

Processo C-612/21**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

30 de setembro de 2021

Órgão jurisdicional de reenvio:

Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia)

Data da decisão de reenvio:

16 de abril de 2021

Recorrente em cassação:

Gmina O. (Município de O.)

Outra parte no processo de cassação:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Diretor Nacional da Informação Fiscal)

Objeto do processo principal

Recurso de cassação interposto por um município que tem por objeto um pedido de informação vinculativa em que esse município foi considerado sujeito passivo de IVA no que respeita aos serviços de instalação de sistemas de fontes de energia renováveis.

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Interpretação das disposições da Diretiva 2006/112; artigo 267.º TFUE

Questões prejudiciais

- 1) Devem as disposições da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, conforme alterada), em especial os

SEUS artigos 2.º, n.º 1, 9.º, n.º 1, e 13.º, n.º 1, ser interpretadas no sentido de que o município (autoridade pública) atua na qualidade de sujeito passivo de IVA quando executa um projeto destinado a aumentar a quota das fontes de energia renováveis, comprometendo-se, por força de um contrato de direito civil celebrado com os proprietários de um imóvel, a construir e instalar sistemas de energias renováveis nos seus imóveis e, após um determinado período, a transferir a propriedade desses sistemas para os mesmos proprietários dos imóveis?

- 2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, deve o financiamento proveniente de fundos europeus que o município (autoridade pública) recebeu para a implementação de projetos relacionados com fontes de energia renováveis ser incluído no valor tributável, na aceção do artigo 73.º da referida diretiva?

Disposições de direito da União invocadas

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1): artigos 2.º, 9.º 13.º

Disposições de direito nacional invocadas

1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [Lei de 11 de março de 2004, Relativa ao Imposto Sobre Bens e serviços] (Dz.U. de 2018, posição 2174, a seguir «Lei do IVA»)

Artigo 15.1.º São sujeitos passivos as pessoas coletivas, as entidades organizacionais sem personalidade jurídica e as pessoas singulares que exerçam, de modo independente, uma das atividades económicas mencionadas no n.º 2, quaisquer que sejam as finalidades e os resultados dessa atividade.

Artigo 15.2.º Entende-se por «atividade económica» qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as profissões liberais ou equiparadas. Considera-se, em especial, atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.

Artigo 15.6.º Não se consideram sujeitos passivos os órgãos das autoridades públicas, nem as entidades que prestam apoio a esses órgãos, e que têm como atribuição, para o efeito, o exercício de funções definidas em disposições legislativas especiais, com exceção das atividades exercidas com base em contratos de direito civil. Não se consideram sujeitos passivos os órgãos da Administração Pública, nem as entidades que prestam apoio a esses órgãos, e que têm como atribuição, para o efeito, o exercício de funções definidas em

disposições legislativas especiais, com exceção das atividades exercidas com base em contratos de direito civil.»

Artigo 29a.º, n.º 1 [...] o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deva receber, pela venda de bens ou pela prestação de serviços, do adquirente dos bens, do beneficiário dos serviços ou de terceiros, incluindo subvenções, subsídios e outros auxílios da mesma natureza que influenciem diretamente o preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo sujeito passivo.

2. Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska [Lei de 27 de abril de 2011, Relativa à Proteção Ambiental] (JO de 2020, posição 1219, conforme alterada)

Artigo 400a.º, n.º 1 O financiamento da proteção do ambiente e da gestão da água inclui:

- 21) ações relacionadas com a proteção do ar;
- 22) apoio à utilização de energia renovável proveniente de fontes locais e introdução de suportes de energia mais amigos do ambiente;

Artigo 403.º, n.º 2 Entre as tarefas próprias dos municípios figura o financiamento da proteção ambiental, na medida prevista no artigo 400a.º, n.º 1, pontos [...] 21 a 25 [...] num montante não inferior ao montante das receitas provenientes das taxas e sanções referidas no artigo 402.º, n.ºs 4, 5 e 6 que constituem as receitas dos orçamentos dos municípios, menos o excedente dessas receitas afetado a fundos de província.

