Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 23 de dezembro de 2015 [1]

Processo C-520/14

Gemeente Borsele
contra
Staatssecretaris van Financiën

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos)]

«Direito fiscal — Imposto sobre o valor acrescentado — Artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE — Sujeito passivo — Atividade económica — Transporte escolar efetuado por conta de um município — Contribuição financeira paga ao município pelos pais, em função dos rendimentos destes»

I – **Introdução**

1. Os municípios neerlandeses parecem ser bem geridos. Em todo o caso, pelo menos algumas das suas administrações preocupam-se de modo surpreendentemente frequente com a forma como podem poupar nos impostos em benefício dos seus cidadãos. Uma vez que esta situação nem sempre se desenrola sem entrar em conflito com a Administração Fiscal neerlandesa, o Tribunal de Justiça já se debruçou por diversas vezes sobre pedidos de decisão prejudicial relativos à interpretação do direito da União em matéria do imposto sobre o valor acrescentado [a seguir «IVA»] [2].

2. O presente processo tem agora por objeto a questão de saber se o município de Borsele exerce uma atividade sujeita ao IVA ao organizar o transporte dos alunos para as suas escolas. O referido corresponde à vontade do município. Com efeito, através do direito à dedução do IVA associado a esta atividade, o município pretende poupar partes consideráveis do IVA que pagou pelas prestações das empresas de transporte encarregadas da realização do transporte escolar.

3. Para efeitos do IVA, importa, portanto, esclarecer a questão de saber se o município de Borsele exerceu a este respeito uma «atividade económica». É certo que o Tribunal de Justiça já se ocupou algumas vezes da definição deste conceito, em especial no que se refere às atividades estatais ou para-estatais [3]. Todavia, os critérios de apreciação fixados a este respeito na jurisprudência necessitam de ser clarificados.

1 — Língua original: alemão.

2 — V., no que diz respeito à dedução do IVA pago a montante, relativo ao arrendamento de campos de jogos, acórdão Gemeente Leusden e Holin Groep (C-487/01 e C-7/02, EU:C:2004:263); relativo à construção de um edifício de escritórios, acórdão Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188); e igualmente relativo à construção de um edifício, processo Gemeente Woerden (C-267/15) ainda pendente; v., além disso, relativo à isenção fiscal da entrega de um terreno para construção, acórdão Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139); e, relativo à tributação da afetação de um campo de jogo, acórdão Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698).

3 — V., a este respeito, acórdãos Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121); Comissão/Países Baixos (235/85, EU:C:1987:161); University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124); T-Mobile Austria e o. (C-284/04, EU:C:2007:381); Hutchison 3G e o. (C-369/04, EU:C:2007:382); Götz (C-408/06, EU:C:2007:789); SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619); Comissão/Finlândia (C-246/08, EU:C:2009:671); e Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733).

II – **Quadro jurídico**

4. A cobrança do IVA na União Europeia é regulada pela Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado [4] (a seguir «Diretiva IVA»). A Sexta Diretiva 77/388/CEE [5], aplicável até 31 de dezembro de 2006, não é, de facto, diretamente relevante para o litígio no processo principal. No entanto, devido a disposições largamente coincidentes [6], convém igualmente observar, no caso em apreço, a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à Sexta Diretiva.

5. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, estão sujeitas ao IVA, designadamente, «as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

6. O artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA (anteriormente artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, da Sexta Diretiva) define a pessoa do «sujeito passivo» do seguinte modo:«1. 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.»

7. Em relação à atividade estatal, o artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva IVA (anteriormente artigo 4.º, n.º 5, primeiro a terceiro parágrafos, da Sexta Diretiva) prevê um regime especial:«1. 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.»

8. O referido anexo I da Diretiva IVA, para o qual remete o artigo 13.º, n.º 1, terceiro parágrafo, contém no seu ponto 5 a atividade «Transporte de passageiros».

III – **Litígio no processo principal**

9. O litígio no processo principal tem por objeto a dívida fiscal em matéria de IVA do município de Borsele (a seguir «município») relativamente a dezembro de 2008, bem como as contribuições do fundo neerlandês de compensação do IVA a que o município tinha direito em relação ao ano de 2008.

4 — JO L 347, p. 1.

5 — Sexta Diretiva 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 coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»).

6 — V. considerando 3 da Diretiva IVA.

10. No ano letivo de 2008/2009, o município organizou o transporte de determinados alunos, residentes no município, para as respetivas escolas. Para tal, o município recorreu a diversas empresas de transporte, que faturaram ao município a realização do transporte acrescido de IVA. Neste contexto, o município teve de suportar custos no montante de 458 231 euros.

11. O município cobrou contribuições aos pais dos alunos, que deveriam solicitar o transporte escolar junto do município. O montante destas contribuições era determinado, no caso de distâncias entre seis e 20 quilómetros, com base nos custos do transporte público, calculados sobre uma distância de seis quilómetros; no caso de distâncias superiores a 20 quilómetros, era, além disso, tido em consideração o rendimento dos pais. Em conclusão, apenas um terço dos pais pagava a contribuição. Em 2008, a soma total destas contribuições foi de 13 958 euros.

