

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 2 de junio de 2016 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 9, apartado 1 — Conceptos de “sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido” y de “actividad económica” — Artículo 24, apartado 1 — Concepto de “prestación de servicios” — Obras de ingeniería rural — Construcción y explotación de un sistema de evacuación de aguas por una sociedad mercantil sin ánimo de lucro — Incidencia de la financiación de las obras mediante ayudas de Estado y ayudas de la Unión Europea»

En el asunto C-263/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial plantada con arreglo al artículo 267 TFUE por la Kúria (Tribunal Supremo, Hungría), mediante resolución de 14 de mayo de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 3 de junio de 2015, en el procedimiento entre

**Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft.,**

**Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft.**

y

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

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. D. Šváby, Presidente de Sala, y los Sres. J. Malenovský y M. Vilaras (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno húngaro, por los Sres. M. Z. Fehér y G. Koós, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. K. Talabér-Ritz y M. Owsiany-Hornung, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

**Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 9, apartado

1, y del artículo 24, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1).

2 Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre, por un lado, Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft. y Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft., sociedades mercantiles sin ánimo de lucro, y por otro, la Nemzeti Adóés Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV) (Dirección regional tributaria de Transdanubio Meridional, perteneciente a la Administración nacional de Hacienda y Aduanas de Hungría), que trata del derecho de dichas sociedades a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a las facturas emitidas por la mercantil Recontír BPM Kft. a raíz de trabajos efectuados por cuenta de las citadas sociedades.

## **Marco jurídico**

### *Normativa de la Unión*

3 El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 establece que estarán sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

4 El artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva dispone:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5 El artículo 24, apartado 1, de la misma Directiva establece:

«Serán consideradas “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.»

### *Normativa húngara*

6 El artículo 5, apartado 1, de la az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Ley CXXVII de 2007, del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA») define:

«Sujeto pasivo: persona u organismo con capacidad jurídica que realice en su propio nombre una actividad económica, cualesquiera que sean el lugar, la finalidad y el resultado de esa actividad. [...]»

7 El artículo 6, apartado 1, de la Ley del IVA tiene el siguiente tenor:

«Actividad económica: la realización de cualquier actividad con ánimo empresarial o con carácter permanente o regular, siempre y cuando tenga objetivo o resultado oneroso y se lleve a cabo de forma independiente.»

8 El artículo 16 de la Ley del IVA establece:

«Será irrelevante para la entrega de bienes o prestación de servicios que éstas se realicen con arreglo a contrato, por mandato legal o reglamentario, en virtud de resolución judicial o administrativa ?aunque no se pronuncie sobre el fondo?, o mediante subasta.»

9 A tenor del artículo 259, apartado 6, de la Ley del IVA:

«Contraprestación: cualquier ventaja patrimonial, incluidos los valores patrimoniales reconocidos para la reducción de un crédito existente, pero excluidas las indemnizaciones por daños y perjuicios».

10 El artículo 4, apartado 1, de la a gazdasági társaságról szóló 2006. évi IV. törvény (Ley IV de 2006, sobre las sociedades mercantiles) establece:

«Podrán constituirse asimismo sociedades mercantiles para la realización de una actividad económica colectiva que no esté dirigida a la obtención de un beneficio (sociedad mercantil sin ánimo de lucro). La sociedad mercantil sin ánimo de lucro podrá constituirse y operar bajo cualquier forma societaria. El carácter no lucrativo de la sociedad mercantil deberá hacerse constar en la denominación social de ésta, junto a la indicación de la forma societaria.»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

11 Las demandantes en el litigio principal son «sociedades mercantiles sin ánimo de lucro» que, como tales, realizan una actividad económica que no está dirigida a la obtención de un beneficio y que sólo pueden realizar una actividad económica de tipo empresarial con carácter complementario. Fueron constituidas con la finalidad de efectuar y posteriormente explotar obras de ingeniería rural en terrenos propiedad de sus socios, a saber, una canalización para la evacuación de aguas, un depósito de aguas y un pozo para aluviones.

12 Los trabajos necesarios para la realización de dichas obras fueron financiados mediante fondos estatales y de la Unión Europea. Las demandantes en el litigio principal contaban con los permisos administrativos para la ejecución de los trabajos, así como con la autorización de los propietarios de los terrenos afectados. Por otro lado, se acordó que las demandantes en el litigio principal percibirían de dichos propietarios un canon de explotación de las obras de ingeniería rural durante un período de ocho años.

