

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

2 de junho de 2016 (\*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 9.º, n.º 1 – Conceitos de ‘sujeito passivo de imposto sobre o valor acrescentado’ e de ‘atividade económica’ – Artigo 24.º, n.º 1 – Conceito de ‘prestação de serviços’ – Obras de engenharia rural – Construção e exploração de um sistema de evacuação de águas por uma sociedade comercial sem escopo lucrativo – Relevância do financiamento das obras através de apoios estatais e da União Europeia»

No processo C-263/15,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Kúria (Supremo Tribunal, Hungria), por decisão de 14 de maio de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 3 de junho de 2015, no processo

**Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft.,**

**Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft.**

contra

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV),**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: D. Šváby, presidente de secção, J. Malenovský e M. Vilaras (relator), juízes,  
advogado-geral: E. Sharpston,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

considerando as observações apresentadas:

– em representação do Governo húngaro, por M. Z. Fehér e G. Koós, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por K. Talabér-Ritz e M. Owsiany-Hornung, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

**Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 9.º, n.º 1, e 24.º, n.º 1, da Diretiva 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).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft. e a Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft., sociedades comerciais sem escopo lucrativo, à Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (Direção Regional Tributária do Transdanúbio Meridional, Hungria) («NAV») relativamente ao direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) das faturas emitidas pela Recontír BPM Kft. pelos trabalhos realizados por conta dessas sociedades.

## **Quadro jurídico**

### *Direito da União*

3 O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 dispõe que as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade estão sujeitas a IVA.

4 O artigo 9.º, n.º 1, da referida diretiva prevê:

«Entende-se por ‘sujeito passivo’ qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende-se por ‘atividade económica’ qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.»

5 O artigo 24.º, n.º 1, da mesma diretiva dispõe:

«Entende-se por ‘prestação de serviços’ qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.»

### *Direito húngaro*

6 O artigo 5.º, n.º 1, da az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Lei CXXVII de 2007, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, a seguir «Lei do IVA») prevê:

«Sujeito passivo: pessoa ou entidade com capacidade jurídica que exerça uma atividade económica em seu próprio nome, independentemente do lugar, finalidade e resultado dessa atividade. [...]»

7 O artigo 6.º, n.º 1, da Lei do IVA dispõe:

«Atividade económica: toda a atividade que é exercida com intenção empresarial ou com carácter permanente e regular, com fim ou resultado lucrativo, e com independência.»

8 O artigo 16.º da Lei do IVA dispõe:

«É irrelevante para a entrega de bens ou para a prestação de serviços que estas se realizem tendo por base um contrato, uma disposição legal, uma decisão judicial ou administrativa – ainda que não se pronuncie sobre o mérito –, ou em leilão.»

9 Segundo o artigo 259.º, n.º 6, da Lei do IVA:

«Contraprestação: qualquer vantagem patrimonial, incluindo os ativos reconhecidos para a redução

de um crédito existente, mas com exclusão das indemnizações por perdas e danos».

10 O artigo 4.º, n.º 1, da a gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény (Lei IV de 2006 sobre as sociedades comerciais) dispõe:

«Podem igualmente ser constituídas sociedades comerciais para a realização de uma atividade económica coletiva que não vise a obtenção de lucro (sociedade comercial sem escopo lucrativo). A sociedade comercial sem escopo lucrativo poderá ser constituída e funcionar sob qualquer forma societária. O carácter não lucrativo da sociedade comercial deverá constar da sua denominação social, juntamente com a indicação da forma societária.»

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

11 As recorrentes no processo principal são «sociedades comerciais sem escopo lucrativo» que, a esse título, exercem uma atividade económica não dirigida para a obtenção de lucro e que só podem realizar uma atividade económica de tipo empresarial com carácter complementar. As recorrentes foram constituídas com a finalidade de efetuarem, nos terrenos propriedade dos seus sócios, um conjunto de obras de engenharia rural, concretamente uma canalização para a evacuação de águas, um depósito e um poço para aluviões, e de proceder, uma vez concluídas as obras, à exploração destas.

12 Os trabalhos necessários à realização dessas obras foram financiados com fundos estatais e da União Europeia. Para realizar esses trabalhos, as recorrentes no processo principal dispõem das autorizações administrativas e da autorização dos proprietários dos terrenos em causa. Além disso, está previsto que as recorrentes no processo principal recebam dos referidos proprietários uma taxa de exploração das obras de engenharia rural por um período de oito anos.