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal e argumentos essenciais das partes

- 1 O litígio no processo principal tem por objeto a questão de saber se um município que executa um projeto relativo à instalação de sistemas de fontes de energia renováveis (a seguir «FER») atua na qualidade de sujeito passivo de IVA e, conseqüentemente, de determinar se a contribuição própria paga pelos proprietários dos imóveis e a subvenção que o município recebe para a execução desse projeto estão sujeitos a IVA.
- 2 O Município de O. (a seguir «recorrente» ou «município») solicitou uma interpretação vinculativa de disposições do direito fiscal num processo individual relativo ao imposto sobre bens e serviços (IVA) no âmbito do qual foi considerado sujeito passivo de IVA a título dos serviços de instalação de sistemas de FER.
- 3 O município é uma autarquia local, registada como sujeito passivo de IVA. Juntamente com três outros municípios, celebrou um acordo de parceria com vista

à realização de um projeto relativo à instalação de sistemas de FER no território desses quatro municípios (a seguir «projeto»).

- 4 Um dos municípios, na qualidade de líder do projeto, celebrou, em nome de todos os parceiros, um acordo de financiamento do projeto com a Województwo (província). Segundo o acordo de parceria, a contribuição financeira obtida será paga aos parceiros de acordo com a parte relativa a cada um.
- 5 O financiamento destina-se apenas a cobrir parcialmente os custos elegíveis. Fica ao critério da decisão discricionária de cada município o modo de financiamento dos restantes custos. O financiamento recebido pela recorrente cobre despesas relacionadas com o projeto e só pode ser afetado a despesas indispensáveis incorridas na realização do mesmo. Foi concedido ao município o financiamento de 75 % dos custos totais elegíveis do projeto.
- 6 O objetivo principal do projeto é aumentar a contribuição das FER na produção global de energia e reduzir a emissão de poluentes atmosféricos, disseminar a utilização da energia solar, fomentar o desenvolvimento da utilização de FER entre os utilizadores privados mediante a instalação de sistemas de FER – ecológicos e mais amigos do ambiente. No âmbito do projeto, o município implementa a «Política de Energia da Polónia até 2030», de 10 de novembro de 2009, adotada pelo Conselho de Ministros, segundo a qual as FER devem representar 20 % da energia produzida.
- 7 No âmbito desse projeto serão instalados painéis fotovoltaicos, bombas de calor ar-água para o aquecimento de água sanitária e coletores solares em imóveis pertencentes a pessoas singulares e coletivas. O município celebrou contratos com pessoas singulares (residentes) que são proprietários dos imóveis. Os proprietários desses imóveis aderem voluntariamente ao projeto ao abrigo de um contrato com o município.
- 8 Segundo o contrato celebrado com os proprietários dos imóveis, todos os sistemas de FER são propriedade do município enquanto o projeto durar, ou seja, por 5 anos a contar da data em que o município recebe o último pagamento ao abrigo do acordo de subvenção e do acordo de parceria. Findo esse período, o direito de propriedade do sistema de FER será transferido para o proprietário do imóvel. Enquanto o projeto durar, o proprietário do imóvel não poderá ceder o sistema de FER. O município também não pode ceder nem desmontar a instalação durante esse período, pois isso poderia expô-lo à necessidade de reembolsar o financiamento. Os proprietários dos imóveis são obrigados a pagar, no prazo acordado, a sua contribuição própria para a conta bancária do município. Os proprietários poderão beneficiar, sem custo adicional, do sistema de FER, de acordo com as regras acordadas. O município foi autorizado pelo proprietário do imóvel a atuar em seu nome junto das autoridades administrativas competentes a fim de solicitar a obtenção das licenças previstas na lei e necessárias à implantação da instalação no seu imóvel.