13 Las demandantes en el litigio principal encargaron la preparación y la ejecución de las operaciones a la mercantil Recontír BPM. Ésta emitió facturas con IVA por los trabajos efectuados, y las demandantes en el litigio principal quisieron deducirse dicho impuesto.

14 Sin embargo, la NAV denegó a las demandantes en el litigio principal el derecho a deducción debido a que la actividad planeada no constituye una «actividad económica», en el sentido del artículo 6 de la Ley del IVA, ni en lo relativo a los tramos que forman parte de la red de carreteras, que como tales pueden ser utilizados por cualquiera, ni en lo relativo a los tramos ubicados en propiedad privada. Por consiguiente, la NAV consideró que las demandantes en el litigio principal no tienen la condición de «sujetos pasivos» con respecto a esta actividad. Señaló que no realizan ninguna actividad a favor de sus socios o de terceros que pueda calificarse de «prestación de servicios». La explotación habitual de las obras de ingeniería rural, que consiste en el mantenimiento de la pista de hormigón y sus alrededores y en garantizar el flujo de las aguas, forma parte de la conservación de las vías públicas y constituye una obligación normativa, no una prestación de servicios. A juicio de la NAV, los ingresos de reducido importe que las demandantes en el litigio principal prevén percibir por la explotación de dichas obras no responden al concepto de «contraprestación», en el sentido de la Ley del IVA.

15 El recurso contencioso-administrativo interpuesto por las demandantes en el litigio principal contra dicha resolución denegatoria fue desestimado en primera instancia por los mismos motivos expuestos por la NAV.

16 Consecuentemente, las demandantes en el litigio principal han recurrido en casación ante la Kúria (Tribunal Supremo, Hungría), alegando que, en su calidad de sociedades mercantiles, tienen la condición de «sujetos pasivos», puesto que dicha condición se basa en criterios objetivos. Consideran que la posibilidad de ejercer el derecho a deducción depende de que la actividad realizada esté integrada en el sistema del IVA y que, para responder a la definición de «actividad económica», en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la Ley del IVA, basta con la realización de cualquier actividad permanente o regular que tenga un resultado oneroso. No se exige expresamente la obtención de un beneficio para que se trate de una «actividad económica».

17 El órgano jurisdiccional remitente observa que el concepto de «actividad económica» es muy amplio y que a estos efectos resulta irrelevante la obtención de beneficios o la financiación de las inversiones mediante ayudas estatales. Considera que, a efectos de calificar una actividad de «prestación de servicios», resulta indiferente que las demandantes en el litigio principal ejecuten una obligación de mantenimiento que les imponga una norma jurídica. En cambio, el órgano jurisdiccional remitente se plantea si el canon pagado en virtud del contrato de explotación y de utilización ha de considerarse una contraprestación y si existe una relación directa entre el mantenimiento de las obras de ingeniería rural realizadas gracias a las inversiones y dicha contraprestación.

18 En estas circunstancias, la Kúria (Tribunal Supremo) ha decidido suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Actúan las demandantes [en el litigio principal] en las circunstancias del asunto en calidad de sujetos pasivos, habida cuenta de que la interpretación del artículo 9, apartado 1, de la Directiva [2006/112/CE] no excluye del ámbito conceptual de la actividad económica las actividades realizadas por las sociedades mercantiles ni siquiera cuando éstas sólo puedan ejercer una actividad económica de tipo empresarial con carácter complementario?

2) ¿Tiene relevancia a efectos de la consideración de las demandantes [en el litigio principal] como sujetos pasivos la circunstancia de que una parte sustancial de su inversión se financie mediante una ayuda estatal y de que, en el contexto de la explotación, perciban ingresos por el cobro de un canon de reducido importe?

3) En el supuesto de respuesta negativa a la segunda cuestión, ¿procede considerar que dicho

“canon” constituye la contraprestación de un servicio y que existe una relación directa entre la prestación del servicio y el pago de la contraprestación?

