



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 10 de novembro de 2022¹

Processo C-612/21

Gmina O.
contra
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Naczelny Sąd Administracyjny [Supremo Tribunal Administrativo, Polónia])

«Pedido de decisão prejudicial — Direito fiscal — Imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 2.º, 9.º e 13.º — Prestação de serviços a título oneroso — Conceito de sujeito passivo — Atividade económica — Abordagem tipológica — Organismo público que procede à instalação de energias renováveis no território do município para os residentes, em contrapartida de uma contribuição própria de 25 % e que recebe o reembolso de 75 % dos custos através de uma subvenção de um terceiro — Exercício de atividades na qualidade de autoridade pública — Inexistência de distorções de concorrência significativas»

I. Introdução

1. Atualmente, o apoio à utilização de energia renovável pelas autarquias locais como os municípios não só é desejável como pode também suscitar questões interessantes em matéria de IVA. Se o próprio residente afetado contratasse uma empresa para proceder à instalação, por exemplo, de painéis solares, a apreciação em sede de IVA seria clara. A empresa realiza uma operação tributável e sujeita a imposto (fornecimento ou serviço). O Estado recebe o respetivo IVA. Uma subvenção do Estado no montante de 75 % das despesas, entregue aos residentes, não teria relevância em matéria de IVA.

2. Mas o que sucede quando um município instala os referidos painéis em imóveis de um dos seus residentes? Neste caso, o Estado também recebe, pelo menos uma vez, o IVA, nomeadamente, da empresa instaladora. Contudo, se o município recebe uma subvenção de recursos do Estado no montante de 75 % e os residentes pagam ao Município uma contribuição própria de cerca de 25 %, tal implica a existência de outro IVA, por o município estar a efetuar aos residentes outra prestação tributável e sujeita a imposto?

¹ Língua original: alemão.

3. A cadeia de prestações a que tal dá origem (prestação da empresa, através do município, ao residente) teria como consequência que o município teria de pagar este IVA ao Estado, mas, em princípio, poderia deduzir a montante o IVA da prestação inicial. Se a soma da subvenção e da contribuição própria for no mesmo valor das despesas iniciais, tudo não passa de um jogo de resultado zero com custos administrativos. Se a subvenção acrescida da contribuição própria for inferior (ou se a subvenção não for incluída no valor tributável), resta um excesso de IVA deduzido a montante, o que reduz a receita fiscal. Se a subvenção acrescida da contribuição própria for superior, gera receitas fiscais adicionais provenientes de um programa de incentivo estatal. Qualquer uma das três consequências tem inconvenientes, especialmente se também se tiver em conta o objetivo do bem comum prosseguido pelo município, que consiste na proteção do ambiente e na segurança energética.

4. A análise, à luz do direito do IVA, da instalação de energias renováveis, subsidiada com recursos estatais, suscita algumas questões fundamentais que cabe ao Tribunal de Justiça responder também² no presente pedido de decisão prejudicial. Importa esclarecer, designadamente, como devem ser determinados o destinatário e o prestador de um serviço. Igualmente importante é a questão de saber se o município, pressupondo-se que o mesmo é o prestador do serviço, neste caso, também exerce uma atividade económica. Se esta questão obtiver resposta afirmativa, cabe decidir se o mesmo realiza as operações para a instalação das energias renováveis na qualidade de autoridade pública e se estas conduzem a distorções de concorrência significativas.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

5. O artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado³ (a seguir «Diretiva IVA») prevê o seguinte:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

a) As entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[...]

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.»

6. O artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA estabelece o seguinte:

«Entende-se por “sujeito passivo” qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

² Colocam-se questões semelhantes no processo que corre termos em paralelo sob o número C-616/21.

³ Diretiva do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (JO 2006, L 347, p. 1); recentemente alterada pela Diretiva 2022/890/UE do Conselho, de 3 de junho de 2022 (JO 2022, L 155, p. 1).

Entende-se por “atividade económica” qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.»

7. Em contrapartida, o artigo 13.º da Diretiva IVA tem o seguinte teor:

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

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

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

2. Os Estados-Membros podem considerar como atividades de autoridades públicas as atividades realizadas pelos organismos de direito público, quando estejam isentas por força do disposto nos artigos 132.º, 135.º, 136.º e 371.º, nos artigos 374.º a 377.º, no artigo 378.º, n.º 2, no artigo 379.º, n.º 2, e nos artigos 380.º a 390.º-C.»

8. O artigo 73.º da Diretiva IVA regula o valor tributável:

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

B. Direito polaco

9. A República da Polónia transpôs a Diretiva IVA através da 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. 2018, posição 2174, conforme alterada, a seguir «Lei do IVA»).