12. O município considera que a sua atividade no âmbito do transporte escolar está sujeita a IVA. Por conseguinte, o município, por um lado, deve pagar IVA sobre as contribuições no valor de 13 958 euros cobradas aos pais e, por outro, tem direito a deduzir a quota-parte do IVA incluído nos 458 231 euros que lhe foram faturados pelas empresas para a realização do transporte. Como resultado, o município receberia deste modo um reembolso do imposto. No entanto, a Administração Fiscal neerlandesa considera que a organização do transporte escolar pelo município não está sujeita a IVA, visto que não constitui uma atividade económica.

IV – **Tramitação processual no Tribunal de Justiça**

13. O Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo dos Países Baixos, Países Baixos), no qual está entretanto pendente o litígio, considera o direito da União em matéria de IVA decisivo para a resolução do litígio, tendo submetido, por este motivo, em 18 de novembro de 2014, ao Tribunal de Justiça as seguintes questões, ao abrigo do artigo 267.º TFUE:

«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 […]? Na resposta a esta questão, deve atender-se ao regime na sua globalidade, ou deve apreciar-se cada prestação de transporte [separadamente]? Neste último caso, deve distinguir-se consoante a distância do transporte escolar [for], designadamente, de seis a vinte quilómetros [ou] superior a vinte quilómetros?»

14. No processo no Tribunal de Justiça, apresentaram observações escritas o Reino dos Países Baixos, o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte e a Comissão Europeia. Além destes, participou ainda o município na audiência realizada a 26 de novembro de 2015.

V – **Apreciação jurídica**

15. Com as suas questões, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber em que medida o município agiu, no caso em apreço, na qualidade de sujeito passivo na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, ao organizar o transporte escolar na forma descrita, e se, portanto, está sujeito ao IVA.

16. Nos termos do primeiro parágrafo da referida disposição, tal depende de dois pressupostos. Em primeiro lugar, o município deverá ter exercido uma «atividade económica» e, em segundo lugar, deverá tê-lo feito de «modo independente». No presente processo, só o primeiro desses dois pressupostos suscita dúvidas, nomeadamente se o município exerceu uma atividade económica ao organizar o transporte escolar.

17. O segundo parágrafo do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA contém uma definição legal de atividade económica. Entende-se por atividade económica — na medida do relevante para o caso em apreço [7] — «qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas».

18. À primeira vista, esta definição parece ser bastante restritiva para o caso em apreço. Tendo em conta unicamente a sua redação, é duvidoso que um município possa ser incluído numa das categorias de empresas e de profissões enumeradas. Todavia, numa jurisprudência constante, o Tribunal de Justiça tem interpretado o conceito de «atividade económica» de forma extensiva [8], dispondo esta interpretação de uma confirmação adicional, precisamente no que se refere ao caso em apreço, no regime especial relativo às atividades estatais contido no artigo 13.º da Diretiva IVA.

19. Com efeito, o artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA determina que os organismos de direito público — nos quais se incluem expressamente os municípios — não são considerados sujeitos passivos quando ajam na qualidade de autoridades públicas. Portanto, este regime pressupõe que o Estado e os seus diversos organismos de direito público podem também exercer atividades económicas na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA e estar, por conseguinte, sujeitos ao IVA. Em relação ao caso em apreço de um transporte público de passageiros, esta situação resulta até mesmo diretamente do artigo 13.º, n.º 1, terceiro parágrafo, em conjugação com o anexo I, ponto 5, da Diretiva IVA. Nos termos destas disposições, os organismos de direito público — mesmo quando agem na qualidade de autoridades públicas nos termos do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo — são considerados sujeitos passivos, na medida em que efetuem transportes de passageiros que não sejam insignificantes.

20. No entanto, desta última disposição não é possível deduzir que a atividade de transporte de passageiros torne sempre um organismo de direito público num sujeito passivo. Com efeito, o Tribunal de Justiça salientou repetidamente que a aplicação do regime especial que o artigo 13.º da Diretiva IVA prevê para as atividades estatais pressupõe que o Estado exerça efetivamente, no caso concreto, uma atividade económica [9]. Portanto, só quando um organismo público efetua transportes de passageiros, que constituem igualmente uma atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, é que o organismo age, nos termos do anexo I, ponto 5, e do artigo 13.º, n.º 1, terceiro parágrafo, da Diretiva IVA, como sujeito passivo, ainda que o transporte de passageiros seja efetuado na qualidade de autoridade pública.

21. Uma vez que esta última disposição ficaria, caso contrário, privada de objeto, importa em todo o caso concluir com base na mesma, no que diz respeito ao objeto da presente análise, que o transporte público de passageiros *pode* constituir uma atividade económica. Porém, a questão de saber quando isso acontece num caso concreto deve ser esclarecida.

A – *Observações preliminares sobre o sentido da tributação da atividade estatal*

22. O presente processo convida a uma reflexão de fundo sobre a questão de saber em que circunstâncias pode precisamente uma atividade estatal constituir uma atividade económica e, por conseguinte, estar sujeita a IVA.

7 — O segundo período do segundo parágrafo do n.º 1 do artigo 9.º da Diretiva IVA refere, em especial, «a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo» como atividade económica, na qual não é, em caso algum, possível subsumir a organização do transporte escolar descrita.

