Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

12 de maio de 2016 *

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 2.°, n.º 1, alínea c), e 9.°, n.º 1 — Sujeitos passivos — Atividades económicas — Conceito — Transporte escolar»

No processo C-520/14

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo dos Países Baixos, Países Baixos), por decisão de 7 de novembro de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 18 de novembro de 2014, no processo

**Gemeente Borsele**

contra

**Staatssecretaris van Financiën**

e

**Staatssecretaris van Financiën**

contra

**Gemeente Borsele,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: J. L. da Cruz Vilaça, presidente de secção, F. Biltgen, A. Borg Barthet (relator), E. Levits e M. Berger, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 26 de novembro de 2015,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Gemeente Borsele, por D. Bos e A. T. M. Joore-van Zanten, belastingadviseurs,

* Língua do processo: neerlandês.

— em representação do Governo neerlandês, por M. Bulterman, M. Gijzen e M. Noort, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo do Reino Unido, por V. Kaye e S. Simmons, na qualidade de agentes, assistidas por R. Hill, barrister,

— em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e G. Wils, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral apresentadas na audiência de 23 de dezembro de 2015,

profere o presente

## Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 2.°, n.º 1, alínea c), e 9.°, 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, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Geemente Borsele (município de Borsele) ao Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças), a respeito do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) revindicado por esse município.

## Quadro jurídico

*Direito da União*

3 O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA dispõe que estão sujeitas ao IVA:

«[a]s prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;».

4 O artigo 9.º, n.º 1, desta diretiva está redigido do seguinte modo:

«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 caráter de permanência.»

5 O artigo 13.º, n.º 1, da referida diretiva prevê:

«Os Estados, as regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às atividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, no âmbito dessas atividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.

Contudo, quando efetuarem essas atividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente às mesmas na medida em que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas.

Em qualquer caso, os organismos de direito público são considerados sujeitos passivos no que se refere às atividades referidas no [a]nexo I, na medida em que estas não sejam insignificantes.»

6 Sob a epígrafe «Lista das atividades a que se refere o terceiro parágrafo do n.º 1 do artigo 13.º», o anexo I da mesma diretiva menciona, no seu ponto 5, o «transporte de passageiros».

7 Nos termos do artigo 73.º da Diretiva IVA:

«Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.° a 77.°, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

*Direito neerlandês*

8 Sob a epígrafe «Despesas de transporte escolar», o artigo 4.º da Wet op het primair onderwijs (Lei relativa ao ensino primário) dispõe:

«1. Para efeitos de escolarização e a pedido dos pais dos alunos que residam no respetivo território, o presidente do município e os vereadores autorizarão o pagamento, pelo município, das despesas de transporte que considerem necessárias. A assembleia municipal aprovará um regulamento relativo às modalidades deste pagamento, tendo em conta as disposições dos números seguintes.

[...]

4. O regulamento terá em conta a participação que pode razoavelmente ser exigida aos pais e estabelecerá que o transporte deve ser efetuado de uma forma adequada para o aluno. O regulamento determinará ainda as modalidades segundo as quais o presidente do município e os vereadores poderão consultar especialistas na matéria.

5. O regulamento estabelecerá o pagamento das despesas de transporte com base na distância entre o domicílio do aluno e

a) a escola primária mais próxima que lhe for acessível ou, se o aluno tiver de frequentar uma escola primária especializada, a escola primária especializada mais próxima que lhe for acessível.

b) outra escola primária ordinária ou especializada, se o transporte para essa escola representar para o município um custo menor do que o do transporte para a escola primária ordinária ou especializada a que se refere a alínea a) e se os pais aceitarem o transporte para essa outra escola,

c) a escola primária especializada mais próxima acessível ao aluno dentro do grupo escolar a que pertence a escola primária de onde o aluno provém, se os pais aceitarem o transporte para essa escola primária especializada, ou

d) outra escola primária especializada do grupo escolar a que se refere a alínea c), se o transporte para essa escola representar para o município um custo menor do que o do transporte para a escola primária especializada a que se refere a alínea c) e se os pais aceitarem o transporte para essa outra escola.

[...]