13 As recorrentes no processo principal confiaram a preparação e a realização das operações à Recontír BPM, que emitiu faturas com IVA pelos trabalhos efetuados, que as recorrentes desejavam deduzir.

14 Todavia, o direito à dedução reivindicado pelas recorrentes no processo principal foi negado pela NAV por considerar que a atividade planeada não era uma «atividade económica», na aceção do artigo 6.º da Lei do IVA, quer quanto aos troços que fazem parte da rede viária, e que, portanto, podem ser utilizados por todos, quer quanto aos troços situados em propriedade privada. As recorrentes no processo principal não são, portanto, «sujeitos passivos» relativamente a essa atividade. Não exercem nenhuma atividade relativamente aos seus sócios ou a terceiros que possa ser qualificada de «prestação de serviços». A exploração habitual das obras de engenharia rural, que consiste em manter em condições de limpeza a pista de betão e os seus arredores e garantir que a água flui livremente, entra no âmbito de conservação da via pública e constitui uma obrigação legal, não uma prestação de serviços. As receitas de reduzido valor que as recorrentes planeavam receber com a exploração dessas obras de engenharia rural não correspondem ao conceito de «contraprestação» da Lei do IVA.

15 O recurso interposto desta decisão de indeferimento pelas recorrentes no processo principal foi julgado improcedente na primeira instância com os mesmos fundamentos apresentados pela NAV.

16 Consequentemente, as recorrentes no processo principal interpuseram um recurso de cassação na Kúria (Supremo Tribunal, Hungria), no qual alegaram que, enquanto sociedades comerciais, são «sujeitos passivos», baseando-se nessa qualidade num dado objetivo. Consideram que a possibilidade de exercerem o direito à dedução depende da classificação da atividade exercida e que, para a caracterização da definição de «atividade económica», na aceção do artigo

6.º, n.º 1, da Lei do IVA, basta o exercício de qualquer atividade permanente ou regular tendo como resultado a obtenção de uma contraprestação. Não se exige expressamente a obtenção de lucro para que seja uma «atividade económica».

17 O órgão jurisdicional de reenvio salienta que o conceito de «atividade económica» é muito amplo e que nem a realização de lucro, nem o financiamento dos investimentos através de apoios estatais, tem influência neste domínio. Em sua opinião, para qualificar uma atividade de «prestação de serviços», é irrelevante que as recorrentes no processo principal cumpram a obrigação de manutenção imposta por lei. Em contrapartida, o órgão jurisdicional de reenvio questiona se a taxa paga nos termos do contrato de exploração e de utilização deve ser considerada uma contraprestação e se existe uma relação direta entre a manutenção das obras de engenharia rural realizadas graças aos investimentos e essa contraprestação.

18 Foi nestas circunstâncias que a Kúria (Supremo Tribunal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

1) Nas circunstâncias dos autos, agem as recorrentes [no processo principal] na qualidade de sujeitos passivos, tendo em conta que a interpretação do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva [2006/112] não exclui do conceito de atividade económica as atividades realizadas pelas sociedades comerciais, ainda que só possam exercer uma atividade económica de tipo empresarial com carácter complementar?

2) Para efeitos da consideração das recorrentes [no processo principal] como sujeitos passivos, é relevante a circunstância de uma parte substancial do seu investimento ser financiada com apoio estatal e de, no contexto da sua exploração, auferirem receitas pela cobrança de uma taxa de valor reduzido?

3) Na hipótese de uma resposta negativa à segunda questão, poder-se-á considerar que a referida «taxa» constitui a contraprestação de um serviço, e que existe uma relação direta entre a prestação do serviço e o pagamento da contraprestação?

4) Constitui a exploração do investimento uma prestação de serviços por parte das recorrentes [no processo principal], na aceção do artigo 24.º da Diretiva [2006/112], ou não se pode considerar que se trata de uma prestação de serviços por ser o cumprimento de uma obrigação legal?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

19 Com as suas quatro questões, que importa analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que a exploração de obras de engenharia rural como as que estão em causa no processo principal, por uma sociedade comercial sem escopo lucrativo, constitui um atividade económica na aceção desta disposição, não obstante a circunstância de, por um lado, uma parte substancial destas obras ter sido financiada por apoios estatais e, por outro, a sua exploração só gerar receitas provenientes de uma taxa de valor reduzido. Pergunta também se o artigo 24.º da referida diretiva deve ser interpretado no sentido de que essa exploração de obras de engenharia rural constitui uma prestação de serviços e se existe uma relação direta entre essa prestação e a taxa que será a sua contraprestação, não obstante a circunstância de se tratar do cumprimento de obrigações legais.