10. O artigo 29a.º, n.º I, da Lei do IVA diz respeito à base tributável e prevê o seguinte:

«Sem prejuízo do disposto nos n.ºs 2, 3 e 5, e nos artigos 30a.º a 30c.º, 32.º, 119.º e 120.º, n.ºs 1, 4 e 5, 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.»

11. A Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (Lei de 27 de abril de 2001, relativa à Proteção Ambiental, posição 1219, conforme alterada, a seguir «Lei relativa à Proteção Ambiental») prevê o seguinte, no 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 [...]»

12. O artigo 403.º, n.º 2, da Lei relativa à Proteção Ambiental prevê o seguinte:

«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 (Fundos do voivodato).»

III. Matéria de facto e pedido de decisão prejudicial

13. O Gmina O. (Município de O., Polónia, a seguir «Município») é uma autarquia local que desempenha funções próprias com autonomia administrativa. Ao mesmo tempo, está também registado como sujeito de IVA.

14. Juntamente com outros três municípios, celebrou um acordo de parceria com vista à realização de um projeto relativo à instalação de sistemas de fontes de energia renováveis (a seguir «FER») no território desses quatro municípios (a seguir «projeto»).

15. Um dos municípios, na qualidade de líder do projeto, celebrou, em nome de todos os parceiros, um acordo de financiamento do projeto com o Voivodato (província). Os recursos em si mesmos eram provenientes de um Fundo da União Europeia. O financiamento recebido seria pago aos parceiros de acordo com a parte relativa a cada um.

16. O financiamento destina-se apenas a cobrir parcialmente os custos elegíveis. Fica ao critério 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.

17. 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 Energética 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.

18. No âmbito desse projeto serão instalados painéis fotovoltaicos, bombas de calor para o aquecimento da água doméstica e painéis solares em imóveis pertencentes a pessoas singulares e coletivas. O Município celebrou contratos com pessoas singulares (residentes) que são proprietários dos imóveis. Os proprietários dos imóveis são obrigados a entregar, no prazo acordado, a sua contribuição própria para a conta bancária do município.

19. 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 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.

20. 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 da obra e a liquidar o projeto.

21. A contribuição própria paga pelos proprietários dos imóveis é o único pagamento que efetuam ao Município relativamente 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. Tal significa que a contribuição própria efetiva também pode ser inferior a 25 % dos custos elegíveis.

22. As contribuições efetuadas pelos proprietários dos imóveis não são afetadas 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, que é escolhido por concurso público com base nas disposições relativas aos contratos públicos.

23. O contrato com o empreiteiro terá cinco partes que serão o empreiteiro e os 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.

24. 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 celebrado com o Voivodato não impõe ao Município a obrigação de receber dos proprietários do imóvel uma contribuição própria e não indica o montante desta contribuição.

25. 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.

26. O município solicitou uma informação vinculativa relativa à sua sujeição a IVA no que respeita aos serviços de 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.

27. 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.

28. O Município interpôs recurso contra esta informação vinculativa. O órgão jurisdicional de primeira instância negou provimento ao recurso. No entender do órgão jurisdicional, 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 visam antes 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.

29. O Município interpôs recurso para o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia). Este suspendeu o processo e submeteu as seguintes questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 267.º TFUE:

1. Devem as disposições da Diretiva IVA, 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?

30. No processo no Tribunal de Justiça, apresentaram observações escritas o Município, a República da Polónia, a Administração Fiscal polaca e a Comissão Europeia. Nos termos do artigo 76.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, o Tribunal de Justiça decidiu não realizar audiência de alegações.

IV. Apreciação jurídica

A. Quanto às questões prejudiciais

31. Uma interpretação literal das duas questões prejudiciais parece apontar para que, à primeira vista, o órgão jurisdicional de reenvio se esteja a debruçar sobre a subsunção de uma matéria de facto concreta à Diretiva IVA. No entanto, só o órgão jurisdicional de reenvio é competente para apreciar os factos⁴. Porém, no essencial, o órgão jurisdicional tem dúvidas sobre o sentido em que os artigos 2.º, 9.º, 13.º e 73.º, desta Diretiva devem ser interpretados, para em seguida poder decidir se, neste caso, o Município, tal como entende a Administração Fiscal, presta aos residentes um serviço tributável e sujeito a imposto e qual a base tributável do mesmo.

32. Para serem abrangidas pela Diretiva IVA, as atividades do Município no âmbito do incentivo às energias renováveis devem ser um serviço ou um fornecimento por este realizado aos seus residentes *a título oneroso* (artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), da Diretiva IVA, v., a este respeito, B.). Esta entrega de bens ou esta prestação de serviços deve ter ocorrido no âmbito de uma *atividade económica* (artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, v., a este respeito, C.), para que o Município também tenha atuado como sujeito passivo. No entanto, em determinadas circunstâncias, os municípios não são considerados sujeitos passivos se exercerem atividades económicas *na qualidade de autoridades públicas* (artigo 13.º da Diretiva IVA). Por conseguinte, esta exceção deve ainda ser analisada a final (v., a este respeito, D.).