7. O regulamento poderá prever, em relação aos pais cujo rendimento conjunto exceda 17 700 euros, que as despesas de transporte apenas serão pagas na medida em que ultrapassem as despesas de transporte público para a distância fixada pela assembleia municipal com base no n.º 8, distância esta que não poderá ser superior a 6 quilómetros. O cálculo do rendimento assentará no rendimento obtido no segundo ano civil anterior àquele em que começa o ano escolar a que respeita o pedido de pagamento das despesas. As despesas de transporte a que se refere o primeiro período correspondem às despesas de transporte público que seria razoavelmente necessário realizar para percorrer a distância correspondente, tendo em conta a repartição em zonas prevista no regulamento baseado no artigo 27.º, n.º 1, da Lei relativa ao transporte de passageiros, independentemente da presença de transportes públicos ou da sua utilização efetiva. Em caso de aplicação do n.º 10, o regulamento estabelecerá uma contribuição financeira por parte dos pais, calculada em conformidade com o terceiro período. A partir de 1 de janeiro de 1999, o montante a que se refere o primeiro período será adaptado anualmente em função da evolução do índice dos salários convencionais dos trabalhadores adultos em relação ao ano anterior, e arredondado para um múltiplo de 450 euros. O montante adaptado substituirá o montante a que se refere o primeiro período.

8. O regulamento poderá prever que não há direito ao pagamento das despesas em razão da distância entre a escola acessível ao aluno e o seu domicílio, calculada com base no trajeto mais curto que for suficientemente praticável e seguro para o aluno.

[...]

10. O regulamento poderá prever que o município efetuará ele próprio o transporte ou contratará a sua organização, em vez de pagar um montante em dinheiro a título de cobertura das despesas.

11. O regulamento poderá prever, para os alunos em relação aos quais a distância a que se refere o n.º 5 for superior a 20 quilómetros, que o montante a pagar dependerá da capacidade contributiva dos pais ou que o transporte levado a cabo pelo próprio município ou cuja organização este contrate será efetuado contra o pagamento de uma contribuição que dependerá da capacidade contributiva dos pais e não poderá exceder o montante das despesas de transporte do aluno em causa. Neste caso, o regulamento conterá também disposições relativas ao cálculo da capacidade contributiva dos pais. O primeiro período não se aplica aos alunos das escolas primárias especializadas que residam a uma distância superior a 20 quilómetros da escola primária especializada pública ou privada mais próxima.

[...]»

9 Nos termos do artigo 4.º, n.º 1, da wet op de expertisecentra (Lei relativa aos centros de peritagem), o «regulamento terá em conta a participação que pode razoavelmente ser exigida aos pais e estabelecerá que o transporte deve ser efetuado de uma forma adequada para o aluno, considerando-se que os alunos do ensino secundário especializado só podem ter direito ao pagamento das despesas de transporte se tiverem de utilizar, devido à sua deficiência, um meio de transporte diferente dos transportes públicos ou não puderem, devido à sua deficiência, deslocar-se de forma autónoma em transportes públicos».

10 O Verordening leerlingenvervoer gemeente Borsele 2008 (Regulamento de 2008 do município de Borsele relativo ao transporte escolar) prevê, nomeadamente:

— para as distâncias inferiores a 6 quilómetros, não serão pagas despesas do transporte escolar,

— para as distâncias entre 6 e 20 quilómetros, o transporte escolar será prestado contra o pagamento pelos pais da criança transportada de uma cotização de montante fixo igual ao custo do transporte público para uma distância de 6 quilómetros.

— para as distâncias superiores a 20 quilómetros, o transporte escolar será prestado contra o pagamento de uma contribuição, que não poderá exceder o preço de custo desse transporte, calculada, para cada família, tendo em conta as capacidades contributivas dos pais, em função dos seus rendimentos conjuntos, após deduções, na aceção da Lei de 2001, relativa ao imposto sobre o rendimento.

**Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

11 O município de Borsele contrata, para o transporte escolar dos alunos elegíveis para o mesmo, os serviços de empresas de transporte. A este título, pagou, em 2008, a quantia de 458 231 euros, IVA incluído.

12 Em conformidade com as disposições do Regulamento de 2008 do município de Borsele relativo ao transporte escolar, aproximadamente um terço dos pais dos alunos que beneficiaram do transporte escolar pagaram contribuições cujo montante total, correspondente a 3% das quantias pagas por esse município para o financiamento dos serviços de transporte escolar, atingiu a quantia de 13 958 euros. A diferença entre os valores foi financiada pelo referido município através do recurso a fundos públicos.

