

Asunto C-612/21

Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia

Fecha de presentación:

30 de septiembre de 2021

Órgano jurisdiccional remitente:

Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)

Fecha de la resolución de remisión:

16 de abril de 2021

Parte recurrente en casación:

Gmina O.

Parte recurrida en casación:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Director del Servicio Informativo Tributario Nacional)

Objeto del procedimiento principal

Recurso de casación interpuesto por un municipio contra una resolución interpretativa tributaria en la que se considera al municipio como sujeto pasivo del IVA por la prestación de servicios de instalación de sistemas de fuentes de energía renovables.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación de las disposiciones de la Directiva 112/2006; artículo 267 TFUE.

Cuestiones prejudiciales

1. ¿Deben interpretarse las disposiciones 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 2006, L 347, p. 1, en su versión modificada) en

particular sus artículos 2, apartado 1, 9, apartado 1, y 13, apartado 1, en el sentido de que un municipio (una autoridad pública) actúa como sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido cuando ejecuta un proyecto destinado a aumentar la cuota de las fuentes de energía renovables al obligarse, en virtud de un contrato de Derecho privado celebrado con propietarios de inmuebles, a la ejecución e instalación de sistemas de energía renovables en sus propiedades, y, después de un determinado período de tiempo, a transferir la propiedad de esos sistemas a los propietarios de los inmuebles?

2. En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿deben incluirse en la base imponible las subvenciones procedentes de fondos europeos recibidas por el municipio (una autoridad pública) para la ejecución de proyectos relativos a fuentes de energía renovables, en el sentido del artículo 73 de dicha Directiva?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1): artículos 2, 9, y 13.

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Ley de 11 de marzo de 2004 del Impuesto sobre Bienes y Servicios), (Dz. U de 2018, posición 2174, en su versión modificada; en lo sucesivo, «Ley del IVA»):

Artículo 15.1. Serán considerados sujetos pasivos las personas jurídicas, las entidades sin personalidad jurídica y las personas físicas que realicen con carácter independiente una actividad económica de las mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Artículo 15.2. Se entenderá por actividad económica toda actividad de producción, comercio o prestación de servicios, incluidas las consistentes en la obtención de recursos naturales, las actividades agrícolas y las profesiones liberales. En particular, será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Artículo 15.6. No están sujetos al impuesto los organismos de la Administración pública y sus autoridades subordinadas, en la medida en que desempeñen funciones establecidas en disposiciones especiales y cuyo cumplimiento les haya sido encomendado, con excepción de las operaciones realizadas en virtud de contratos de Derecho privado.

Artículo 29 *bis*, apartado 1: Constituirá la base imponible [...] todo aquello que, en concepto de pago por la adquisición, reciba o haya de recibir el proveedor o el prestador del servicio del adquirente, del destinatario del servicio o un tercero,

incluidos los suplementos, subvenciones y demás recargos de naturaleza similar recibidos por el proveedor o el prestador que influyan directamente en el precio de los objetos entregados o de los servicios prestados por el sujeto pasivo.

2. Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (Ley de 27 de abril de 2001 sobre Protección del Medio Ambiente, Dz. U. de 2020, posición 1219, en su versión modificada):

Artículo 400a, apartado 1: La financiación para la protección del medio ambiente y la gestión del agua incluye:

21) proyectos relacionados con la protección del aire;

22) apoyar el uso de fuentes locales de energía renovable y la introducción de portadores de energía más respetuosos con el medio ambiente;

Artículo 403, apartado 2: Las atribuciones propias de los municipios incluirán la financiación de la protección del medio ambiente en el ámbito establecido en el artículo 400a, apartado 1, puntos [...] 21-25 [...] en una cantidad no inferior al importe correspondiente a los ingresos por tasas y sanciones a que se refiere el artículo 402, apartados 4, 5 y 6, que constituyen ingresos de los presupuestos municipales, menos el excedente de dichos ingresos transferido a los fondos provinciales.