20 Convém recordar que, embora a Diretiva 2006/112 atribua um âmbito de aplicação muito lato ao IVA, apenas são abrangidas por este imposto as atividades que tenham carácter económico (v., designadamente, acórdãos de 26 de junho de 2003,

MKG?Krafftfahrzeuge?Factoring, C?305/01, EU:C:2003:377, n.º 39; de 26 de junho de 2007, T?Mobile Austria e o., C?284/04, EU:C:2007:381, n.º 34, e de 29 de outubro de 2009, Comissão/Finlândia, C?246/08, EU:C:2009:671, n.º 34).

21 Com efeito, nos termos do artigo 2.º da Diretiva 2006/112, relativo às operações tributáveis, são sujeitas ao IVA, para além das importações de bens, as aquisições intracomunitárias de bens, as entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo. Além disso, por força do artigo 9.º da referida diretiva, entende-se por sujeito passivo qualquer pessoa que exerça, de modo independente, uma atividade económica, independentemente do fim ou do resultado dessa atividade (v., designadamente, acórdãos de 26 de março de 1987, Comissão/Países Baixos, 235/85, EU:C:1987:161, n.º 6; de 16 de setembro de 2008, Isle of Wight Council e o., C?288/07, EU:C:2008:505, n.os 26 e 27, e de 29 de outubro de 2009, Comissão/Finlândia, C?246/08, EU:C:2009:671, n.º 35).

22 Do mesmo modo, a análise dos conceitos de «entregas de bens» e «prestações de serviços» demonstra que estes conceitos, que definem, em parte, as operações tributáveis nos termos da Diretiva 2006/112, têm um carácter objetivo e aplicam-se independentemente dos objetivos e dos resultados das operações em causa (v., neste sentido, acórdão de 12 de janeiro de 2006, Optigen e o., C?354/03, C?355/03 e C?484/03, EU:C:2006:16, n.º 44).

23 O conceito de «atividade económica» é definido no artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 no sentido de que inclui todas as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, nomeadamente as operações que implicam a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência (v., nomeadamente, acórdãos de 26 de junho de 2007, T?Mobile Austria e o., C?284/04, EU:C:2007:381, n.º 33; de 29 de outubro de 2009, Comissão/Finlândia, C?246/08, EU:C:2009:671, n.º 36, e de 20 de junho de 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C?219/12, EU:C:2013:413, n.º 16).

24 A este respeito, importa esclarecer que, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112, o conceito de «exploração» se refere, em conformidade com as exigências do princípio da neutralidade do sistema comum do IVA, a todas as operações, seja qual for a sua forma jurídica, destinadas a auferir receitas do bem em questão com carácter de permanência (v., neste sentido, acórdãos de 26 de junho de 2007, T?Mobile Austria e o., C?284/04, EU:C:2007:381, n.º 38, e de 13 de dezembro de 2007, Götz, C?408/06, EU:C:2007:789, n.º 18).

25 Além disso, segundo o artigo 24.º da Diretiva 2006/112, entende-se por prestação de serviços qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.

26 Ora, a matéria coletável de uma prestação de serviços é constituída por tudo o que é recebido como contraprestação do serviço prestado e, deste modo, uma prestação de serviços só é tributável se houver uma relação direta entre o serviço prestado e a contraprestação recebida. Daqui resulta que uma prestação de serviços só é efetuada «a título oneroso», na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112, e só é assim tributável, se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são efetuadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efetivo do serviço fornecido ao beneficiário (acórdãos de 3 de março de 1994, Tolsma, C?16/93, EU:C:1994:80, n.os 13 e 14; de 21 de março de 2002, Kennemer Golf, C?174/00, EU:C:2002:200, n.º 39, e de 6 de outubro de 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C?267/08, EU:C:2009:619, n.º 19).

27 É à luz destes elementos que há que responder às questões submetidas.

28 Em primeiro lugar, resulta da decisão de reenvio que a atividade em causa consiste na

exploração de obras de engenharia rural que comportam uma canalização para a evacuação de águas, um depósito e um poço para aluviões. Deve considerar-se que essa atividade está abrangida no conceito de «atividade económica», na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112, caso seja realizada com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.