4) ¿Supone la explotación de la inversión una prestación de servicios por parte de las demandantes [en el litigio principal], en el sentido del artículo 24 de la Directiva [2006/112/CE], o no puede considerarse que se trate de una prestación de servicios por constituir el cumplimiento de una obligación legal?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

19 Mediante sus cuatro cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la explotación de obras de ingeniería rural, como las controvertidas en el litigio principal, por una sociedad mercantil sin ánimo de lucro constituye una actividad económica en el sentido de dicho precepto, a pesar de que, por un lado, dichas obras se hayan financiado en gran medida mediante ayudas estatales y, por otro, su explotación sólo dé lugar a ingresos por el cobro de un canon de reducido importe. Asimismo, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el artículo 24 de la citada Directiva debe interpretarse en el sentido de que dicha explotación de obras de ingeniería rural constituye una prestación de servicios y si existe una relación directa entre tal prestación y el canon pagado como contraprestación, aun cuando se trate del cumplimiento de una obligación normativa.

20 Es preciso recordar que, si bien la Directiva 2006/112 asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, dicho impuesto sólo contempla las actividades de carácter económico (véanse, entre otras, las sentencias de 26 de junio de 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C?305/01, EU:C:2003:377, apartado 39; de 26 de junio de 2007, T?Mobile Austria y otros, C?284/04, EU:C:2007:381, apartado 34, y de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C?246/08, EU:C:2009:671, apartado 34).

21 En efecto, en virtud del artículo 2 de la Directiva 2006/112, relativo a las operaciones imponibles, estarán sujetas al IVA, junto con las importaciones de bienes y las adquisiciones intracomunitarias de bienes, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo en el interior del país. Por su parte, a tenor del artículo 9 de dicha Directiva, serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad (véanse, entre otras, las sentencias de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, 235/85, EU:C:1987:161, apartado 6; de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros, C?288/07, EU:C:2008:505, apartados 26 y 27, y de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C?246/08, EU:C:2009:671, apartado 35).

22 Asimismo, el análisis de los conceptos de «entregas de bienes» y de «prestaciones de servicios» demuestra que estos conceptos, que definen una parte de las operaciones imponibles con arreglo a la Directiva 2006/112, tienen carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de enero de 2006, Optigen y otros, C?354/03, C?355/03 y C?484/03, EU:C:2006:16, apartado 44).

23 El artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 define el concepto de «actividades económicas» incluyendo en él todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, en especial, las operaciones que impliquen la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo (véanse, entre otras, las sentencias de 26 de junio de 2007, T?Mobile Austria y otros, C?284/04, EU:C:2007:381, apartado 33; de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C?246/08, EU:C:2009:671, apartado

36, y de 20 de junio de 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, apartado 16).

24 A este respecto ha de señalarse que, conforme a las exigencias del principio de neutralidad del sistema común del IVA, el concepto de «explotación» a efectos del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 se refiere a toda operación, independientemente de su forma jurídica, que tenga la finalidad de obtener del bien ingresos continuados en el tiempo (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de junio de 2007, T-Mobile Austria y otros, C-284/04, EU:C:2007:381, apartado 38, y de 13 de diciembre de 2007, Götz, EU:C:2007:789, apartado 18).

25 Por otro lado, según el artículo 24 de la Directiva 2006/112, serán consideradas «prestaciones de servicios» todas las operaciones que no constituyan una entrega de bienes.

26 Ahora bien, la base imponible de una prestación de servicios está conformada por todo lo que se recibe como contraprestación del servicio prestado, por lo que una prestación de servicios sólo estará gravada si existe una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida. De lo anterior se deduce que una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso» en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 y, por tanto, sólo está gravada si entre quien efectúa la prestación y su destinatario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario. (sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, apartados 13 y 14; de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, apartado 39, y de 6 de octubre de 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, apartado 19).

27 Procede responder a las cuestiones planteadas a la luz de las anteriores consideraciones.

28 En primer lugar, de la resolución de remisión se desprende que la actividad controvertida en el litigio principal consiste en la explotación de obras de ingeniería rural que constan de una canalización para la evacuación de aguas, un depósito de aguas y un pozo para aluviones. Esta actividad deberá considerarse comprendida en el concepto de «actividades económicas», en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112, si se realiza con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

29 La pregunta acerca de si tal actividad se realiza con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo es una cuestión de hecho que debe apreciarse teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso, entre las que figura, en particular, la naturaleza del bien de que se trate (véanse las sentencias de 19 de julio de 2012, R-dlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, apartado 33, y de 20 de junio de 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, apartado 19).