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 El litigio principal tiene por objeto conocer si un municipio, al ejecutar un proyecto relativo a la instalación de sistemas de fuentes de energía renovables (en lo sucesivo, «sistemas FER»), actúa como sujeto pasivo del IVA y, en consecuencia, si la contribución propia de los propietarios de inmuebles y la subvención obtenida por el municipio para ejecutar este proyecto están sujetas al IVA.
- 2 El municipio O. (en lo sucesivo, «recurrente» o «municipio») solicitó una resolución interpretativa de la normativa tributaria sobre el impuesto sobre bienes y servicios (IVA) relativa al reconocimiento del municipio como sujeto pasivo del IVA por los servicios de instalación de los sistemas FER.
- 3 El municipio es una entidad de la administración territorial registrada como sujeto pasivo activo del IVA. Junto a otros tres municipios, el municipio celebró un contrato de colaboración para la ejecución de un proyecto relativo a la instalación de sistemas FER en el territorio de esos cuatro municipios (en lo sucesivo, «el proyecto»).
- 4 Uno de los municipios, en calidad de líder del proyecto, celebró un contrato de cofinanciación del proyecto con el voivodato en nombre de todos los socios. En

virtud del contrato de colaboración, la subvención obtenida se transferirá a los socios en la parte que les corresponda.

- 5 La subvención está destinada únicamente a cubrir parcialmente los costes subvencionables. Queda a discreción de cada municipio cómo financiar el resto de los costes del proyecto. La subvención recibida por el recurrente comprende los gastos relativos al proyecto y solo puede destinarse a los gastos necesarios destinados a la ejecución de este proyecto. El municipio recibió una subvención del 75 % del total de los costes subvencionables del proyecto.
- 6 El objetivo principal del proyecto es aumentar la cuota de las FER en la producción total de energía y reducir las emisiones de contaminantes atmosféricos, promover el uso de la energía solar, impulsar el desarrollo del uso de las FER entre los consumidores individuales mediante la instalación de sistemas FER, ecológicos y más respetuosos con el medio ambiente. En el marco del proyecto, el municipio ejecuta la «Política Energética de Polonia hasta 2030», adoptada por el Consejo de Ministros el 10 de noviembre de 2009, en la que las FER deberán constituir el 20 % de la energía generada.
- 7 En el marco del proyecto se instalarán paneles fotovoltaicos, bombas de aire caliente para calentar agua para uso doméstico, y paneles solares en los inmuebles propiedad de los residentes y de personas jurídicas. El municipio ha celebrado contratos con personas físicas (residentes) en calidad de propietarios de inmuebles. Los propietarios de los inmuebles se adhieren al proyecto de manera voluntaria en virtud del contrato celebrado con el municipio.
- 8 Con arreglo al contrato celebrado con los propietarios de inmuebles, todos los sistemas FER serán propiedad del municipio mientras dure el proyecto, es decir, cinco años a partir de la fecha del último pago recibido por el municipio en virtud del contrato de cofinanciación y el contrato de colaboración. Tras ese período, el derecho de propiedad del sistema FER se transferirá a los propietarios de inmuebles. Mientras dure el proyecto, los propietarios no podrán ceder el sistema FER. Además, el municipio no puede ceder o desinstalar la instalación durante ese período, ya que podría exponerse a verse obligado a devolver la subvención. Los propietarios de inmuebles están obligados a ingresar su contribución en la cuenta bancaria del municipio en la fecha acordada. Los propietarios podrán utilizar, sin cargos adicionales, el sistema FER según las condiciones fijadas en el contrato. El municipio ha sido autorizado por los propietarios de inmuebles para actuar en su nombre ante las autoridades administrativas correspondientes a la hora de solicitar los permisos exigidos por ley, necesarios para ubicar la instalación en sus propiedades.
- 9 El municipio se comprometió a seleccionar al contratista, establecer un programa de trabajo, llevar a cabo la supervisión continuada de la inversión, realizar la recepción final de la obra y llevar a cabo la liquidación financiera del proyecto. La contribución propia realizada por los propietarios será el único pago por su parte al municipio resultante de la ejecución del proyecto. Esta contribución representa

la parte de los costes subvencionables del sistema específico de FER definido por el contratista, es decir, la remuneración debida al contratista por ese sistema específico. Esta parte representa el 25 % de los costes subvencionables, mientras que el contrato con los propietarios incluye asimismo una cantidad máxima de contribución propia, especificando su importe.