29 A questão de saber se essa atividade visa auferir receitas com carácter de permanência é uma questão de facto que deve ser apreciada tendo em conta o conjunto dos dados do caso concreto, entre os quais figura, nomeadamente, a natureza do bem em causa (v. acórdãos de 19 de julho de 2012, R?dlihs, C?263/11, EU:C:2012:497, n.º 33, e de 20 de junho de 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C?219/12, EU:C:2013:413, n.º 19).

30 No caso vertente, as prestações efetuadas ou a efetuar pelas recorrentes no processo principal consistem na exploração das obras de engenharia rural e da via pública, que integra alguns dos seus troços, para garantir o livre escoamento das águas em permanência, designadamente pela manutenção dessas obras. Estas prestações dão ou darão lugar a uma remuneração, pretendendo as recorrentes no processo principal cobrar uma taxa de exploração das obras de engenharia rural por um período determinado de oito anos aos proprietários dos terrenos em causa.

31 Nessas condições, há que considerar que a exploração destas obras está assegurada para daí se auferirem receitas.

32 A este propósito, embora não seja certo que as recorrentes no processo principal tenham iniciado a exploração das obras de engenharia rural na data em que reivindicaram o seu direito à dedução do IVA já pago, importa recordar que quem tem a intenção, confirmada por elementos objetivos, de iniciar de modo independente uma «atividade económica» na aceção do artigo 9.º da Diretiva 2006/112 e para esse fim efetua as primeiras despesas de investimento deve ser considerado sujeito passivo (v., por analogia, acórdãos de 21 de março de 2000, Gabalfrisa e o., C?110/98 a C?147/98, EU:C:2000:145, n.º 47, e de 8 de junho de 2000, Breitsohl, C?400/98, EU:C:2000:304, n.º 34).

33 Além disso, há que declarar que o período de oito anos previsto para a sua cobrança confere à taxa de exploração planeada um carácter de permanência, na aceção da jurisprudência referida no n.º 23 do presente acórdão.

34 A existência de receitas com carácter de permanência não pode ser posta em causa pelo facto de as recorrentes no processo principal só a título complementar poderem exercer uma atividade económica de tipo empresarial.

35 Por um lado, deve recordar-se que resulta tanto da própria redação do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 como da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, para considerar que a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo é exercida com o fim de daí auferir receitas, é indiferente que esta exploração vise ou não obter lucros (v., designadamente, acórdão de 20 de junho de 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C?219/12, EU:C:2013:413, n.º 25), de modo que o facto de, devido à sua forma societária, as recorrentes no processo principal apenas a título complementar poderem exercer uma atividade económica de tipo empresarial é irrelevante para a conclusão da existência de uma atividade económica destinada a obter receitas com carácter de permanência.

36 Por outro lado, a relevância para o carácter económico dessa atividade de um possível exercício da atividade em causa no processo principal a título complementar depende da análise do conjunto das condições de exploração das obras de engenharia rural para determinar se são

utilizadas com o fim de auferir receitas com efetivo caráter de permanência (v., neste sentido, acórdãos de 26 de setembro de 1996, Enkler, C?230/94, EU:C:1996:352, n.º 27, e de 19 de julho de 2012, R?dlihs, C?263/11, EU:C:2012:497, n.º 34).

37 Não obstante, vistos os elementos de facto comunicados pelo órgão jurisdicional de reenvio e já analisados nos n.os 30 a 33 do presente acórdão, afigura-se que, devido à sua duração, deve ser conferido um caráter de permanência à taxa de exploração planeada de modo a considerar a exploração destas obras como uma «atividade económica», na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112.

38 Por último, a circunstância de os investimentos realizados terem sido financiados, numa parte substancial, por apoios concedidos pelo Estado-Membro e pela União não pode influenciar a natureza económica ou não da atividade desenvolvida ou projetada pelas recorrentes no processo principal, uma vez que o conceito de «atividade económica» tem caráter objetivo e aplica-se independentemente, não só dos objetivos e dos resultados das operações em causa, mas também do modo de financiamento escolhido pelo operador em questão, mesmo quando se trate de subvenções públicas (v., no que se refere à proibição de limitar o direito a dedução, acórdão de 6 de outubro de 2005, Comissão/França, C?243/03, EU:C:2005:589, n.os 32 e 33, e de 23 de abril de 2009, PARAT Automotive Cabrio, C?74/08, EU:C:2009:261, n.os 20 e 26).