8 — V., designadamente, acórdãos Comissão/Países Baixos (235/85, EU:C:1987:161, n.º 8); Comissão/Grécia (C-260/98, EU:C:2000:429, n.º 26); University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, n.º 47); Comissão/Finlândia (C-246/08, EU:C:2009:671, n.ºs 34 e 37); e Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, n.º 31).

9 — V. acórdãos T-Mobile Austria e o. (C-284/04, EU:C:2007:381, n.º 48); Hutchison 3G e o. (C-369/04, EU:C:2007:382, n.º 42); Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, n.º 15); Comissão/Finlândia (C-246/08, EU:C:2009:671, n.º 53); e Comissão/Espanha (C-154/08, EU:C:2009:695, n.º 99).

23. Como já constatou uma vez o advogado-geral F. G. Jacobs noutro contexto, o sentido da aplicação do IVA a prestações estatais não é, à primeira vista, evidente. Quando diferentes autoridades públicas são beneficiárias e devedoras de IVA, está-se, afinal, apenas perante uma forma complexa de redistribuição interna das receitas do Estado [10]. O mesmo sucede no caso em apreço. A vantagem ou desvantagem que o município retira da tributação da sua atividade constitui ao mesmo tempo uma desvantagem e uma vantagem para a receita fiscal auferida pela Administração Fiscal neerlandesa. Para as finanças públicas do Estado neerlandês, na sua globalidade, é portanto irrelevante se a atividade do município, no caso vertente, está ou não sujeita a IVA.

24. Como resulta, porém, *a contrario* do regime especial do artigo 13.º da Diretiva IVA, o legislador da União optou por, em princípio, sujeitar igualmente ao IVA a atividade estatal, na medida em que esta constitua simultaneamente uma atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA. Existem para tal duas boas razões.

25. Em primeiro lugar, a tributação da atividade económica estatal visa a prevenção de distorções da concorrência através do IVA. Com efeito, no caso de as autoridades públicas fornecerem prestações que entrem em concorrência com as prestações efetuadas por operadores económicos privados, as autoridades públicas beneficiariam de uma vantagem concorrencial significativa se a sua atividade não fosse igualmente sujeita a IVA. Além disso, esta razão para a tributação da atividade estatal é também tomada em consideração no regime especial do artigo 13.º da Diretiva IVA. É verdade que o primeiro parágrafo do n.º 1 desta disposição isenta de IVA a atividade económica do Estado exercida na qualidade de autoridade pública, contudo os segundo e terceiro parágrafos desta disposição limitam imediatamente a seguir esta exceção na medida em que sejam de recear distorções da concorrência no mercado em questão.

26. Em segundo lugar, a atividade económica do Estado deve ser igualmente sujeita a tributação para que a matéria tributável sujeita a IVA seja abrangida da forma mais completa possível. De acordo com o considerando 5 da Diretiva IVA, o imposto aplicável deve ser cobrado «da forma mais geral possível». Em última análise, em virtude do sistema de cobrança, apenas é tributado, em princípio, o consumo final [11], e, segundo a jurisprudência, também só o consumidor final deve suportar o IVA [12]. Fornecendo o Estado prestações que conduzam a esse consumo final de bens, aquele consumo final, satisfeito pelo Estado, não seria afinal tributado, pelo menos parcialmente, caso a atividade económica estatal não pudesse também ser sujeita a IVA. Esta situação é igualmente importante no que diz respeito aos recursos próprios da União, que proveem, em parte, do IVA [13].

27. A jurisprudência do Tribunal de Justiça demonstra claramente que a aplicação do IVA à atividade estatal não é evidente e necessita de uma fundamentação específica. Aqui, a análise da questão de saber se, num caso concreto, uma atividade estatal ou quase estatal constitui uma atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, está sujeita a critérios manifestamente mais rigorosos em comparação com a atividade de um operador privado [14]. Isto é legítimo. Com efeito, no âmbito da respetiva análise, as duas razões específicas que acabei de indicar a respeito da necessidade de tributar a atividade estatal devem ser sempre tomadas em consideração para assegurar que a «autotributação» do Estado num caso concreto faça sentido.

10 — V. conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs no processo Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:433, n.º 12).

11 — V. artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva IVA.

12 — Acórdãos Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, n.º 25), e Tulică e Plavoşin (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, n.º 34); v., igualmente, quanto ao papel dos sujeitos passivos como simples «cobradores de impostos por conta do Estado», acórdão Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, n.º 21 e jurisprudência referida), e, quanto às características essenciais do IVA, acórdão Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, n.º 47 e jurisprudência referida).

13 — V. artigo 2.º, n.º 1, alínea b), da Decisão 2007/436/CE, Euratom do Conselho, de 7 de junho de 2007, relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades Europeias (JO L 163, p. 17).

14 — V. acórdãos T-Mobile Austria e o. (C-284/04, EU:C:2007:381); Hutchison 3G e o. (C-369/04, EU:C:2007:382); SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619); e Comissão/Finlândia (C-246/08, EU:C:2009:671, n.º 53); v., igualmente, acórdãos Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72) e Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627), no que se refere à tributação de prestações financiadas pelo Estado.

B – *Pressupostos de uma atividade económica*

28. Neste contexto, importa agora esclarecer se, no caso em apreço, a organização do transporte escolar por um município constitui uma atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA.