- 10 Las contribuciones de los propietarios de los inmuebles no están destinadas a cubrir gastos de supervisión y promoción. El municipio cubre esos costes subvencionables con sus propios recursos y con la subvención. Los sistemas FER serán instalados por un contratista, un organismo seleccionado a través de una licitación abierta con arreglo a la normativa de contratación pública.
- 11 En el contrato con el contratista intervendrán cinco partes: el contratista y los cuatro municipios adjudicadores. El contrato especificará el alcance y el tipo de sistemas FER que se implementará en cada municipio. Cada municipio liquidará las cuentas con el contratista por separado, quien emitirá facturas a nombre de cada uno de los municipios por el alcance del trabajo realizado para cada uno de ellos.
- 12 No resulta posible obtener una mayor subvención en el caso de que el contratista ofrezca un precio más alto al previsto. No obstante, la subvención será menor si el precio a pagar al contratista es inferior al estipulado en la solicitud de cofinanciación. El contrato de cofinanciación del proyecto no obliga al municipio a obtener contribuciones de los propietarios de los inmuebles y no especifica el importe de sus contribuciones.
- 13 La subvención se concede con el objetivo de cofinanciar los costes subvencionables (entre los cuales se incluyen los gastos de promoción y supervisión) en los que incurra el municipio en el marco del proyecto, que el municipio liquidará con la institución que facilita la financiación. El importe de la subvención se determinará en función del importe de los costes subvencionables incurridos por el municipio para las adquisiciones relacionadas con el proyecto.
- 14 El municipio preguntó al Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Director del Servicio Informativo Tributario Nacional; en lo sucesivo, «autoridad tributaria») si la contribución propia realizada por los propietarios de los inmuebles y la subvención obtenida por el municipio no están sujetos al IVA, teniendo en cuenta que el municipio no actúa como contribuyente en lo que respecta a la instalación de los sistemas FER. En su opinión, los servicios prestados no están sujetos al IVA ya que se realizan bajo un régimen de Derecho público y no como parte de una actividad económica. En consecuencia, la contribución propia y la subvención no constituyen una remuneración por los servicios prestados sujetos al impuesto.
- 15 Mediante resolución de 7 de agosto de 2019, la autoridad tributaria consideró incorrecta la posición del municipio. Indicó que el municipio actuará como sujeto pasivo del IVA durante la realización de estas operaciones. Ni la realización por parte del municipio de sus atribuciones ni el objetivo del proyecto pueden

determinar la falta de tributación en concepto de IVA. Y ello porque la realización de las mencionadas operaciones debe seguir estando sujeta a normas específicas de Derecho público que implican el uso de los privilegios del poder estatal.

- 16 Según la autoridad tributaria, estos servicios se llevan a cabo sobre la base de contratos de Derecho civil, se prestan a título oneroso y hacen referencia al ámbito de una actividad (tipo de servicios) en la cual operan igualmente otras entidades en el mercado cuya actividad no está excluida del ámbito de aplicación de la Ley del IVA. En la operación descrita, el municipio actúa de manera parecida a otros operadores económicos, por lo que, en virtud del artículo 15, apartado 6, de la Ley del IVA y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la operación está sujeta al IVA como regla general.
- 17 En opinión de la autoridad tributaria, existirá una relación directa (de equivalencia) entre las prestaciones del municipio y los pagos realizados por los propietarios. Por tanto, estos pagos constituirán una contraprestación por los servicios prestados por el municipio.
- 18 Además, la autoridad tributaria señaló que, con arreglo al artículo 29, apartado 1, de la Ley del IVA, la base imponible incluirá tanto los pagos realizados por los propietarios como el importe de la subvención obtenida por el municipio de un tercero para la realización de servicios consistentes en la ejecución de sistemas FER, sujetos al IVA conforme al artículo 5, apartado 1, punto 1, de la Ley del IVA.
- 19 El tribunal de primera instancia desestimó el recurso interpuesto por el municipio.
- 20 El tribunal no compartió la postura del municipio de que no realiza una actividad económica en el sentido del artículo 15, apartado 2, de la Ley del IVA debido a la falta de equivalencia de las prestaciones. En opinión del tribunal, la falta de equivalencia de las contribuciones propias es esencialmente una característica de todas las relaciones de Derecho civil en las que se recibe lo que se denomina una subvención al precio de bienes o servicios. El tribunal no compartió tampoco la postura del municipio de que las operaciones realizadas no persiguen un ánimo de lucro sino aumentar la cuota de las FER en la producción total de energía. En opinión del tribunal, la realización del segundo objetivo no excluye la realización del primero. El municipio recibe de los propietarios de los inmuebles el reembolso del 25 % de los costes subvencionables incurridos, por lo que la instalación no se realiza sin la participación financiera de los propietarios. El hecho de que el municipio no obtenga beneficios tampoco afecta a la evaluación de si estas operaciones quedan comprendidas en el ámbito de una actividad económica.
- 21 En opinión del tribunal de primera instancia, el hecho de que el municipio desempeñe una misión pública (protección del medio ambiente y de la naturaleza) tampoco lo excluye de la imposición.