- 9 O município comprometia-se a escolher o empreiteiro, a fixar o calendário dos trabalhos, a exercer a supervisão quotidiana dos investimentos, a fazer a aceitação final e a liquidar o projeto. A contribuição própria paga pelos proprietários dos imóveis é o único pagamento que efetuam ao município relativo à realização do projeto. Essa contribuição faz parte dos custos elegíveis desse sistema de FER concreto, determinado pelo empreiteiro, isto é, da remuneração devida ao empreiteiro pelo sistema em causa. Esta parte corresponde a 25 % dos custos elegíveis, contendo o contrato com o proprietário do imóvel também o montante máximo da contribuição própria quantificada.
- 10 Os pagamentos efetuados pelos proprietários dos imóveis não são afetados a despesas de supervisão e promoção. Estes custos elegíveis são suportados pelo município com os seus próprios recursos e através de financiamento. Os sistemas de FER serão instalados pelo empreiteiro – uma entidade escolhida por concurso público com base nas disposições relativas aos contratos públicos.
- 11 O contrato com o empreiteiro terá cinco partes que serão o empreiteiro e quatro municípios adjudicantes. Do contrato resultará o âmbito e o tipo de sistema de FER a ser instalados em cada município. Cada município liquidará separadamente as suas contas com o empreiteiro, pelo que este emitirá faturas por município referentes às encomendas de cada um deles.
- 12 Não é possível obter mais financiamento caso o empreiteiro proponha um preço mais elevado do que o previsto. Em contrapartida, o financiamento será inferior se o preço cobrado pelo empreiteiro for inferior ao indicado no pedido de subvenção. O acordo de financiamento do projeto não impõe ao município a obrigação de receber dos proprietários do imóvel uma contribuição própria e não indica o montante desta contribuição.
- 13 O financiamento é concedido para cofinanciar os custos elegíveis (incluindo os de promoção e supervisão) em que o município incorre com o projeto e o município liquidará esses custos junto da instituição de financiamento. O montante do financiamento é determinado pelo montante dos custos elegíveis suportados pelo município nas aquisições relacionadas com o projeto.
- 14 O município perguntou ao Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej [Diretor Nacional da Informação Fiscal] (a seguir «Autoridade Tributária») se as contribuições próprias pagas pelos proprietários dos imóveis e as subvenções recebidas pelo município não estariam sujeitas a IVA pelo facto de este não agir como sujeito passivo de IVA no que respeita à instalação de sistemas de FER. Na sua opinião, os serviços prestados não estão sujeitos a IVA porque são prestados no âmbito de um regime de direito público e não no âmbito de uma atividade económica. Por conseguinte, a contribuição própria e o financiamento não constituem a contrapartida das prestações fornecidas.
- 15 Na sua Decisão de 7 de agosto de 2019, a Autoridade Tributária declarou incorreta a posição do município. Indicou que o município, no que respeita a essas

operações, atuaria como sujeito passivo de IVA. Nem a execução de tarefas próprias pelo município, nem o objetivo do projeto podem determinar a não tributação em termos de IVA. Efetivamente, o exercício destas atividades ainda deve estar sujeito a regras de direito público específicas que implicam a utilização dos privilégios de uma autoridade do Estado.

- 16 Na opinião da Autoridade Tributária, os serviços descritos são prestados com base em contratos de direito civil, a título oneroso e enquadram-se numa esfera de atividade (tipo de serviço) na qual também atuam outros operadores no mercado cujas atividades não estão excluídas do âmbito de aplicação da Lei do IVA. Na operação descrita, o município atua de modo semelhante a outros operadores económicos, pelo que, à luz do artigo 15.º, n.º 6, da Lei do IVA e da jurisprudência do Tribunal de Justiça, a transação está sujeita ao IVA segundo as regras gerais.
- 17 Segundo a Autoridade Tributária, existe um nexo direto (equivalência) entre a prestação do município e os pagamentos efetuados pelos proprietários. Assim, esses pagamentos constituem as contraprestações dos serviços prestados pelo município.
- 18 Por outro lado, a Autoridade Tributária indicou que, em conformidade com o artigo 29.º, n.º 1, da Lei do IVA, o valor tributável inclui tanto os pagamentos efetuados pelos proprietários dos imóveis como o montante das contribuições recebidas pelo município de um terceiro, a título das prestações de serviço que consistem na implementação de sistemas de FER, sujeitas ao IVA em conformidade com o artigo 5.º, n.º 1, ponto 1, da Lei do IVA.
- 19 O órgão jurisdicional de primeira instância negou provimento ao recurso do município.
- 20 O Tribunal não acolheu a posição do município segundo a qual este não exerce uma atividade económica na aceção do artigo 15.º, n.º 2, da Lei do IVA devido à não equivalência das prestações. Na opinião do Tribunal, a não equivalência das contribuições próprias é, em princípio, uma característica de todas as relações de direito civil em que a chamada subvenção é recebida relativamente ao preço de bens ou serviços. O Tribunal também não acolheu a posição do município segundo a qual as atividades empreendidas não têm fins lucrativos, mas antes visam aumentar a quota de FER na produção global de energia. Segundo o Tribunal, a prossecução do segundo objetivo não exclui a realização do primeiro. O município recebe dos proprietários dos imóveis o reembolso de 25 % dos custos elegíveis suportados, não tendo a instalação, portanto, lugar sem a participação financeira dos proprietários dos imóveis. O facto de o município não ter lucro também não afeta a avaliação para determinar se as atividades se enquadram no âmbito da atividade económica.