29. Antes disso, há ainda que examinar a objeção levantada pela Comissão, segundo a qual o município apenas poderia ter mesmo agido no âmbito de uma atividade económica, se tivesse faturado o IVA aos pais dos alunos pela organização do transporte escolar. Acrescenta que não é possível deduzir tal conclusão das informações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio.

30. Contudo, esta apreciação da Comissão baseia-se num mal-entendido. A questão de saber se uma pessoa agiu no exercício de uma atividade económica deve ser apreciada independentemente da circunstância de essa pessoa ter ou não faturado IVA nesse contexto. Pelo contrário, importa eventualmente verificar em sentido inverso se a pessoa procedeu acertadamente ao efetuar ou ao abster-se dessa cobrança. Esta situação depende precisamente da questão de saber, nomeadamente, se a sua atividade deve ser qualificada de «económica» na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA. Caso contrário, qualquer sujeito passivo poderia subtrair-se às suas obrigações fiscais simplesmente ao não faturar IVA aos seus clientes.

1. Prestação de serviços

31. O Reino dos Países Baixos põe em causa, no caso em apreço, a existência de uma atividade económica alegando desde logo que, a seu ver, o município nem sequer prestou serviços na aceção do facto gerador do imposto referido no artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA.

32. É certo que se deve concordar com o Reino dos Países Baixos na medida em que não é possível determinar a existência de uma atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, quando a atividade em causa não preencher nenhum dos diferentes factos geradores de imposto referidos no artigo 2.º desta diretiva. No mesmo sentido, devem também ser entendidas as repetidas referências do Tribunal de Justiça aos factos geradores de imposto referidos no artigo 2.º no âmbito da interpretação do artigo 9.º da Diretiva IVA [15].

33. De facto, no presente caso, só o facto gerador de imposto referido no artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA poderá estar aqui em causa, segundo o qual estão sujeitas a IVA as prestações de serviço efetuadas a título oneroso. Com base nesta disposição, é indispensável para a existência de uma atividade económica do município que este tenha, no âmbito da organização do transporte escolar, prestado serviços na aceção das definições aplicáveis a este respeito dos artigos 24.° e 25.° da Diretiva IVA.

34. No entanto, na medida em que o Reino dos Países Baixos põe em causa a existência dessas prestações de serviços, por o município se limitar, ao organizar o transporte escolar, a cumprir simplesmente uma obrigação legal, basta fazer referência ao artigo 25.º, alínea c), da Diretiva IVA, segundo o qual um serviço sujeito a IVA pode também ser prestado «por força da lei». Por essa razão, o Tribunal de Justiça já declarou que para a existência de uma atividade económica é irrelevante a atividade ter sido conferida e regulamentada por lei, com o fim de interesse geral [16].

15 — V., nomeadamente, acórdão Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, n.º 31 e jurisprudência referida).

16 — V. acórdãos Comissão/Países Baixos (235/85, EU:C:1987:161, n.º 10), e Comissão/Finlândia (C-246/08, EU:C:2009:671, n.º 40).

35. Todavia, o Reino dos Países Baixos alegou, além disso, que, no caso em apreço, as relações de prestação apresentam uma configuração distinta da descrita pelo órgão jurisdicional de reenvio. Defende ainda que, conforme resulta do artigo 4.º da lei neerlandesa sobre o ensino primário e as correspondentes disposições de execução do município, este último não fornece prestações de serviços os pais dos alunos. Com efeito, nem os pais têm perante o município um direito ao transporte dos seus filhos, nem estes pagam algo pelo mesmo ao município. Pelo contrário, os pais apenas poderiam exigir ao município uma participação nos custos que eles próprios suportam pelo transporte dos alunos.

36. No entanto, uma vez que não compete ao Tribunal de Justiça, no âmbito de um reenvio prejudicial, examinar a matéria de facto do litígio no processo principal comunicada no despacho de reenvio [17] nem a exatidão da interpretação do direito nacional pelo órgão jurisdicional de reenvio [18], deve, para efeitos da resposta a dar às questões prejudiciais, partir-se de relações de prestação tal como foram descritas pelo órgão jurisdicional de reenvio. Segundo essas indicações, o próprio município encarregou várias empresas de transporte com a realização das prestações de transporte e pagou por estas prestações. O município punha estas prestações de transporte à disposição dos pais dos alunos que as solicitassem. Posteriormente, o município tinha, consoante o caso, direito a uma contribuição dos pais referente a esta prestação.

37. Com base nestas informações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, o município efetuou, por conseguinte, prestações de serviços na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA ao organizar o transporte escolar. O caráter económico da sua atividade não é, portanto, posto em causa a este respeito.

2. Obtenção de receitas

38. De acordo com a jurisprudência, uma atividade só deve ser considerada económica se for exercida com o fim de auferir receitas com caráter de permanência [19].

39. Por vezes, o Tribunal de Justiça referiu-se a este pressuposto afirmando igualmente que a atividade deve ser exercida com caráter de permanência e a «título oneroso» [20]. No entanto, também nesses casos, o Tribunal de Justiça fez expressamente referência à disposição do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, segundo período, da Diretiva IVA, de acordo com a qual a exploração de um bem constitui uma atividade económica, se for exercida «com o fim de auferir receitas com caráter de permanência». Com efeito, este requisito deve ser aplicável não só à exploração de um bem, como a todas as atividades [21].