- 22 El tribunal reconoció que las relaciones entre el municipio y los propietarios de inmuebles están sujetas al Derecho civil resultante del contrato celebrado. Por tanto, el municipio no actúa como un órgano que desempeña una función pública.
- 23 Por lo que respecta a la infracción del artículo 29a, apartado 1, de la Ley del IVA, en opinión del tribunal, no cabe duda de que en el caso en cuestión la subvención se concede para la financiación de la instalación de sistemas FER en una determinada propiedad. Sin embargo, la propia actividad de instalación de los sistemas FER está sujeta al IVA.
- 24 El municipio interpuso un recurso de casación contra la citada sentencia.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 25 El órgano jurisdiccional remitente sostiene que, antes de examinar si una operación se desarrolla en el ejercicio de un poder público, resulta necesario comprobar si el municipio desarrolla una actividad económica. Cabe señalar que, como se desprende de una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el análisis del artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112, a la luz de los objetivos de dicha Directiva, pone de manifiesto que deben cumplirse dos requisitos a un tiempo para que la regla de no sujeción al IVA despliegue sus efectos, a saber, el ejercicio de actividades por parte de un organismo público y el ejercicio de actividades en las que este actúe como autoridad pública (véase la sentencia de 25 de octubre de 2015, Saudağor, C- 174/14, EU:C:2015:733, apartado 51 y jurisprudencia citada).
- 26 A efectos de determinar si el municipio desarrolla una actividad económica, debe verificarse si las actividades tienen carácter oneroso. Para poder calificar una prestación de servicios de operación a título oneroso únicamente se exige que exista una relación directa entre esa prestación y una contrapartida realmente recibida por el sujeto pasivo. Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario 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 (véase la sentencia de 25 de octubre de 2015, Saudağor, C- 174/14, EU:C:2015:733, apartado 32 y jurisprudencia citada).
- 27 Según jurisprudencia reiterada, una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso» en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de Directiva 2006/112 y, por tanto, solo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario 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 (véase, en particular, la sentencia de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele y Staatssecretaris van Financiën, C- 520/14, EU:C:2016:334, apartado 24 y jurisprudencia citada). El municipio sostiene que no realiza ninguna actividad económica en el sentido del artículo 15, apartado 2, de la Ley del IVA, debido a que la contribución propia de

los propietarios de los inmuebles no es equivalente a la aportación del municipio. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia pone de relieve la circunstancia de que es irrelevante que una operación económica se lleve a cabo por un precio superior o inferior al de coste para calificarla de «operación a título oneroso». Este último concepto requiere únicamente la existencia de una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo (véase, en particular, la sentencia de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele y Staatssecretaris van Financiën, C- 520/14, EU:C:2016:334, apartado 25 y jurisprudencia citada).