- 21 Segundo o Tribunal de Primeira Instância, o facto de o município realizar uma missão de serviço público (proteção do ambiente e da natureza) também não tem por efeito isentá-lo da tributação.
- 22 O Tribunal considerou que a relação entre o município e o proprietário do imóvel é uma relação de direito civil resultante do acordo celebrado. Assim, o município não atua como autoridade pública.
- 23 Quanto à violação do artigo 29a.º, n.º 1, da Lei do IVA, na opinião do tribunal, não havia dúvidas de que, no caso em apreço, a subvenção era concedida para financiar a instalação de sistemas de FER na propriedade do proprietário em questão. Em contrapartida, a operação de instalação dos sistemas de FER está, em si, sujeita a IVA.
- 24 O município interpôs um recurso de cassação da decisão *supra*.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 25 O órgão jurisdicional de reenvio considera que antes de apreciar se determinada operação é efetuada no âmbito do exercício de funções públicas, é necessário verificar se o município desenvolve uma atividade económica. Importa salientar que, como resulta da jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, uma análise do artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 à luz dos objetivos desta diretiva evidencia que, para que a regra de não sujeição funcione, devem estar cumulativamente preenchidos dois requisitos, concretamente, o exercício de atividades por um organismo público e o exercício de atividades na qualidade de autoridade pública (v. Acórdão de 25 de outubro de 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, n.º 51 e jurisprudência referida).
- 26 Para determinar se o município exerce uma atividade económica na medida examinada, é necessário verificar se as operações são de natureza remunerada. A possibilidade de qualificar uma prestação de serviços de operação a título oneroso pressupõe unicamente a existência de umnexo direto entre essa prestação e uma contrapartida realmente recebida pelo sujeito passivo. Tal nexodireto é demonstrado quando exista entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica no quadro da qual se trocam prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalorefetivo do serviço fornecido ao beneficiário (v. Acórdão de 25 de outubro de 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, n.º 32 e jurisprudência referida).
- 27 Segundo jurisprudência constante, uma prestação de serviços só é efetuada «a título oneroso», na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, e só é, assim, tributável se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transacionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalorefetivo do serviço fornecido ao beneficiário (v., designadamente, Acórdão de 12 de maio de 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, n.º 24 e jurisprudência

referida). O município considera que não exerce uma atividade económica na aceção do artigo 15.º, n.º 2, da Lei do IVA, na medida em que a contribuição própria do proprietário do imóvel não é equivalente à prestação do município. Na jurisprudência do Tribunal de Justiça sublinha-se que o facto de uma operação económica ser levada a cabo a um preço superior ou inferior ao preço de custo não é relevante para a qualificar de «operação a título oneroso». Este último conceito pressupõe unicamente a existência de umnexo direto entre a entrega de bens ou a prestação de serviços e a contrapartida realmente recebida pelo sujeito passivo (v. Acórdão de 12 de maio de 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, n.º 2[6]).