B. Quanto à determinação do prestador e do destinatário de uma entrega de bens ou de uma prestação de serviços

33. O IVA, enquanto imposto geral sobre o consumo, destina-se a tributar a capacidade contributiva do consumidor, que se revela através da aplicação que este faz do seu património na aquisição de um consumível⁵. Por conseguinte, o destinatário do serviço deve ter recebido um consumível. Isto é válido tanto para uma entrega de bens como para uma prestação de serviços na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), da Diretiva IVA.

34. O consumível em causa no presente caso consiste na instalação de um sistema de energias renováveis. A transferência deste sistema constitui a entrega (artigo 14.º da Diretiva IVA), a cedência da utilização do mesmo constitui uma prestação de serviços (artigo 24.º, n.º 1, da Diretiva IVA).

⁴ V., por muitos: Acórdãos de 13 de janeiro de 2022, Termas Sulfurosas de Alcafache (C-513/20, EU:C:2022:18, n.º 36); de 8 de outubro de 2020, Universitatea «Lucian Blaga» Sibiu e o. (C-644/19, EU:C:2020:810, n.º 47); e de 25 de julho de 2018, Vernaza Ayovi (C-96/17, EU:C:2018:603, n.º 35).

⁵ V. a título exemplificativo: Acórdãos de 3 de maio de 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, n.º 23), de 11 de outubro de 2007, KÖGÁZ e o. (C-283/06 e C-312/06, EU:C:2007:598, n.º 37 — «fixação do seu montante proporcionalmente ao preço recebido pelo sujeito passivo em contrapartida dos bens e dos serviços que forneça»), e de 18 de dezembro de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, n.ºs 20 e 23 — «Apenas a natureza do compromisso assumido deve ser tida em consideração: para se inserir no sistema comum do IVA, esse compromisso deve acarretar um consumo»).

35. Porém, há que esclarecer quem forneceu este consumível a quem (entrega ou serviço). Está em causa um serviço prestado pela empresa instaladora ao Município, uma vez que foi este quem adjudicou o serviço, pagou à empresa e recebeu o sistema. Mas também está em causa um serviço prestado pela empresa ao residente, em cujo imóvel o sistema é instalado e que poderá utilizá-lo nos cinco anos seguintes e, em seguida, se torna proprietário do mesmo e o qual, por esse motivo, suporta 25 % dos custos. Neste último caso, o Município não teria realizado uma operação tributável e sujeita a imposto. No primeiro caso, é tida em conta uma prestação adicional do Município ao residente, uma vez que foi celebrado um contrato com este último relativo à instalação utilização e posterior cedência do sistema, com base no qual o Município, através de um subcontratado, lhe instalou o sistema no seu imóvel, tendo o residente (25 %) e o Voivodato (75 %) pago o mesmo.

1. Indícios para a determinação do prestador de serviços e do beneficiário da prestação de serviços

36. Uma vez que o IVA se destina a onerar a despesa suportada pelo beneficiário da prestação, a *determinação do beneficiário da prestação de serviços* pode, em princípio, incidir sobre quem pagou o serviço, pois foi este quem suportou a respetiva despesa. Porém, este não passa de um indício. Com efeito, para a prestação de um serviço «a título oneroso», na aceção da Diretiva IVA, conforme resulta do artigo 73.º, não é necessário que a contrapartida seja obtida diretamente do beneficiário da prestação de serviços, podendo, pelo contrário, ser obtida de um terceiro⁶. Por conseguinte, o facto de o residente não o ter pagado sozinho, mas de o mesmo também ter sido pago pelo Voivodato ou pelo Município, não exclui que se conclua pela existência de uma prestação de serviços ao residente.

37. Uma vez que a empresa prestadora atua, no âmbito do direito do IVA, como cobradora de impostos por conta do Estado⁷, a *determinação do prestador de serviços* deve, em princípio, basear-se na pessoa que recebe a contrapartida, uma vez que só esta pessoa pode entregar ao Estado o IVA incluído na contrapartida. Nesta medida, o Município deve ser considerado como prestador de serviços, já que recebe tanto do residente como também do Voivodato uma determinada quantia para a instalação dos sistemas. Para tanto, é irrelevante que o Município não instale os sistemas com o seu próprio pessoal, mas que contrate uma entidade privada para o fazer. A subcontratação constitui prática habitual na economia e implica a prestação de serviços da empresa subcontratada ao mandante que presta em seguida este serviço ao seu cliente como sendo a sua própria prestação de serviços. O Tribunal de Justiça já esclareceu esta questão⁸.

⁶ Acórdãos de 15 de abril de 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, n.º 40); de 27 de março de 2014, *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, n.º 34); e de 7 de outubro de 2010, *Loyalty Management UK* (C-53/09 e C-55/09, EU:C:2010:590, n.º 56).