- 28 Sin embargo, cabe señalar que el municipio financia el proyecto en gran medida con la subvención recibida, por lo que la contribución propia del municipio tampoco es equivalente comparada con los costes de la instalación. La no equivalencia de las contribuciones propias es esencialmente una característica de todas las relaciones de Derecho civil en las que se recibe lo que se denomina una subvención al precio de bienes o servicios. Los costes reales de la instalación de los sistemas FER no son asumidos con recursos propios por el municipio ni por los propietarios, lo cual es una consecuencia de recibir la subvención y no está relacionado con el hecho de que el servicio de instalación sea prestado por el municipio.
- 29 En el asunto C-520/14, el Tribunal de Justicia observó una asimetría en los pagos por el transporte de niños en relación con los costes de este servicio, así como el hecho de que el transporte de niños no se realizara bajo las condiciones en que normalmente se llevan a cabo las actividades de transporte de viajeros.
- 30 El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas respecto a si tal asimetría existe también en el presente caso. El importe de la contribución realizada por los propietarios de inmuebles se calculó como parte de los costes subvencionables de un sistema FER específico determinado por el contratista. El método de cálculo de la contribución propia de los propietarios de inmuebles indica que no es equivalente a la prestación realizada por el municipio (25 % de los costes subvencionables de la instalación). El municipio soporta además los costes de supervisión y promoción con sus propios recursos y con la subvención.
- 31 El tribunal remitente también señala las diferencias de la operación frente a las condiciones de mercado. Los propietarios de los inmuebles cedieron al municipio parte de los terrenos necesarios para la instalación de los sistemas FER. La supervisión de la ejecución del proyecto será realizada por un inspector supervisor seleccionado a raíz de una licitación pública. Existen dudas de que no es el propietario del inmueble el beneficiario final, sino el municipio. Lo anterior puede llevar a la conclusión de que el municipio es el beneficiario de los servicios, mientras que los pagos de los propietarios de inmuebles son únicamente una fuente adicional de financiación.
- 32 En tal caso, no se puede hablar de fijación del precio de la prestación. No es posible en absoluto identificar la prestación. Como ha indicado el Tribunal de

Justicia, la finalidad del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva es que se tenga en cuenta la contraprestación pagada por la entrega de un bien o la prestación de un servicio de tal modo que se refleje todo el valor real de la entrega o de la prestación. Para ello, dicha disposición incluye en la base imponible, como contraprestación, las subvenciones vinculadas directamente al precio de estas operaciones (sentencia de 9 de octubre de 2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18, EU:C:2019:847, apartados 32 y 33, y jurisprudencia citada). No se puede hablar de contraprestación mutua si el residente del municipio no es el beneficiario de la inversión. Cabe señalar que la instalación del equipo no es un servicio prestado a los habitantes sino al municipio que en esta etapa adquiere, sobre la base de un contrato con un contratista, la propiedad de los equipos instalados en las propiedades cedidas por los residentes. Sin embargo, el proyecto beneficiará a toda la comunidad y no solo a los residentes del inmueble en el que se instalarán los paneles solares, tal y como declaró el tribunal remitente en su jurisprudencia.

- 33 El hecho de que el municipio no ejerce una actividad económica se ve apoyado por el hecho de que no tenga intención de proporcionar servicios de instalación de sistemas FER de forma regular y continua.
- 34 Incluso si la operación descrita se realizase en el marco de una actividad económica, ello no significa todavía que no sea imponible. El municipio indicó que, a través de la ejecución del proyecto, se da cumplimiento a los mandatos reglamentarios de la ustawa o samorządzie gminnym (Ley relativa al gobierno municipal) y de la Ley sobre protección del medio ambiente. El artículo 403, apartado 2, de la Ley sobre protección del medio ambiente, en relación con el artículo 400a, apartado 1, puntos 21 y 22, especifica que la financiación de la protección del medio ambiente relacionada con la protección del aire y el apoyo al uso de fuentes de energía renovables locales, así como la importación de soportes de energía más respetuosos para el medio ambiente, es una atribución propia del municipio.
- 35 Por otro lado, parece que la realización de las operaciones descritas en la petición [de decisión prejudicial] no está sujeta a una normativa específica de Derecho público. Dado que estas actividades pueden ser realizadas también por organismos que no son entidades de la administración territorial, esto supone que en su ejecución no se utilizan medidas legales de carácter normativo, propias de las autoridades públicas. Por otro lado, de cara al cumplimiento de las normas de competencia, el hecho de que estas actividades sean realizadas por organismos públicos y no públicos no debe traducirse en una valoración diferente de la naturaleza fiscal de las actividades realizadas.
- 36 En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide si la cofinanciación obtenida de fondos europeos por el municipio para la ejecución de proyectos FER debe incluirse en la base imponible en el sentido del artículo 73 de la Directiva 2006/112.