40. No presente caso, não é o caráter permanente da atividade do município que está em causa, mas sim a questão de saber se organizou o transporte escolar, no sentido da jurisprudência, para a obtenção de receitas ou a título oneroso.

41. O Reino dos Países Baixos e a Comissão consideram que a existência de uma atividade económica do município falha, em todo o caso, pelo facto de este não ter organizado o transporte escolar a título oneroso. Com efeito, entendem que as contribuições pagas pelos pais dos alunos ao município não tinham nenhuma relação com os custos da prestação do serviço. A este respeito, invocam um acórdão

17 — V., nomeadamente, acórdão Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, n.º 53).

18 — V., nomeadamente, acórdão Târşia (C-69/14, EU:C:2015:662, n.º 13 e jurisprudência referida).

19 — Acórdão Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, n.º 18).

20 — Acórdãos Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, n.º 18), e Comissão/Finlândia (C-246/08, EU:C:2009:671, n.º 37); v., desde logo, quanto ao artigo 4.º da Segunda Diretiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO L 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6), acórdão Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121).

21 — V. acórdão Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, n.º 18); v., igualmente, acórdão Comissão/Finlândia (C-246/08, EU:C:2009:671, n.º 37), que remete, neste contexto, para o acórdão supracitado.

relativo a um litígio entre a Comissão e a República da Finlândia, em que o Tribunal de Justiça negou o caráter económico a uma atividade estatal por a retribuição pedida cobrir apenas parcialmente o valor real dos serviços prestados, cujo montante dependia dos rendimentos e do património do seu beneficiário [22].

42. Em contrapartida, o Reino Unido considera que no referido acórdão existe uma contradição em relação ao acórdão Hotel Scandic Gåsabäck, no qual o Tribunal de Justiça afirmou expressamente que uma remuneração inferior ao preço de custo pode igualmente conduzir à existência de uma operação a título oneroso [23].

a) Nexo entre remuneração e obtenção de receitas

43. Estes diferentes pontos de vista demonstram que os acórdãos do Tribunal da Justiça referidos devem primeiramente ser objeto de uma apreciação diferenciada para evitar que sejam mal interpretados.

44. Com efeito, há que distinguir entre a obtenção de receitas, exigida pelo artigo 9.º, n.º 1, e a remuneração de uma prestação de serviços específica ou de uma entrega de um bem, como pressuposto para o seu caráter tributável nos termos do artigo 2.º e da qual resulta, ao mesmo tempo, o valor tributável do imposto devido ao abrigo do artigo 73.º da Diretiva IVA.

45. No que diz respeito à determinação do caráter oneroso de uma prestação de serviços de acordo com o facto gerador do imposto referido no artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça esclareceu, de facto, de forma inequívoca no acórdão Hotel Scandic Gåsabäck que uma prestação de serviços ou a entrega de um bem é efetuada «a título oneroso» na aceção do artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva IVA, ainda que o preço exigido seja inferior ao preço de custo [24]. Não há motivo para não sujeitar a IVA vendas realizadas a preços inferiores ao preço de custo que, em certas circunstâncias, são necessárias e razoáveis na vida económica. Tão-pouco pode conduzir à isenção do IVA uma fixação de preços que se oriente de alguma forma pelo rendimento ou pelo património de um cliente, como sucede na atividade económica, por exemplo, no caso de descontos para estudantes ou reformados.

46. O mesmo se aplica indubitavelmente à determinação da remuneração no âmbito do valor tributável do IVA. Segundo jurisprudência constante, a «contraprestação» fundamental nos termos do artigo 73.º da Diretiva IVA constitui um «valor subjetivo», ou seja, realmente recebido, e não um valor calculado segundo critérios objetivos [25]. Assim, o Tribunal de Justiça afirma que o imposto é sempre calculado em função da contraprestação num caso concreto e não em função do custo «objetivo» do serviço prestado ou do bem fornecido. Tal resulta *a contrario* também claramente da disposição do artigo 80.º da Diretiva IVA, que permite aos Estados-Membros em determinados casos fixar como valor tributável, em vez da contraprestação efetivamente recebida, o valor de mercado objetivo da prestação [26].

47. Em contrapartida, para determinar se uma atividade deve ser considerada «económica» na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, são aplicáveis outros critérios.

22 — V. acórdão Comissão/Finlândia (C-246/08, EU:C:2009:671, n.ºs 47 a 51).

23 — V. acórdão Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, n.º 22).

24 — V. acórdão Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, n.ºs 22 a 24).

25 — V., designadamente, acórdãos Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, n.º 13); Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, n.º 21); e Tulică e Plavoşin (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, n.º 33).

26 — Este é o denominado «valor normal», que é definido no artigo 72.º da Diretiva IVA.