39 Em segundo lugar, a exploração das obras de engenharia rural só pode integrar a categoria das prestações de serviços efetuadas a título oneroso se existir uma relação direta entre o serviço prestado e a taxa de exploração recebida ou a receber pelas recorrentes no processo principal e se essa taxa constituir o contravalor efetivo do serviço prestado aos beneficiários.

40 No caso vertente, as prestações efetuadas ou a efetuar pelas recorrentes no processo principal consistem na exploração das obras de engenharia rural e da via pública que integra alguns dos seus troços, para garantir o livre escoamento das águas em permanência, designadamente pela manutenção destas obras, e constituem portanto prestações de serviços na aceção do artigo 24.º da Diretiva 2006/112.

41 Na apreciação do caráter oneroso da atividade em causa no processo principal não pode ser relevante a circunstância de, no âmbito dessa atividade, a manutenção da via pública para permitir o livre escoamento das águas corresponder a uma obrigação legal, não podendo essa circunstância pôr em causa nem a qualificação dessa atividade de «prestação de serviços», nem a relação direta entre essa prestação e a contraprestação.

42 Com efeito, foi decidido que o facto de a atividade em causa consistir no exercício de funções conferidas e regulamentadas por lei, com um fim de interesse geral, é irrelevante para a apreciação da questão de saber se essa atividade consubstancia uma prestação de serviços a título oneroso (v., neste sentido, acórdãos de 12 de setembro de 2000, Comissão/França, C?276/97, EU:C:2000:424, n.º 33, e de 29 de outubro de 2009, Comissão/Finlândia, C?246/08, EU:C:2009:671, n.º 40). Além disso, foi também decidido que a relação direta existente entre a prestação de serviços efetuada e a contraprestação recebida não pode ser posta em causa pelo facto de a atividade visada ter por objeto a execução de uma obrigação constitucional que incumbe, exclusiva e diretamente, ao Estado-Membro em questão (v., neste sentido, acórdão de 29 de outubro de 2015, Sudaçor, C?174/14, EU:C:2015:733, n.º 39).

43 Do mesmo modo, nenhum dos outros elementos comunicados pelo órgão jurisdicional de reenvio é passível de afetar a relação direta existente entre a prestação de serviços efetuada ou a efetuar e a contraprestação recebida ou a receber.

44 Tal é, nomeadamente, o caso do montante reduzido da taxa de exploração prevista pelas

recorrentes no processo principal.

45 Com efeito, há que recordar que o facto de uma operação económica ser concluída por um preço superior ou inferior ao preço de custo, e, logo, por um preço superior ou inferior ao preço normal do mercado, é irrelevante para a qualificação de operação a título oneroso (v., neste sentido, acórdãos de 20 de janeiro de 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, n.º 22; de 9 de junho de 2011, *Campsa Estaciones de Servicio*, C-285/10, EU:C:2011:381, n.º 25, e de 27 de março de 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, n.os 36 e 37).

46 Em consequência, essa circunstância não é suscetível de afetar a relação direta entre as prestações de serviços efetuadas ou a efetuar e a contraprestação recebida ou a receber, cujo montante é determinado antecipadamente e segundo critérios bem determinados (v., neste sentido, acórdãos de 29 de outubro de 2015, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, n.º 36).

47 Além disso, o montante da referida taxa foi determinado previamente, uma vez que tanto o órgão jurisdicional de reenvio como o Governo húngaro e a Comissão Europeia consideram que a taxa recebida ou a receber é de um montante reduzido. Sobre este ponto, pode admitir-se igualmente que este montante foi determinado com base em critérios bem estabelecidos. Com efeito, as prestações de manutenção efetuadas ou a efetuar pelas recorrentes no processo principal devem corresponder à existência de uma obrigação que onera as recorrentes, enquanto exploradoras de obras de engenharia rural, no sentido de garantir o livre escoamento das águas. Essa obrigação pode concretizar-se através de operações de manutenção de natureza circunscrita, realizadas com regularidade e que possam dar lugar a uma remuneração previamente determinada.

48 Nesse contexto, a taxa de exploração, mesmo sendo de montante reduzido, pode constituir o contravalor do serviço prestado pelas recorrentes no processo principal aos proprietários dos terrenos em que se situam as referidas obras, em conformidade com os acórdãos de 3 de março de 1994, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, n.os 13 e 14), de 21 de março de 2002, *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, n.º 39), e de 6 de outubro de 2009, *SPÖ Landesorganisation Kärnten* (C-267/08, EU:C:2009:619, n.º 19).