- 37 El reconocimiento de que el municipio ejerce una actividad económica no exenta de IVA no significa necesariamente que la totalidad del importe adeudado de los propietarios de inmuebles sea imponible, ya que la parte cubierta por la subvención puede no llegar a ser imponible debido a que no se incluirá en la base imponible.
- 38 La jurisprudencia del Tribunal de Justicia subraya que la subvención, para estar directamente vinculada al precio de la operación en cuestión, tuvo que haber sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada. Solo en este caso puede considerarse que la subvención es la contraprestación de una entrega de bienes o prestación de servicios y está, por tanto, sujeta al impuesto (sentencia de 15 de julio de 2004, Comisión/Alemania, C-144/02, EU:C:2004:444, apartados 27 y 28; sentencia de 9 de octubre de 2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 y C-574/18, EU:C:2019:847, apartado 31). A tal efecto, hay que comprobar que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtengan una ventaja de la subvención concedida al beneficiario. En efecto, es necesario que el precio que paga el adquirente o el destinatario se determine de forma tal que disminuya en proporción a la subvención concedida al vendedor del bien o al prestador del servicio, caso en el que la subvención constituye un elemento de determinación del precio exigido por estos. Por tanto, habrá que examinar si, objetivamente, el hecho de que se abone una subvención al vendedor o al prestador le permite vender el bien o prestar el servicio por un precio inferior al que tendría que exigir si no existiese la subvención. Además, la contraprestación que representa la subvención tiene que ser, como mínimo, determinable (sentencia de 9 de octubre de 2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 y C-574/18, EU:C:2019:847, apartados 32 y 33 y jurisprudencia citada).
- 39 Ahora bien, los hechos de este asunto no permiten concluir que se haya determinado cualquier precio que esté directamente afectado por la subvención concedida. Por el contrario, el análisis de los hechos permite considerar que la subvención en cuestión tiene carácter oneroso. Para determinar si las subvenciones en cuestión son o no imponibles es importante determinar las condiciones bajo las que se conceden, y que permiten determinar la finalidad que se persigue al conceder la subvención. Por tanto, el criterio para calificar una subvención como imponible es que esté destinada a financiar una actividad específica sujeta al IVA. Sin embargo, las subvenciones que no pueden vincularse a una actividad imponible específica no forman parte de la base imponible en el sentido del artículo 73 de la Directiva 2006/112.
- 40 El hecho de que la subvención no se incluya en la base imponible del servicio de modernización térmica se basa también en que ello supondría una infracción del artículo 69, apartado 3, letra c), del Reglamento (UE) n.º 1303/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de diciembre de 2013, por el que se establecen disposiciones comunes relativas al Fondo Europeo de Desarrollo Regional, al Fondo Social Europeo, al Fondo de Cohesión, al Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural y al Fondo Europeo Marítimo y de la Pesca, y por el

que se establecen disposiciones generales relativas al Fondo Europeo de Desarrollo Regional, al Fondo Social Europeo, al Fondo de Cohesión y al Fondo Europeo Marítimo y de la Pesca, y se deroga el Reglamento (CE) n.º 1083/2006 del Consejo (DO 2013, L 347, p. 320), que establece que el IVA, excepto cuando no sea recuperable conforme a la legislación nacional sobre el IVA, constituye un coste no subvencionable con una contribución de los Fondos Estructurales y de Inversión Europeos, es decir, no pueden ser reembolsados por una subvención.

- 41 La inclusión de las subvenciones en la base imponible supondrá que parte de estos fondos no serán destinados a la finalidad para la que fueron concedidos por el fondo de la Unión Europea, sino a pagar una contribución al presupuesto del Estado.
- 42 Además, la finalidad de estas inversiones es la ejecución de actividades relacionadas con la protección del medio ambiente y la mejora de la calidad del aire del municipio, que es una atribución propia del municipio, de acuerdo con el artículo 7, apartado 1, puntos 1 y 3 de la Ley de 8 de marzo de 1990, relativa al gobierno municipal. Esto confirma que la subvención recibida, de acuerdo con el contrato celebrado con la institución cofinanciadora, es una subvención focalizada, es decir, destinada a cofinanciar los costes de inversión de los municipios, lo que la convierte en una subvención general que cubre los costes de las actividades realizadas. Esta subvención tampoco se calcula por unidad, como en el caso de las subvenciones específicas destinadas a financiar determinados tipos de productos y servicios.