48. É certo que, no acórdão Comissão/Finlândia, o Tribunal de Justiça pareceu examinar, no que diz respeito ao artigo 9.º, n.º 1, o pressuposto relativo à questão de saber se o Estado exerceu a sua atividade «a título oneroso» e, assim, com o objetivo de auferir receitas, recorrendo aos factos geradores de imposto referidos no atual artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), da Diretiva IVA [27]. Como indica, porém, o texto da versão em língua francesa, que serviu de base à deliberação do acórdão, o Tribunal de Justiça não parte, de forma alguma, de uma identidade do conceito de «contraprestação» nas duas disposições [28]. Pelo contrário, para efeitos da definição de uma atividade económica, o Tribunal de Justiça fala, em parte, do «caráter oneroso» da atividade, quanto mais não seja pelo facto de a obtenção de receitas constituir, como se viu, um pressuposto para a existência de uma atividade económica. Todavia, não é possível auferir receitas se uma atividade for efetuada de forma exclusivamente gratuita [29].

49. No entanto, não se entende exatamente o mesmo, quando, no acórdão Comissão/Finlândia (C-246/08, EU:C:2009:671), o Tribunal de Justiça fala, no âmbito do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, de «remuneração», e quando, no acórdão Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47), este interpreta o conceito de «a título oneroso» na aceção do artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva IVA. Ainda que frequentemente sejam de esperar os mesmos resultados, importa observar uma separação rigorosa entre a determinação do caráter oneroso para efeitos do artigo 2.º, por um lado, e a obtenção de receitas a examinar no âmbito do artigo 9.º da Diretiva IVA, por outro. Deste modo, deixa igualmente de haver eventuais contradições no seio da jurisprudência do Tribunal de Justiça [30].

50. Em suma, pode afirmar-se que, por um lado, é verdade que sempre que para a execução de uma atividade não seja exigida *qualquer* remuneração no sentido dos factos geradores de imposto referidos no artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva IVA, não existe uma atividade económica, uma vez que não são auferidas quaisquer receitas na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, segundo período, da Diretiva IVA. Por outro lado, segundo a jurisprudência, o facto de um sujeito passivo exigir, no quadro de uma atividade, uma remuneração na aceção dos factos geradores de imposto não é, porém, suficiente para a conclusão, necessária no âmbito do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, de que a sua atividade se destina igualmente à obtenção de receitas, nem é, por conseguinte, suficiente para se considerar a existência de uma atividade económica [31].

b) Obtenção de receitas no caso em apreço

51. Desta forma, há agora que analisar no caso em apreço se o município organizou o transporte escolar para a obtenção de receitas.

– Remuneração na aceção do facto gerador de imposto

52. Em primeiro lugar, esta hipótese não pode ser negada pelo facto de o município não ter exigido uma remuneração na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA pela sua atividade. Com efeito, verifica-se precisamente o contrário.

27 — V. acórdão Comissão/Finlândia (C-246/08, EU:C:2009:671, n.ºs 42 a 51); v., igualmente, acórdão anterior Comissão/França (C-276/97, EU:C:2000:424, n.ºs 32 a 36).

28 — V. a versão francesa do acórdão Comissão/Finlândia (C-246/08, EU:C:2009:671, n.º 37) que, no que diz respeito à determinação de uma atividade económica, fala de atividade «effectuée contre une rémunération», o que não corresponde à expressão «a título oneroso» contida no artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) a c), da Diretiva IVA; v., igualmente, acórdão Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, n.º 18).

29 — V., neste sentido, desde lodo, acórdão Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, n.º 12).

30 — V. n.ºs 41 e 42 das presentes conclusões.

31 — V., neste sentido, acórdãos Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, n.º 21), e Comissão/Finlândia (C-246/08, EU:C:2009:671, n.º 38).

53. Com efeito, segundo jurisprudência constante, uma prestação a título oneroso na aceção dos factos geradores de imposto referido no artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), da Diretiva IVA pressupõe apenas que haja um nexo direto entre a entrega de bens ou a prestação de serviços e uma contraprestação efetivamente recebida pelo sujeito passivo [32]. Para tal, basta a existência de uma relação jurídica entre o prestador e o beneficiário da prestação, no âmbito da qual ocorre a troca de prestações [33], bem como de uma condição de reciprocidade entre a prestação e a contraprestação [34].

54. Na medida em que um terço dos pais tem de pagar contribuições para o transporte escolar, estes requisitos estão manifestamente preenchidos. Como resulta, além disso, do acórdão já referido Hotel Scandic Gåsabäck, o facto de o município ter exigido contraprestações inferiores ao preço de custo não se opõe à existência de uma remuneração nestes casos [35]. Portanto, o município não organizou o transporte escolar de forma exclusivamente gratuita.

– Obtenção de receitas em sentido estrito

55. Como exposto, a existência de uma remuneração na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA não é, todavia, suficiente para concluir que uma atividade se destina à obtenção de receitas na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, segundo período, da Diretiva IVA.

56. No presente caso, afigura-se especialmente duvidosa a existência de uma atividade para a obtenção de receitas, visto que, no acórdão Comissão/Finlândia (C-246/08, EU:C:2009:671), o Tribunal de Justiça negou a existência de uma atividade económica das autoridades públicas no setor dos serviços de assistência jurídica com o fundamento de que foi apenas exigida uma remuneração parcial pela atividade, a qual dependia do rendimento e do património dos destinatários dos serviços. Com efeito, no caso em apreço, a situação parece ser semelhante.

57. No entanto, no referido acórdão, o Tribunal de Justiça teve principalmente em conta o facto de a remuneração exigida corresponder sempre apenas a uma parte dos honorários fixados em geral por lei para os serviços de assistência jurídica [36]. No presente caso, parece não haver, todavia, um preço de transporte geral fixado por lei.