49 A este respeito, incumbirá ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se o montante da taxa recebida ou a receber é suscetível de caracterizar, enquanto contraprestação, a existência de uma relação direta entre as prestações de serviços efetuadas ou a efetuar e a referida contraprestação e, conseqüentemente, o caráter oneroso das prestações de serviços. O órgão jurisdicional de reenvio deverá assegurar-se, em particular, de que a taxa prevista pelas recorrentes no processo principal só remunera parcialmente as prestações efetuadas ou a efetuar, e que o seu nível não foi determinado em razão da existência de outros fatores eventuais e suscetíveis, se for o caso, de pôr em causa a relação direta entre as prestações e a sua contraprestação.

50 Por outro lado, caberá, eventualmente, ao órgão jurisdicional de reenvio assegurar-se de que a operação em causa no processo principal não constitui uma montagem puramente artificial, desprovida de realidade económica, efetuada com o único fim de obter uma vantagem fiscal (v., neste sentido, acórdãos de 27 de outubro de 2011, *Tanoarch*, C-504/10, EU:C:2011:707, n.º 51, e de 12 de julho de 2012, *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, n.º 35).

51 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas nos seguintes termos:

– O artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que a

exploração de obras de engenharia rural, como as que estão em causa no processo principal, por uma sociedade comercial sem escopo lucrativo que só a título complementar exerce essa atividade a título empresarial, constitui um atividade económica na aceção desta disposição, não obstante a circunstância de, por um lado, uma parte substancial dessas obras ter sido financiada por apoios estatais e, por outro, a sua exploração só gerar receitas provenientes de uma taxa de montante reduzido, dado que essa taxa tem carácter de permanência em razão da duração prevista para a sua cobrança;

– O artigo 24.º da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que a exploração de obras de engenharia civil, como as que estão em causa no processo principal, consiste na realização de prestações de serviços efetuadas a título oneroso, uma vez que têm uma relação direta com a taxa recebida ou a receber, desde que essa taxa de montante reduzido constitua o contravalor pelo serviço prestado, e não obstante a circunstância de estas prestações traduzirem o cumprimento de obrigações legais. Incumbirá ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se o montante da taxa recebida ou a receber é suscetível de caracterizar, enquanto contraprestação, a existência de uma relação direta entre as prestações de serviços efetuadas ou a efetuar e a referida contraprestação e, conseqüentemente, o carácter oneroso das prestações de serviços. O órgão jurisdicional de reenvio deverá assegurar-se, em particular, de que a taxa prevista pelas recorrentes no processo principal só remunera parcialmente as prestações efetuadas ou a efetuar, e que o seu nível não foi determinado em razão da existência de outros fatores eventuais e suscetíveis, se for o caso, de pôr em causa a relação direta entre as prestações e a sua contraprestação.

### **Quanto às despesas**

52 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 efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

1) **O artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que a exploração de obras de engenharia rural, como as que estão em causa no processo principal, por uma sociedade comercial sem escopo lucrativo que só a título complementar exerce essa atividade a título empresarial, constitui um atividade económica na aceção desta disposição, não obstante a circunstância de, por um lado, uma parte substancial dessas obras ter sido financiada por apoios estatais e, por outro, a sua exploração só gerar receitas provenientes de uma taxa de montante reduzido, dado que essa taxa tem carácter de permanência em razão da duração prevista para a sua cobrança.**

2) **O artigo 24.º da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que a exploração de obras de engenharia civil, como as que estão em causa no processo principal, consiste na realização de prestações de serviços efetuadas a título oneroso, uma vez que têm uma relação direta com a taxa recebida ou a receber, desde que essa taxa de montante reduzido constitua o contravalor pelo serviço prestado, e não obstante a circunstância de estas prestações traduzirem o cumprimento de obrigações legais. Incumbirá ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se o montante da taxa recebida ou a receber é suscetível de caracterizar, enquanto contraprestação, a existência de uma relação direta entre as prestações de serviços efetuadas ou a efetuar e a referida contraprestação e, conseqüentemente, o carácter oneroso das prestações de serviços. O órgão jurisdicional de reenvio deverá assegurar-se, em particular, de que a taxa prevista pelas recorrentes no processo principal só remunera parcialmente as prestações efetuadas ou a efetuar, e que o seu nível não foi determinado em razão da existência de outros**

**fatores eventuais e suscetíveis, se for o caso, de pôr em causa a relação direta entre as prestações e a sua contraprestação.**

Assinaturas

\*\* Língua do processo: húngaro.