13 Junto dos serviços fiscais, o município de Borsele sustentou que estava sujeito ao pagamento do IVA pela prestação dos serviços de transporte escolar contra o pagamento de cotizações e, portanto, podia deduzir desse pagamento o IVA que lhe havia sido faturado pelos transportadores. Esta reclamação foi indeferida com o fundamento de que esse município não prestava serviços a título oneroso e, por conseguinte, não exercia uma atividade económica.

14 Numa decisão de 1 de julho de 2009, os serviços fiscais fixaram o montante devido pelo fundo de compensação do IVA ao município de Borsele a título do ano de 2008 sem incluir o IVA que os transportadores lhe tinham faturado.

15 O município de Borsele interpôs recurso dessa decisão para o rechtbank te 's-Gravenhage (Tribunal de Haia, Países Baixos). Esse recurso foi julgado improcedente, por falta de fundamento, por decisão de 29 de dezembro de 2010. O município de Borsele interpôs recurso para o Gerechtshof te 's-Gravenhage (Tribunal de Recurso de Haia, Países Baixos), que, por decisão de 20 de abril de 2012, anulou a decisão recorrida bem como as dos serviços fiscais. O município de Borsele e o Secretário de Estado das Finanças interpuseram ambos recursos de cassação distintos da decisão do Gerechtshof te 's-Gravenhage (Tribunal de Recurso de Haia) para o Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos).

16 Nestas condições, o Hoge Raad der Nederlanden (Supremo tribunal dos Países Baixos) suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem os artigos 2.°, n.º 1, alínea c), e 9.°, n.º 1, da [Diretiva IVA] ser interpretados no sentido de que um município [é um sujeito passivo na aceção desta diretiva], em relação ao transporte escolar [efetuado] ao abrigo de um regime como o descrito neste acórdão […]?

2) Na resposta a esta questão, deve atender-se ao regime na sua globalidade, ou deve apreciar-se cada prestação de transporte [separadamente]?

3) Neste último caso, deve distinguir-se consoante a distância do transporte escolar [for], designadamente, de seis a vinte quilómetros [ou] superior a vinte quilómetros?»

**Quanto às questões prejudiciais**

17 Com as suas questões, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que um município que presta um serviço de transporte escolar, em condições como as do processo principal, age na qualidade de sujeito passivo e está, assim, sujeito ao IVA.

18 Nos termos do artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, 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.

19 Por conseguinte, a fim de determinar se, no contexto do processo principal, um município age na qualidade de sujeito passivo, importa determinar se o mesmo exerce uma atividade económica na aceção da Diretiva IVA.

20 A este respeito, importa recordar que o artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, desta diretiva dispõe que se entende 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.

21 Conforme a advogada-geral referiu no n.º 32 das suas conclusões, uma atividade só pode ser qualificada de atividade económica na aceção da disposição referida se corresponder a uma das operações a que se refere o artigo 2.º da Diretiva IVA.

22 No caso em apreço, para determinar se o transporte escolar assegurado por um município em condições como as do processo principal constitui uma atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, desta diretiva, importa, por conseguinte, esclarecer, em primeiro lugar, se, no âmbito da organização do transporte escolar em causa, esse município efetuou uma prestação de serviços a que se refere o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da referida diretiva.

23 Na medida em que os elementos apresentados pelo órgão jurisdicional de reenvio no seu pedido prejudicial permitem considerar que se trata, de facto, de uma prestação de serviços, há que verificar se se pode considerar que a mesma é prestada pelo referido município a título oneroso, conforme exige o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA.

24 A este propósito, importa referir que, segundo jurisprudência constante, uma prestação de serviços só é efetuada «a título oneroso», na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, e só é, assim, tributável se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transacionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efetivo do serviço fornecido ao beneficiário (v., designadamente, acórdãos de 3 de março de 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, n.º 14; de 5 de junho de 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, n.º 45; e de 26 de junho de 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, n.º 47).

25 No caso em apreço, cabe referir que a contribuição parental para as despesas de transporte escolar não é calculada em função dos custos reais dos serviços prestados. Com efeito, o montante desta contribuição parental não está associado ao número de quilómetros habitualmente efetuados, nem ao preço de custo por trajeto para cada aluno transportado, nem à frequência dos trajetos.

26 Contudo, o facto de uma operação económica ser levada a cabo a um preço superior ou inferior ao preço de custo é irrelevante para a qualificar de «operação a título oneroso». Com efeito, este último conceito pressupõe unicamente a existência de um nexo direto entre a entrega de bens ou a prestação de serviços e a contrapartida realmente recebida pelo sujeito passivo (v., neste sentido, acórdãos de 8 de março de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, n.º 12, e de 20 de janeiro de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, n.º 22).