58. Contudo, parece ter sido ainda um fator determinante para o Tribunal de Justiça o facto de que o montante da remuneração dependia do rendimento e do património do beneficiário dos serviços de assistência jurídica [37]. No caso em preço, tal dependência existe pelo menos parcialmente no que diz respeito ao rendimento dos pais.

59. Além disso, no referido acórdão, o Tribunal de Justiça considerou que a falta do caráter económico da atividade se confirmava pelo facto de as receitas cobrirem apenas uma fração dos custos resultantes da prestação dos serviços de assistência jurídica [38]. É precisamente o que acontece no caso em apreço. O município recebe dos pais, no total, apenas uma remuneração parcial num montante de cerca de 3% dos custos por ele suportados para o fornecimento do transporte escolar.

32 — V., nomeadamente, acórdão Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, n.º 37 e jurisprudência referida).

33 — V., nomeadamente, acórdãos Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, n.º 14); MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, n.º 47); e Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, n.º 29).

34 — V., nomeadamente, acórdãos Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, n.ºs 13 a 20), e Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, n.ºs 12 a 17); v., igualmente, as conclusões da advogada-geral C. Stix-Hackl no processo Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, n.º 32).

35 — V. acórdão Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, n.ºs 22 a 24).

36 — V. acórdão Comissão/Finlândia (C-246/08, EU:C:2009:671, n.º 47).

37 — V. acórdão Comissão/Finlândia (C-246/08, EU:C:2009:671, n.º 48).

38 — V. acórdão Comissão/Finlândia (C-246/08, EU:C:2009:671, n.º 50).

60. Apesar de serem evidentes alguns paralelismos entre ambos os casos, não é, todavia, à primeira vista possível negar, no caso em apreço, que a atividade do município se destina — pelo menos também — à obtenção de receitas. Com efeito, a obtenção de receitas não pode, em particular, ser confundida com a intenção de obter lucros, a qual não constitui precisamente, segundo a jurisprudência, um pressuposto para a existência de uma atividade económica [39].

61. O que o Tribunal de Justiça não afirmou efetivamente de forma expressa no acórdão Comissão/Finlândia (C-246/08, EU:C:2009:671), mas que se encontrava, em última análise, na base da sua decisão, é, todavia, a falta de um pressuposto particular implícito relativo à atividade para a obtenção de receitas na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, segundo período, da Diretiva IVA: a participação no mercado.

– Participação no mercado

62. Com efeito, já no acórdão SPÖ Landesorganisation Kärnten, o Tribunal de Justiça negou a existência de uma atividade para obtenção de receitas na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, segundo período, da Diretiva IVA, visto que a secção em causa de um partido político não participou, com a sua atividade, num mercado [40]. Do mesmo modo, o Tribunal de Justiça acabou por negar noutras decisões a existência de uma atividade económica das autoridades públicas, visto que não era possível determinar a referida participação no mercado [41].

63. Esta exigência relativa à participação no mercado é confirmada e completada pelo facto de, para determinar a existência de uma atividade económica, o Tribunal de Justiça examinar, entre outras, se uma atividade é exercida de forma idêntica ao modo como normalmente é exercida uma atividade económica correspondente. Em particular, exige-se a este respeito uma comparação com a atividade habitual das categorias profissionais referidas no artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, primeiro período, da Diretiva IVA [42].

64. No entanto, no presente caso, não é possível determinar uma participação desta natureza no mercado por parte do município. Através da sua atividade, o município não efetua prestações no mercado geral dos serviços de transporte. Pelo contrário, o município surge, ele próprio, como consumidor final das prestações das empresas de transporte, cujos serviços de transporte o município põe à disposição dos pais dos alunos apenas no âmbito do serviço público, ainda que cobre a este respeito parcialmente uma contribuição financeira.

65. Esta circunstância é evidenciada pelo facto de, mediante a cobrança das contribuições pagas pelas suas prestações a jusante, o município recuperar apenas uma pequena percentagem do custo das suas prestações a montante. Esse comportamento não é típico de um operador do mercado.

39 — V., neste sentido, acórdão Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, n.º 25); isto resulta igualmente de forma inequívoca do disposto no artigo 132.º, n.º 1, alíneas l) e m), e do artigo 133.º, alínea a), da Diretiva IVA, que se destinam, em especial, aos organismos sem fins lucrativos.

40 — Acórdão SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619, n.ºs 21 e 24).

41 — Acórdãos T-Mobile Austria e o. (C-284/04, EU:C:2007:381, n.º 42), e Hutchison 3G e o. (C-369/04, EU:C:2007:382, n.º 36); v., igualmente, neste sentido, acórdão Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, n.º 19).

42 — V. acórdãos Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, n.º 28); Słaby e o. (C-180/10 e C-181/10, EU:C:2011:589, n.ºs 39 a 41); Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, n.º 21); e Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, n.º 24).

66. A este respeito, o Tribunal de Justiça também já esclareceu cedo que existe uma certa relação entre o *montante* de uma remuneração e a existência de uma atividade económica [43]. O Tribunal de Justiça confirmou precisamente esta relação também no acórdão Comissão/Finlândia [44]. Com efeito, uma atividade que, no quadro do sistema normal do IVA, é apenas suscetível de conduzir, devido à estrutura dos custos unitários e dos preços, a reembolsos de impostos, não implica uma tributação do valor acrescentado que dá o seu nome ao imposto, visto que estruturalmente não é possível produzir este valor.