- 28 Contudo, há que notar que o município financia o projeto em grande medida a partir da subvenção recebida, pelo que a contribuição própria do município também não é equivalente, em comparação com os custos da instalação. A não equivalência das contribuições próprias é, em princípio, uma característica de todas as relações de direito civil em que a chamada subvenção é recebida sobre o preço de bens ou serviços. Nem o município nem o proprietário do imóvel suportam com fundos próprios os custos reais da instalação dos sistemas de FER, o que se deve ao facto de terem recebido uma subvenção e não está relacionado com o facto de o serviço da instalação ser prestado pelo município.
- 29 No processo C-520/14, o Tribunal de Justiça chamou a atenção para a assimetria entre os pagamentos pelo transporte de crianças e os custos desse transporte, e para o facto de o transporte de crianças não ter sido efetuado nas condições em que a atividade de transporte de passageiros é habitualmente exercida.
- 30 O órgão jurisdicional de reenvio pergunta-se se não existirá também essa assimetria no caso em apreço. O montante da contribuição paga pelo proprietário do imóvel foi calculado como fazendo parte dos custos elegíveis do sistema de FER, como definido pelo empreiteiro. A forma como é calculada a contribuição própria do proprietário do imóvel indica que esta não é equivalente à prestação efetuada pelo município (25 % dos custos elegíveis de instalação). Os custos de supervisão e de promoção são suportados pelo município com recursos próprios e financiamento.
- 31 O órgão jurisdicional de reenvio também chama a atenção para o facto de a operação ocorrer em condições diferentes das de mercado. Os proprietários do imóvel emprestaram ao município a parte do imóvel necessária à instalação do sistema de FER. A supervisão da execução do projeto será feita por um inspetor de supervisão selecionado através de um concurso público. Há uma dúvida quanto ao facto de o proprietário do imóvel não ser o destinatário final-consumidor, mas antes o município. Isto pode levar a concluir que o município é beneficiário dos serviços, e que os pagamentos dos proprietários dos imóveis mais não são do que uma fonte adicional de financiamento.
- 32 Neste caso, não se pode falar de fixação do preço da prestação. Não é de todo possível identificar a contrapartida. Como o Tribunal de Justiça indicou, o

artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva destina-se a ter em conta a contrapartida paga pela entrega de bens ou pela prestação de serviços de modo a refletir o valor real integral da prestação. Para esse efeito, essa disposição inclui na matéria coletável, como contrapartida, as subvenções diretamente ligadas ao preço dessas operações (v. Acórdão de 9 de outubro de 2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847, n.ºs 32, 33 e jurisprudência aí referida). Não é possível falar de contrapartida quando o residente no município não é o beneficiário do investimento. Há que salientar que a instalação de equipamentos não é um serviço prestado a residentes individuais, mas ao município que, nessa fase, adquire, com base num contrato com o empreiteiro, a propriedade dos equipamentos instalados nos imóveis emprestados pelos habitantes. Toda a comunidade beneficia da execução do projeto e não apenas os residentes nos imóveis nos quais os coletores solares serão instalados, como declarou o órgão jurisdicional de reenvio na sua jurisprudência.

- 33 Também milita a favor de considerar que o município não desenvolve uma atividade económica o facto de não pretender prestar serviços de montagem de sistemas de FER numa base regular e contínua.
- 34 Admitir que a operação descrita é efetuada no âmbito de uma atividade económica não significa que não seja tributável. O município indicou que, ao realizar o projeto, desempenha as suas funções públicas ao abrigo da Lei Relativa à Autonomia Municipal e da Lei Relativa à Proteção Ambiental. A Lei Relativa à Proteção Ambiental, no artigo 403.º, n.º 2, conjugado com o artigo 400a.º, n.º 1, pontos 21 e 22, estipula que o financiamento da proteção ambiental no que respeita aos projetos de proteção do ar e de apoio à utilização de fontes de energia renováveis locais, e à introdução de suportes de energia mais amigos do ambiente é tarefa do próprio município.
- 35 Por sua vez, afigura-se que a realização das atividades descritas no pedido não está sujeita a regras de direito público específicas. Como essas tarefas também podem ser desempenhadas por organismos que não integram a autarquia, isso significa que, na realização dessas funções, no essencial não são utilizadas medidas que revistam carácter soberano, da competência da autoridade pública. Por outro lado, tendo em conta o respeito das regras de concorrência, o facto de essas missões serem cumpridas por organismos públicos e não públicos não deve dar origem a uma apreciação diferente da natureza fiscal das tarefas executadas.
- 36 Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se se no valor tributável, na aceção do artigo 73.º da Diretiva 2006/112, deve ser incluído o financiamento recebido pelo município proveniente de fundos europeus para a realização de projetos relativos a FER.
- 37 Considerar que o município exerce uma atividade económica que não está isenta de IVA não implica necessariamente que o montante total das taxas devidas pelos proprietários do imóvel seja tributável, uma vez que a parte coberta pelo

financiamento pode não estar sujeita ao imposto na medida em que não será tido em conta no valor tributável.