30 En el caso de autos, las prestaciones efectuadas o que efectuarán las demandantes en el litigio principal consisten en la explotación de las obras de ingeniería rural y de las vías públicas a las que pertenecen determinados tramos de las obras, con el fin de garantizar permanentemente el libre flujo de las aguas, concretamente mediante el mantenimiento de dichas obras. Estas prestaciones dan o darán lugar a una retribución, dado que las demandantes en el litigio principal pretenden cobrar a los propietarios de los terrenos afectados un canon de explotación de las obras de ingeniería rural durante un período determinado de ocho años.

31 En estas circunstancias, procede considerar que la explotación de dichas obras se lleva a cabo con el fin de obtener ingresos.

32 A este respecto, aun cuando no se haya acreditado que las demandantes en el litigio principal habían comenzado la explotación de las obras de ingeniería rural en el momento en que quisieron ejercer su derecho a deducción del IVA soportado, procede recordar que debe reconocerse la condición de sujeto pasivo a quien tiene la intención, confirmada por elementos objetivos, de iniciar con carácter independiente una «actividad económica», en el sentido del artículo 9 de la Directiva 2006/112, y realiza los primeros gastos de inversión al efecto (véanse por analogía las sentencias de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C?110/98 a C?147/98, EU:C:2000:145, apartado 47, y de 8 de junio de 2000, Breitsohl, C?400/98, EU:C:2000:304, apartado 34).

33 Además, ha de señalarse que el período de ocho años durante el cual se pretende cobrar el canon de explotación confiere a éste el carácter de ingresos continuados en el tiempo, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 23 de la presente la sentencia.

34 No cabe cuestionar la existencia de ingresos continuados en el tiempo por el hecho de que las demandantes en el litigio principal sólo puedan realizar una actividad económica de tipo empresarial con carácter complementario.

35 Por un lado, ha de recordarse que tanto del propio tenor del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, para considerar que la explotación de un bien corporal o incorporal se ejerce con el fin de obtener ingresos, es indiferente que la explotación tenga o no la finalidad de obtener un beneficio (véase, entre otras, la sentencia de 20 de junio de 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaehr, C?219/12, EU:C:2013:413, apartado 25), por lo que la circunstancia de que, debido a su forma societaria, las demandantes en el litigio principal sólo puedan realizar una actividad económica de tipo empresarial con carácter complementario no incide en la existencia de una actividad económica dirigida a la obtención de ingresos continuados en el tiempo.

36 Por otro lado, la posible incidencia del hecho de que la actividad controvertida en el litigio principal se ejerza con carácter complementario en la naturaleza económica de dicha actividad depende del análisis del conjunto de las condiciones de explotación de las obras de ingeniería rural, para determinar si éstas se utilizan con el fin de obtener ingresos que efectivamente sean continuados en el tiempo (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de septiembre de 1996, Enkler, C?230/94, EU:C:1996:352, apartado 27, y de 19 de julio de 2012, R?dlihs, C?263/11, EU:C:2012:497, apartado 34).

37 No obstante, a la vista de los antecedentes de hecho facilitados por el órgano jurisdiccional remitente y destacados en los apartados 30 a 33 de la presente sentencia, resulta procedente reconocer al canon de explotación previsto, habida cuenta de su duración, el carácter de ingresos continuados en el tiempo, lo cual permite considerar que la explotación de dichas obras constituye una «actividad económica» en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112.

38 Finalmente, la circunstancia de que las inversiones efectuadas se hayan financiado en gran medida mediante ayudas concedidas por el Estado miembro y por la Unión no influye en la naturaleza económica o no de la actividad ejercitada o prevista por las demandantes en el litigio principal, dado que el concepto de «actividad económica» tiene carácter objetivo y se aplica con independencia no sólo de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate, sino también de la modalidad de financiación por la que opte el operador en cuestión, incluso cuando se trate de subvenciones públicas (véanse, en cuanto a la prohibición de limitar el derecho a deducción, las sentencias de 6 de octubre de 2005, Comisión/Francia, C?243/03, EU:C:2005:589, apartados 32 y 33, y de 23 de abril de 2009, PARAT Automotive Cabrio, C?74/08,

EU:C:2009:261, apartados 20 y 26).

