma directiva, como o Tribunal de Justiça esclareceu no seu acórdão de 9 de Fevereiro de 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, e, sendo caso disso, as condições previstas no 13.º, A, n.º 2, alínea a).

92. No processo C-445/05, sou da opinião de que o Tribunal de Justiça deve responder da seguinte forma ao Bundesfinanzhof:

- Numa interpretação correcta do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea j), da Directiva 77/388/CEE, o conceito de lições dadas por docentes a título pessoal não inclui a situação de um professor independente que celebra um contrato com um estabelecimento de ensino para dar lições a estudantes em cursos organizados por esse estabelecimento, nas respectivas instalações e sob sua direcção, relativamente às quais o estabelecimento de ensino, e não o professor, é remunerado pelos estudantes.