⁷ Neste sentido, jurisprudência constante do Tribunal de Justiça: Acórdãos de 11 de novembro de 2021, *ELVOSPOL* (C-398/20, EU:C:2021:911, n.º 31); de 15 de outubro de 2020, *E. (IVA - redução do valor tributável do IVA)* (C-335/19, EU:C:2020:829, n.º 31); de 8 de maio de 2019, *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, n.º 22); de 23 de novembro de 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 23); de 13 de março de 2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, n.º 25); e de 1 de abril de 2004, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, n.º 39).

⁸ Acórdão de 3 de maio de 2012, *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, n.ºs 34 e seg.): o vendedor de cartões telefónicos presta um serviço de telecomunicações que lhe é previamente prestado pela empresa de telecomunicações (na qualidade de subcontratada).

38. O facto de o Município assumir uma função pública com o incentivo ao desenvolvimento das energias renováveis (proteção do meio ambiente, segurança energética) também não impede uma possível prestação do Município aos residentes. Com efeito, de acordo com a jurisprudência, as prestações de serviços a título oneroso também podem consistir no exercício de funções conferidas e regulamentadas por lei, tendo em vista o interesse geral⁹.

2. *Relação jurídica entre o prestador de serviços e o beneficiário da prestação de serviços*

39. Pelo contrário, o Tribunal de Justiça declarou expressamente que para identificar o beneficiário da prestação tributável, deve determinar-se quem está ligado por uma relação jurídica no âmbito da qual são trocadas prestações recíprocas¹⁰. No entanto, o Tribunal de Justiça já considera que existe tal relação jurídica quando exista umnexo direto suficiente entre o serviço prestado e a contraprestação recebida¹¹. Para este efeito, são as estipulações contratuais pertinentes que constituem um elemento a tomar em consideração na medida em que a situação contratual reflete normalmente a realidade económica e comercial das operações¹². Em última análise, a apreciação destas relações jurídicas e das estipulações contratuais incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio.

40. No presente caso, existe um contrato celebrado pelo Município com a empresa instaladora, relativo à instalação e à entrega da instalação ao Município. Por conseguinte, não existem dúvidas de que existe uma prestação da empresa instaladora ao Município. Em contrapartida, o proprietário não tem aparentemente qualquer relação contratual com a empresa. No entanto, existe um contrato entre o Município e o respetivo residente relativo à utilização do sistema no imóvel deste último e à posterior transmissão para o mesmo. Isso aponta para que a instalação e a transmissão do sistema pelo Município sejam importantes para o proprietário, isto é, que representem um consumível para este último. Tal é reforçado pelo facto de o mesmo pagar ao Município uma contribuição própria no montante de 25 % dos custos do sistema. O financiamento adicional do sistema por um terceiro, no montante de 75 % dos custos, é irrelevante para a questão do carácter oneroso.

41. Com efeito, o Tribunal de Justiça já declarou diversas vezes que o facto de uma operação económica ser concluída por um preço superior ou inferior ao preço de custo, e, por conseguinte, por um preço superior ou inferior ao preço normal do mercado, é irrelevante para a qualificação de operação a título oneroso. Tal não é suscetível de afetar a relação direta entre as prestações de serviços efetuadas ou a efetuar e a contraprestação recebida ou a receber, cujo montante é determinado antecipadamente e segundo critérios bem determinados¹³. Para este efeito, é suficiente, como sublinha a Polónia, a contribuição própria do residente de 25 % para considerar a existência de uma entrega de bens ou de um serviço a título oneroso do Município a este último.

⁹ Acórdãos de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, n.º 39), e de 2 de junho de 2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, n.º 42).

¹⁰ Acórdão de 3 de maio de 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, n.º 33), neste sentido, igualmente Acórdão de 16 de setembro de 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (contrato de atividade comum) (C-312/19, EU:C:2020:711, n.ºs 40 e seg.).

¹¹ Acórdãos de 20 de janeiro de 2022, Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, n.º 27); de 16 de setembro de 2021, Balgarska nacionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743, n.º 31); de 20 de janeiro de 2021, Finanzamt Saarbrücken (C-288/19, EU:C:2021:32, n.º 29); Acórdão de 22 de novembro de 2018, MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, n.º 39).

¹² Acórdão de 18 de junho de 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, n.º 66); v., em sentido semelhante, desde logo, Acórdão de 20 de junho de 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, n.º 43).

¹³ Acórdão de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, n.º 43), v., neste sentido, igualmente Acórdão de 2 de junho de 2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, n.ºs 45 e 46 bem como jurisprudência referida).