39 En segundo lugar, la explotación de las obras de ingeniería rural sólo podrá considerarse incluida en la categoría de prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso si existe una relación directa entre el servicio prestado y el canon de explotación percibido o que percibirán las demandantes en el litigio principal y si dicho canon constituye el contravalor efectivo del servicio prestado a los destinatarios del mismo.

40 En el caso de autos, las prestaciones efectuadas o que efectuarán las demandantes en el litigio principal consisten en la explotación de las obras de ingeniería rural y de las vías públicas a las que pertenecen determinados tramos de las obras, con el fin de garantizar permanentemente el libre flujo de las aguas, concretamente mediante el mantenimiento de dichas obras, por lo que se trata de prestaciones de servicios en el sentido del artículo 24 de la Directiva 2006/112.

41 A efectos de la apreciación del carácter oneroso de la actividad controvertida en el litigio principal, carece de relevancia la circunstancia de que, en el ámbito de dicha actividad, el mantenimiento de las vías públicas para permitir el libre flujo de las aguas responda a una obligación normativa, dado que dicha circunstancia no desvirtúa ni la calificación de dicha actividad como «prestación de servicios» ni la relación directa entre tal prestación y su contraprestación.

42 En efecto, atendiendo a la jurisprudencia, para apreciar si una actividad constituye una prestación de servicios a título oneroso es irrelevante que dicha actividad consista en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante ley por motivos de interés público (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Francia, C?276/97, EU:C:2000:424, apartado 33, y de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C?246/08, EU:C:2009:671, apartado 40). Por otro lado, el Tribunal de Justicia ha declarado igualmente que, aun en caso de que la actividad de que se trate tenga por objeto la ejecución de una obligación constitucional que incumbe exclusiva y directamente al Estado miembro afectado, no es posible cuestionar por este mero hecho la relación directa existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contraprestación recibida (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de octubre de 2015, Sudaçor, C?174/14, EU:C:2015:733, apartado 39).

43 Asimismo, ninguno de los demás datos proporcionados por el órgano jurisdiccional remitente afecta a la relación directa entre la prestación de servicios efectuada o que se efectuará y la contraprestación recibida o que se recibirá.

44 En particular, ése es el caso de la circunstancia de que el canon de explotación previsto por las demandantes en el litigio principal sea de reducido importe.

45 En efecto, debe recordarse que la circunstancia de que una operación económica se realice a un precio superior o inferior al de coste, y, por tanto, a un precio superior o inferior al normal de mercado, es irrelevante para la calificación de operación a título oneroso (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C?412/03, EU:C:2005:47, apartado 22; de 9 de junio de 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C?285/10, EU:C:2011:381, apartado 25, y de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or, C?151/13, EU:C:2014:185, apartados 36 y 37).

46 Por consiguiente, dicha circunstancia no afecta a la relación directa entre la prestación de servicios efectuada o que se efectuará y la contraprestación recibida o que se recibirá, cuyo importe se determine *a priori* y siguiendo criterios claramente establecidos (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de octubre de 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, apartado 36).

47 A su vez, el importe del canon se ha determinado *a priori*, ya que tanto el órgano jurisdiccional remitente como el Gobierno húngaro y la Comisión Europea señalan que el canon percibido o que se percibirá es de reducido importe. A este respecto, también cabe considerar que dicho importe se ha determinado en función de criterios claramente establecidos. En efecto, las prestaciones de mantenimiento efectuadas o que efectuarán las demandantes en el litigio principal se realizan en cumplimiento de la obligación, que les incumbe en su condición de explotadoras de las obras de ingeniería rural, de garantizar el libre flujo de las aguas. Dicha obligación puede concretarse en operaciones de mantenimiento de determinado alcance, realizadas con regularidad y que pueden dar lugar a una retribución fijada *a priori*.

48 En este contexto, el canon de explotación, aunque sea de reducido importe, puede constituir el contravalor del servicio prestado por las demandantes en el litigio principal a favor de los propietarios de los terrenos en los que se ubican tales obras, tal y como se desprende de las sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, apartados 13 y 14), de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, apartado 39), y de 6 de octubre de 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619, apartado 19).