27 Por conseguinte, o pagamento de uma contribuição para o transporte escolar por, aproximadamente, um terço dos pais das crianças transportadas permite considerar que o município de Borsele efetuou uma prestação de serviços a título oneroso na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA.

28 Em segundo lugar, conforme sublinhou a advogada-geral nos n.os 49 e 50 das suas conclusões, importa precisar que a existência de uma prestação de serviços efetuada a título oneroso na aceção da disposição acima referida não basta para declarar a existência de uma atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

29 A este respeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, para determinar se uma prestação de serviços é efetuada contra remuneração, de tal forma que essa atividade deva ser qualificada de atividade económica (v., neste sentido, acórdão de 26 de março de 1987, Comissão/Países Baixos, 235/85, EU:C:1987:161, n.º 15), há que analisar todas as condições em que a prestação é realizada (v., neste sentido, acórdão de 26 de setembro de 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, n.º 27).

30 A comparação entre as condições em que o interessado efetua a prestação de serviços em causa e aquelas em que esse tipo de prestações de serviços é habitualmente realizada pode, assim, constituir um dos métodos que permitem verificar se a atividade em causa constitui uma atividade económica (v., por analogia, acórdão de 26 de setembro de 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, n.º 28).

31 Outros elementos, como, nomeadamente, a importância da clientela e o montante das receitas, podem também ser tidos em consideração, juntamente com outros, nessa análise (v., por analogia, acórdão de 26 setembro de 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, n.º 29).

32 Embora, é verdade, incumba ao juiz nacional apreciar o conjunto dos dados do processo principal, o Tribunal de Justiça, chamado a fornecer respostas úteis ao juiz nacional, é competente para dar indicações, relativas ao dossiê desse processo e às observações escritas e orais que lhe foram apresentadas, suscetíveis de permitir a esse mesmo juiz decidir o litígio concreto que lhe foi submetido.

33 A este respeito, importa referir, por um lado, que o município de Borsele recupera, através das contribuições que recebe, apenas uma pequena parte das despesas por ele incorridas. Com efeito, as contribuições em causa no processo principal não são devidas por cada utilizador e só foram pagas por um terço deles, cobrindo o seu montante apenas 3% da totalidade das despesas de transporte e sendo a diferença financiada por fundos públicos. Esta diferença entre as despesas de funcionamento e os montantes recebidos em contrapartida dos serviços prestados sugere que a contribuição parental corresponde mais a uma taxa do que a uma remuneração (v., por analogia, acórdão de 29 de outubro de 2009, Comissão/Finlândia, C-246/08, EU:C:2009:671, n.º 50).

34 Assim, resulta dessa assimetria uma falta de nexos reais entre o montante pago e a prestação de serviços efetuada. Por conseguinte, o nexo entre o serviço de transporte prestado pelo referido município e a contrapartida a pagar pelos pais não é suficientemente direto para que esta possa ser considerada uma remuneração deste serviço e para que o referido transporte seja considerado uma atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA (v., por analogia, acórdão de 29 de outubro de 2009, Comissão/Finlândia, C-246/08, EU:C:2009:671, n.º 51).

35 Por outro lado, há que referir que as condições em que a prestação de serviços em causa no processo principal é efetuada se distinguem daquelas em que as atividades de transporte de pessoas são habitualmente realizadas, uma vez que, conforme a advogada-geral referiu no n.º 64 das suas conclusões, o município de Borsele não oferece prestações de serviços no mercado geral do transporte de pessoas, mas aparece mais como beneficiário e consumidor final das prestações de transporte que adquire junto das empresas de transporte que contrata e cujos serviços coloca à disposição dos pais dos alunos, no âmbito da sua atividade de serviço público.

36 Resulta do conjunto das considerações precedentes que há que responder às questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio que o artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que um município que presta um serviço de transporte escolar, em condições como as do processo principal, não exerce uma atividade económica e, por conseguinte, não tem a qualidade de sujeito passivo.

## Quanto às despesas

37 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 (Quinta Secção) declara:

**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 um município que presta um serviço de transporte escolar, em condições como as do processo principal, não exerce uma atividade económica e, por conseguinte, não tem a qualidade de sujeito passivo.**

Assinaturas