67. A tributação da organização municipal do transporte escolar também não é imposta no caso em apreço por uma das duas razões mencionadas anteriormente para a sujeição da atividade estatal a IVA [45].

68. Em primeiro lugar, — mesmo tratando-se de uma questão de facto que, em última análise, é da competência exclusiva do órgão jurisdicional de reenvio — não se vislumbram distorções da concorrência com base na não cobrança do IVA. O facto de os pais não recorrerem aos serviços de empresas de transporte privadas para o transporte escolar devido à existência de serviços de transporte municipais, não se deve à não cobrança do IVA, mas sim ao facto de o município cobrar, quando as cobra, contribuições aos pais, que parecem ser, *a priori*, inferiores aos preços do mercado de serviços de transporte comparáveis. Pelo contrário, a tributação desta atividade agravaria as condições de concorrência dos privados, porque o excedente estrutural duradouro de impostos a montante que surgiria poderia permitir ao município diminuir ainda mais as contribuições pagas pelos pais.

69. Em segundo lugar, no caso em apreço, só é possível incluir em medida suficiente a matéria tributável do IVA sob a forma de tributação do consumo final se a atividade do município *não* for tributada. Com efeito, se a organização do transporte escolar, para cuja execução o município recorre a empresas de transporte externas, estivesse sujeita a IVA, acabariam por ser apenas cobrados impostos sobre o valor tributável das contribuições a pagar pelos pais devido à dedução do imposto pago a montante. Todavia, estas últimas representam apenas uma pequena fração do preço de mercado destes serviços de transporte, uma vez que as contribuições perfazem, no total, apenas 3% dos custos resultantes da execução externa do transporte. Consequentemente, o consumo final destes serviços de transporte estaria essencialmente isento de IVA. Para evitar esta situação e sujeitar os serviços de transporte pelo seu valor de mercado a IVA, a tributação definitiva deve ocorrer desde logo ao nível das prestações a montante do município. Esta situação pressupõe que a organização do transporte escolar pelo município *não* constitui uma atividade económica.

– Apreciação global ou caso a caso

70. No entanto, o Reino Unido sugeriu que, por meio de uma apreciação caso a caso, devem ser considerados uma atividade económica, em todo o caso, os transportes do município, em relação aos quais este recebe dos pais um montante pelo menos aproximativo do preço de mercado.

71. É certo que a exigência de participação no mercado de uma atividade estatal deve, em princípio, ser determinada em relação à atividade no seu todo, não sendo necessário analisar cada transação em si mesma. No entanto, a razão relativa à prevenção de distorções da concorrência na base da tributação da atividade estatal pode obrigar, num caso concreto, à divisão de uma atividade numa parte económica e numa parte não económica.

43 — V. acórdão Comissão/França (50/87, EU:C:1988:429, n.º 21).

44 — C-246/08, EU:C:2009:671, n.º 50.

45 — V. n.os 25 e 26 das presentes conclusões.

72. Por conseguinte, o órgão jurisdicional de reenvio deve ainda analisar até que ponto a não cobrança de IVA no caso em apreço pode conduzir, no que se refere aos serviços de transporte específicos, a uma distorção da concorrência em relação a fornecedores privados de serviços de transporte. A este respeito, devem também ser sempre tomados em consideração os efeitos da dedução do imposto.

73. No entanto, não será necessário estabelecer uma divisão entre a parte económica e a parte não económica da atividade do município quando, no caso em apreço, apenas se verificar um número pouco significativo de casos específicos em que a não tributação do transporte escolar municipal poderia distorcer a concorrência. Com efeito, é isto que corresponde aos critérios que resultam do regime especial previsto para a atividade estatal no artigo 13.º, n.º 1, segundo e terceiro parágrafos, da Diretiva IVA [46].

– Conclusão intercalar

74. Em conclusão, há que constatar, em primeiro lugar — sob reserva da análise da situação concorrencial pelo órgão jurisdicional de reenvio — que a organização do transporte escolar pelo município não visa a obtenção de receitas na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA.

C – *Conclusão*

75. Por conseguinte, no caso em apreço — novamente sob reserva da análise da situação concorrencial pelo órgão jurisdicional de reenvio —, o município, ao organizar o transporte escolar, não exerce uma atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA. Consequentemente, o município não deve ser considerado, no âmbito desta atividade, um sujeito passivo na aceção do artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA.

VI – **Conclusão**

76. Pelo exposto, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais que lhe foram submetidas pelo Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo dos Países Baixos) nos seguintes termos:

«Um município que, como no processo principal, organiza um transporte escolar recorrendo a empresas externas de transporte e que recebe dos pais dos alunos contribuições no montante de apenas 3% do custo do transporte não age na qualidade de sujeito passivo na aceção do 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. Contudo, o município agiria nesta qualidade se o órgão jurisdicional de reenvio verificasse a existência de distorções da concorrência num número significativo de prestações de transporte individuais.»

46 — V., quanto a estes critérios, em especial, acórdão Isle of Wight Council e o. (C-288/07, EU:C:2008:505).