3. Conclusão intermédia

42. O artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, para que se possa identificar os intervenientes entre os quais existe uma entrega de um bem ou uma prestação de serviços a título oneroso, deve ser realizada uma apreciação global das relações jurídicas existentes. Se, na sequência desta apreciação global, se concluir pela existência de umnexo direto entre o pagamento (neste caso, do residente) e a entrega de um bem ou a prestação de serviços (neste caso, a instalação, cedência de utilização e posterior transmissão do sistema para um residente pelo Município), existe uma prestação de serviços «a título oneroso» por parte do Município.

C. Conceito de atividade económica na aceção do artigo 9.º da Diretiva IVA

43. Para que se entenda que o Município atuou, neste contexto, na qualidade de sujeito passivo, o mesmo também deverá ter exercido uma atividade económica com a instalação, a cedência e a posterior transmissão do sistema no caso concreto. Nos termos do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, o conceito de «atividade económica» abrange qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas.

44. Decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que esta definição põe em evidência o alcance do âmbito de aplicação abrangido pelo conceito de «atividades económicas» assim como o caráter objetivo deste conceito, no sentido de que a atividade é considerada em si mesma, independentemente dos seus objetivos ou dos seus resultados¹⁴.

45. No que diz respeito à «exploração de um bem», o artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, segundo período, da Diretiva IVA esclarece que a obtenção de receitas com caráter de permanência é considerada uma atividade económica. Em consequência, a simples gestão de património, quando é realizada com caráter de permanência, também pode ser tida em consideração para efeitos de IVA. Porém, no presente caso, coloca-se a questão de saber se a cedência dos sistemas por cinco anos com subsequente transferência deve sequer ser considerada como «exploração de um bem»¹⁵. Parece-me antes ser uma transmissão de bens. Além disso, a instalação de sistemas de utilização de energia renovável junto de um grande número de pessoas, em todo o território municipal, de acordo com o planeado, e cujo desenvolvimento está projetado para um determinado período, tem suficiente caráter de permanência. Afinal de contas, o programa de incentivo à instalação de energias renováveis pelo Município estava incorporado na «Política Energética da Polónia até 2030».

¹⁴ Acórdão de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, n.º 47), em sentido semelhante, Acórdão de 25 de fevereiro de 2021, Gmina Wrocław (conversão do direito de usufruto) (C-604/19, EU:C:2021:13269, n.º 69), no mesmo sentido igualmente Acórdão de 16 de setembro de 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (contrato de atividade comum) (C-312/19, EU:C:2020:711, n.º 39).

¹⁵ Não existe um bem e, por conseguinte, falta um elemento de comparação com as decisões nas quais o Tribunal de Justiça teve de diferenciar a gestão de património ocasional de uma atividade económica, v. a este respeito, p. ex., Acórdão de 20 de janeiro de 2021, AJFP Sibiu e DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, n.ºs 24 e seg.).

46. Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, para se determinar se uma prestação de serviços é efetuada em contrapartida de remuneração, de tal forma que essa atividade deva ser qualificada de atividade económica, há que analisar *todas as condições* em que a prestação é realizada¹⁶.

47. A redação do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA confirma o mesmo. Este artigo descreve a atividade económica que leva a que uma pessoa seja considerada um sujeito passivo, com diferentes profissões concretas e com «profissões [...] equiparadas», cujas atividades são consideradas atividades económicas.

48. Perante a dificuldade de definir com precisão a atividade económica, a descrição da atividade económica necessária através de exemplos de atividades típicas («de produção, de comercialização ou de prestação de serviços» ou «atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas») traça os contornos do conceito de sujeito passivo e da atividade económica necessária para o efeito.

49. Contrariamente aos conceitos abstratos, estas definições tipológicas são mais amplas¹⁷. A pertença a um tipo não tem de ser determinada por uma subsunção lógico-abstrata, podendo antes sê-lo em função do grau de similitude com o arquétipo (modelo). Esta alocação exige a consideração global do caso concreto, que tenha em conta a perceção pública.

50. Neste sentido, segundo a jurisprudência atual do Tribunal de Justiça, pode ser um fator pertinente, como indicou o órgão jurisdicional de reenvio, a questão de saber se o nível da compensação é determinado segundo critérios que garantam que seja suficiente para cobrir os custos de funcionamento do prestador¹⁸. O mesmo se dirá em relação ao montante das receitas e outros elementos, como a importância da clientela¹⁹. Contudo, a mera circunstância de cada prestação de serviços, considerada individualmente, não ser remunerada segundo um nível correspondente aos custos que ocasionou não basta para demonstrar que a atividade no seu conjunto não é remunerada segundo critérios que garantam a cobertura das despesas de funcionamento do prestador²⁰. Aliás, o Tribunal de Justiça concluiu pela inexistência de uma atividade económica, com o fundamento, nomeadamente, de que as contribuições pagas pelos beneficiários das prestações em causa apenas se destinavam a cobrir uma pequena proporção da totalidade das despesas de funcionamento suportadas pelos prestadores²¹.