- 38 Na jurisprudência do Tribunal de Justiça sublinha-se que para que uma subvenção seja diretamente associada ao preço da transação em causa deve, antes de mais, ser especificamente paga ao operador subvencionado para que este entregue um bem ou preste um serviço determinado. Só neste caso é que se pode considerar que a subvenção constitui a contrapartida da entrega de um bem ou da prestação de um serviço e que, portanto, é tributável (Acórdãos de 15 de julho de 2004, Comissão/Alemanha, C-144/02, EU:C:2004:444, n.ºs 27 e 28; de 9 de outubro de 2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847, n.º 31). Para tal, há que verificar se os compradores do bem ou os destinatários do serviço tiram proveito da subvenção dada ao seu beneficiário. Com efeito, é necessário que o preço a pagar pelo comprador ou pelo destinatário seja fixado de modo que o diminua na proporção da subvenção concedida ao vendedor do bem ou ao prestador do serviço, que constitui então um elemento de determinação do preço por ele exigido. Deverá assim verificar-se se, objetivamente, o facto de uma subvenção ser paga ao vendedor ou ao prestador lhe permite vender o bem ou fornecer o serviço a um preço inferior ao que exigiria na falta dessa subvenção. Além disso, a contrapartida representada pela subvenção deve, pelo menos, ser determinável (Acórdão de 9 de outubro de 2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847, n.ºs 32 e 33 e jurisprudência aí referida).
- 39 No entanto, os factos do caso em apreço não permitem considerar que tenha sido determinado algum preço que seja diretamente afetado pela subvenção. Pelo contrário, a análise dos factos permite considerar que a subvenção em causa é baseada nos custos. Para determinar se as subvenções em questão são ou não tributáveis, são pertinentes as condições da sua concessão, que se destinam a fixar o objetivo visado pelo financiamento. O critério para se considerar que a subvenção constitui um valor tributável é, portanto, declarar que a subvenção se destina a financiar uma operação específica sujeita a IVA. Em contrapartida, as subvenções que não podem ser associadas a operações tributáveis concretas não constituem valores tributáveis na aceção do artigo 73.º da Diretiva 2006/112.
- 40 Também milita a favor de a subvenção não estar contemplada no valor tributável dos serviços de modernização térmica o facto de que isso conduziria à violação do artigo 69.º, n.º 3, alínea c), do Regulamento (UE) n.º 1303/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de dezembro de 2013, que estabelece disposições comuns relativas ao Fundo Europeu de Desenvolvimento Regional, ao Fundo Social Europeu, ao Fundo de Coesão, ao Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural e ao Fundo Europeu dos Assuntos Marítimos e das Pescas, que estabelece disposições gerais relativas ao Fundo Europeu de Desenvolvimento Regional, ao Fundo Social Europeu, ao Fundo de Coesão e ao Fundo Europeu dos Assuntos Marítimos e das Pescas, e que revoga o Regulamento (CE) n.º 1083/2006 do Conselho (JO 2013, L 347, p. 320), que estipula que o imposto sobre o valor acrescentado, exceto quando não for recuperável ao abrigo da legislação nacional em matéria de IVA, constitui custos

não elegíveis para contribuição dos Fundos Europeus Estruturais e de Investimento, ou seja uma subvenção não reembolsável.

- 41 A inclusão das subvenções no valor tributável implica que uma parte desses fundos seria afetada não aos objetivos para os quais foram concedidas no âmbito do fundo da União mas para a liquidação do imposto ao orçamento do Estado.
- 42 Além disso, o objetivo destes investimentos é a realização de ações de proteção ambiental e de melhoria da qualidade do ar no território do município, o que faz parte das funções próprias de um município referidas no artigo 7.º, n.º 1, pontos 1 e 3, da Lei de 8 de março de 1990 relativa à autonomia municipal. Isto confirma que a subvenção recebida, nos termos do acordo assinado com a instituição de financiamento, é uma subvenção específica, ou seja, destinada a financiar os custos de investimento das autoridades locais, sendo uma subvenção geral que cobre os custos das ações realizadas. Esta subvenção também não é calculada com base numa taxa unitária, como no caso das subvenções destinadas a subsidiar um determinado tipo de produtos e serviços.

DOCUMENTO DE TRABALHO