49 A este respecto, incumbe al órgano jurisdiccional remitente verificar si el importe del canon percibido o que se percibirá permite, en tanto que contraprestación, apreciar la existencia de una relación directa entre las prestaciones de servicios efectuadas o que se efectuarán y dicha contraprestación, y, por consiguiente, el carácter oneroso de las prestaciones de servicios. En particular, el órgano jurisdiccional remitente deberá cerciorarse de que el canon previsto por las demandantes en el litigio principal no retribuye tan sólo parcialmente las prestaciones efectuadas o que se efectuarán, y que su importe no se ha determinado en función de otros posibles factores que pudieran, en su caso, desvirtuar la relación directa entre las prestaciones y su contraprestación.

50 Asimismo, corresponde, en su caso, al órgano jurisdiccional remitente asegurarse de que la operación controvertida en el litigio principal no constituye un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, realizado con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de octubre de 2011, Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, apartado 51, y de 12 de julio de 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, apartado 35).

51 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas como sigue:

– El artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la explotación de obras de ingeniería rural como las controvertidas en el litigio principal por una sociedad mercantil sin ánimo de lucro, que sólo ejerce esa actividad económica de tipo empresarial con carácter complementario, constituye una actividad económica en el sentido de dicho precepto, a pesar de que, por un lado, las obras se hayan financiado en gran medida mediante ayudas estatales y, por otro, su explotación sólo dé lugar a ingresos por el cobro de un canon de reducido importe, siempre y cuando ese canon tenga el carácter de ingresos continuados en el tiempo debido a la duración prevista para su percepción.

– El artículo 24 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la explotación de obras de ingeniería rural como las controvertidas en el litigio principal consiste en la realización de prestaciones de servicios a título oneroso, dado que tales prestaciones guardan una relación directa con el canon percibido o que se percibirá, siempre y cuando dicho canon de reducido importe constituya el contravalor del servicio prestado, y aun cuando las prestaciones se realicen en cumplimiento de obligaciones normativas. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente verificar si el importe del canon percibido o que se percibirá permite, en tanto que contraprestación, apreciar la existencia de una relación directa entre las prestaciones de servicios efectuadas o que se efectuarán y dicha contraprestación, y, por consiguiente, el carácter oneroso de las prestaciones de servicios. En particular, el órgano jurisdiccional remitente deberá cerciorarse de que el canon previsto por las demandantes en el litigio principal no retribuye tan sólo parcialmente las prestaciones efectuadas o que se efectuarán, y que su importe no se ha determinado en función de otros posibles factores que pudieran, en su caso, desvirtuar la relación directa entre las prestaciones y su contraprestación.

## **Costas**

52 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

1) **El artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que la explotación de obras de ingeniería rural como las controvertidas en el litigio principal por una sociedad mercantil sin ánimo de lucro, que sólo ejerce esa actividad económica de tipo empresarial con carácter complementario, constituye una actividad económica en el sentido de dicho precepto, a pesar de que, por un lado, las obras se hayan financiado en gran medida mediante ayudas estatales y, por otro, su explotación sólo dé lugar a ingresos por el cobro de un canon de reducido importe, siempre y cuando ese canon tenga el carácter de ingresos continuados en el tiempo debido a la duración prevista para su percepción.**

2) **El artículo 24 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la explotación de obras de ingeniería rural como las controvertidas en el litigio principal consiste en la realización de prestaciones de servicios a título oneroso, dado que tales prestaciones guardan una relación directa con el canon percibido o que se percibirá, siempre y cuando dicho canon de reducido importe constituya el contravalor del servicio prestado, y aun cuando las prestaciones se realicen en cumplimiento de obligaciones normativas. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente verificar si el importe del canon percibido o que se percibirá permite, en tanto que contraprestación, apreciar la existencia de una relación directa entre las prestaciones de servicios efectuadas o que se efectuarán y dicha contraprestación, y, por consiguiente, el carácter oneroso de las prestaciones de servicios. En particular, el órgano jurisdiccional remitente deberá cerciorarse de que el canon previsto por las demandantes en el litigio principal no retribuye tan sólo parcialmente las prestaciones efectuadas o que se efectuarán, y que su importe no se ha determinado en función de otros posibles factores que pudieran, en su caso, desvirtuar la relación directa entre las prestaciones y su contraprestación.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: húngaro.