51. Esta abordagem tipológica está, por exemplo, na base da decisão do Tribunal de Justiça relativa à atividade económica de um membro do Conselho Fiscal que recebeu uma remuneração pela sua atividade enquanto membro do Conselho Fiscal de uma sociedade de capitais. O Tribunal de Justiça concluiu pela equiparação desta atividade à de um sujeito passivo típico e negou a

¹⁶ Acórdãos de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, n.º 48), e de 12 de maio de 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, n.º 29), v., neste sentido, Acórdãos de 19 de julho de 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, n.º 34), e de 26 de setembro de 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, n.º 27).

¹⁷ V. a este respeito, mais detalhadamente, Acórdão no processo Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, n.º 25).

¹⁸ Acórdão de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, n.º 49); v., neste sentido, Acórdão de 22 de fevereiro de 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, n.º 38 e jurisprudência referida).

¹⁹ Acórdão de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, n.º 49); v., neste sentido, Acórdãos de 12 de maio de 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, n.º 31), de 19 de julho de 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, n.º 38), e de 26 de setembro de 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, n.º 29).

²⁰ Acórdão de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, n.º 51).

²¹ Acórdãos de 12 de maio de 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, n.º 33), e de 29 de outubro de 2009, Comissão/Finlândia (C-246/08, EU:C:2009:671, n.º 50). O mesmo também é sublinhado pelo Acórdão de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, n.º 52).

existência de uma atividade económica devido às particularidades (da remuneração independente da participação em reuniões ou do volume de trabalho, inexistência de risco económico, valor global fixo e reduzido)²². O Tribunal de Justiça também já tinha adotado esta abordagem tipológica na sua decisão *Gemeente Borsele*²³e, anteriormente, em abordagens na decisão *Enkler*²⁴.

52. Analisando a atividade do Município no presente caso, verificam-se, contrariamente ao que defende a Administração fiscal da Polónia, algumas diferenças em relação a um sujeito passivo típico com uma atividade semelhante (neste caso, a «atividade de instalador de painéis solares»). Por um lado, o Município não exerce uma atividade própria ao prestar estes serviços. Não contrata pessoal próprio para a instalação nem tem uma estrutura comercial semelhante. Pelo contrário, os contratos só são celebrados com os residentes que pretendam beneficiar da instalação de energias renováveis e que para este efeito se candidatem junto do Município. Com uma pequena contribuição própria, estes podem começar por utilizar o sistema, o qual lhes é transmitido passados cinco anos. Em última análise, o Município organiza o restante financiamento através de um organismo público que assume a maior parte dos custos. O Município organiza igualmente uma empresa privada que realiza a instalação dos sistemas. Esta é selecionada ao abrigo de um concurso público. Tal não corresponde à seleção típica de um subcontratado pela empresa de instalação de painéis solares.

53. A atividade do Município esgota-se, assim, na simples organização do financiamento e na implantação da instalação de novos sistemas de produção de energias renováveis no território municipal por um privado. Esta inclui, em especial, a direção permanente da obra e a gestão financeira. Em todo o caso, estes serviços de organização são proporcionalmente pagos. O Voivodato paga no máximo 75 % dos custos elegíveis. O residente participa com um máximo de 25 % dos custos do «subcontratado». Em contrapartida, um empresário típico iria repercutir estas despesas de organização acrescidas de uma margem de lucro no preço da sua prestação. Em todo o caso, com as suas prestações intermediárias de organização, o Município não concorre com outros fornecedores privados.

54. Tipicamente, estes sistemas também não são disponibilizados a um preço tão acessível (no máximo, 25 %) por um agente económico, em especial, não o são se a prestação preliminar (instalação do sistema) tiver sido previamente adquirida exclusivamente junto de um terceiro ao preço de mercado.

55. Além disso, mesmo tendo em conta os pagamentos do Voivodato, que assume 75 % dos custos elegíveis, mantém-se uma incerteza atípica para um sujeito passivo «normal» em relação a uma remuneração que, na melhor das hipóteses, cubra os custos. Com efeito, a questão de saber se e em que medida o terceiro reembolsa as despesas fica em aberto até à decisão subsequente do terceiro (neste caso, do Voivodato). Nesta medida, o Município não desenvolve uma iniciativa empresarial nem tem a possibilidade de gerar lucro²⁵, o que é corretamente referido pela

²² Acórdão de 13 de junho de 2019, *IO (IVA — Atividade de membro do Conselho Fiscal)* (C-420/18, EU:C:2019:490, n.º 44).

²³ Acórdão de 12 de maio de 2016, *Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, n.ºs 29 e seg.). Na base estava a falta da típica participação no mercado do município, v. as minhas Conclusões no processo (C-520/14, EU:C:2015:855, n.ºs 62 e seg.).

²⁴ Acórdão de 26 de setembro de 1996, *Enkler* (C-230/94, EU:C:1996:352, n.º 28 («a comparação entre as condições»)); baseado no mesmo, igualmente, Acórdão de 19 de julho de 2012, *Rėdlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, n.ºs 35 e 36).

²⁵ Quanto à assunção de um risco económico, v., igualmente, Acórdão de 16 de setembro de 2020, *Valstybinė mokesčių inspekcija* (Acordo sobre uma atividade conjunta) (C-312/19, EU:C:2020:711, n.º 41).

Comissão. Em última análise, suporta apenas o risco de prejuízos. Nenhum sujeito passivo típico iria gerir a sua empresa de maneira que organizasse algo para um cliente, suportando apenas o risco de prejuízo e não tendo sequer quaisquer possibilidades de gerar lucro a longo prazo.

56. O motivo da atuação do Município também não é económico. Não está em causa gerar mais receitas ou maximizar os lucros existentes, nem sequer obter excedentes. São antes razões de interesse geral (proteção do meio ambiente e segurança energética) em benefício de todos ou de um particular que estão em primeiro plano. O sujeito passivo típico atua de outra forma.

57. As condições em que a prestação de serviços em causa no processo principal é efetuada distinguem-se, assim, daquelas em que a instalação de sistemas de produção de energias renováveis é habitualmente realizada. O Município não oferece neste caso prestações de serviços no mercado geral das referidas instalações, mas atua, pelo contrário, como beneficiário e consumidor final das mesmas. O Município adquire-as junto das empresas instaladoras com as quais estabelece relações contratuais (juntamente com outros Municípios participantes) e coloca-os à disposição dos residentes no seu território municipal, com objetivo de alcançar ou promover os objetivos de proteção do ambiente que agora compreendem a segurança energética²⁶.

58. Por conseguinte, o artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que exige, no quadro de uma consideração global, a comparação entre a atividade concreta e a atividade do sujeito passivo típico do setor de atividade em causa. Com base nas circunstâncias acima descritas, existem dúvidas sobre a existência de uma atividade económica do Município. No entanto, a decisão concreta cabe ao órgão jurisdicional de reenvio.

D. A título subsidiário: quanto às transações que competem a um organismo de direito público «como atividades de autoridades públicas»

59. No entanto, se se entender que existe uma atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, deverá esclarecer-se se o artigo 13.º da Diretiva IVA é aplicável. Esta disposição ficciona que os organismos de direito público, em determinadas circunstâncias, não são considerados sujeitos passivos, mesmo quando exerçam atividades económicas na aceção do artigo 9.º da Diretiva IVA.

4. Natureza e finalidade do artigo 13.º da Diretiva IVA

60. O artigo 13.º da Diretiva IVA não consubstancia uma isenção fiscal²⁷, pois tanto a obrigação fiscal como a isenção fiscal pressupõem uma atividade económica de *um sujeito passivo* (v., a título de exemplo, o regime das isenções fiscais nos artigos 131.º e seguintes da Diretiva). As transações incluídas no artigo 13.º da Diretiva IVA não o são e, por conseguinte, não são, desde logo, tributáveis. Situam-se à margem da Diretiva IVA.

²⁶ V., com redação quase idêntica, Acórdão de 12 de maio de 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, n.º 35).

²⁷ Contrariamente ao que parece resultar de alguns Acórdãos do Tribunal de Justiça, p. ex., Acórdãos de 10 de abril de 2019, PSM «K» (C-214/18, EU:C:2019:301, n.º 38); de 29 de outubro de 2015, Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, n.ºs 71 e 75); e de 13 de dezembro de 2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, n.º 41), ou nalgumas conclusões, p. ex., Conclusões do advogado-geral M. Poiares Maduro no processo Isle of Wight Council e o. (C-288/07, EU:C:2008:345, n.ºs 10, 12, 16, 18, 30).

61. Constitui requisito que sejam exercidas «operações» por um organismo de direito público (neste caso, pelo Município), na qualidade de autoridade pública (primeiro parágrafo), a menos que tal possa conduzir a distorções de concorrência significativas (segundo parágrafo).

62. Esta exceção para organismos de direito público parte, em meu entender, da premissa de que as atividades exercidas na qualidade de autoridade pública não devem voltar a ser sujeitas a imposto pelo Estado enquanto credor fiscal para garantir a neutralidade no plano da concorrência²⁸. Em regra, estas «atividades oficiais» à luz da devida consideração tipológica, não constituem, desde logo, atividades económicas na aceção do artigo 9.º da Diretiva IVA. Porém, se o forem, o artigo 13.º da Diretiva, enquanto *norma de simplificação*, impede que por esse motivo se constituam obrigações fiscais (obrigações de registo, de declaração e de pagamento) para o Estado. Tal é também dificilmente compatível com o raciocínio no sentido do imposto sobre o consumo, acima descrito (n.º 33)²⁹, pois a tributação adequada do consumidor final não pode depender de o mesmo ter ou não recebido o consumível na qualidade de autoridade pública.

63. Não obstante, a Diretiva IVA prevê o tratamento especial de organismos de direito público em caso de transações que realizem na qualidade de autoridades públicas. Tal terá por base o raciocínio de que normalmente, no âmbito do exercício da autoridade pública contra pagamento de uma taxa (por exemplo, a emissão de um passaporte contra o pagamento de uma taxa, a menos que tal seja considerado uma atividade económica na aceção do artigo 9.º da Diretiva IVA), não existe concorrência a proteger e, nessa situação, a autoliquidação do Estado faz pouco sentido. Contudo, se vier a existir distorções de concorrência significativas, por os privados poderem realizar a mesma prestação, a exceção à exceção, constante do segundo parágrafo, impede a distorção da concorrência entre os fornecedores de prestações semelhantes.

5. *Transações realizadas no exercício da autoridade pública*

64. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, as atividades exercidas na qualidade de autoridade pública na aceção da mesma disposição são as desenvolvidas pelos organismos de direito público no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, com exclusão das que exerçam nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados³⁰. O único critério que permite distinguir com rigor estas duas categorias de atividades é, por conseguinte, o regime jurídico aplicável com base no direito nacional³¹. Tendo em conta a natureza da análise a efetuar, é ao juiz nacional que cabe qualificar a atividade em causa no processo principal com base no critério acima enunciado³². Neste caso, a jurisprudência do Tribunal de Justiça parece ter sobretudo em conta a natureza de direito público ou de direito privado da base legal.

65. É certo que o Município atuou no presente caso no âmbito do direito civil. O contrato celebrado entre o Município e o residente parece ser um contrato do direito civil «normal» que regula a reserva de propriedade do Município durante os 5 anos seguintes, o direito de utilização do residente durante aquele período e a transferência da propriedade do sistema após o decurso

²⁸ V., quanto à problemática da «autotributação do Estado», as minhas Conclusões no processo (C-520/14, EU:C:2015:855, n.ºs 23 e seg.).

²⁹ V., quanto à classificação do artigo 13.º da Diretiva IVA, igualmente, as minhas Conclusões no processo Gemeente Borsele und Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, n.ºs 24 e seg.).

³⁰ Acórdão de 16 de setembro de 2008, Isle of Wight Council e o. (C-288/07, EU:C:2008:505, n.º 21), e de 14 de dezembro de 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, n.º 17 e jurisprudência referida).

³¹ Acórdãos de 15 de maio de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino e o. (C-4/89, EU:C:1990:204, n.º 10); e de 17 de outubro de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e o. (231/87 e 129/88, EU:C:1989:381, n.º 15).

³² Jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, v. Acórdão de 16 de setembro de 2008, Isle of Wight Council e o. (C-288/07, EU:C:2008:505, n.º 22, com outras referências).

daquele período. Assim, o Município não terá exercido a sua atividade no quadro da exceção de direito público. Por conseguinte, o artigo 13.º da Diretiva IVA, contrariamente ao que sucede no caso da eliminação municipal de amianto no processo Gmina L.³³, não seria aplicável.

66. No entanto, tenho dúvidas sobre se o Tribunal de Justiça pretende efetivamente fazer depender o âmbito de aplicação do artigo 13.º da Diretiva IVA apenas da natureza da base legal. Embora este tenha declarado que o único critério que permite distinguir com rigor estas duas categorias de atividades é o regime jurídico aplicável com base no direito nacional³⁴, ao mesmo tempo sublinha também que as transações realizadas por um organismo de direito público na qualidade de autoridade pública não são as que esta exerce nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados³⁵.

67. No entanto, conforme referido a respeito da apreciação da atividade económica, a atividade do Município tem, neste caso, algumas particularidades que a atividade de um operador económico não teria. Em meu entender, tal prejudica, desde logo, a existência de uma atividade económica no presente caso (v., a este respeito, n.ºs 43 e seguintes, *supra*), pelo que a questão relativa ao artigo 13.º da Diretiva IVA deixa de se colocar. Porém, se o conceito de atividade económica for objeto de interpretação ampla e for aqui confirmado, as particularidades acima referidas deverão poder ser tidas em conta, pelo menos, no âmbito do artigo 13.º da Diretiva IVA. No entanto, tal só é possível se para esse efeito for irrelevante saber com que base legal o Município atuou perante o residente.

68. Além disso, a consideração puramente formal da base legal suscita dúvidas, sempre que o direito do Estado-Membro permita que os organismos de direito público também celebrem relações contratuais ao abrigo do direito público, em vez de fazê-lo ao abrigo do direito privado. O âmbito de aplicação da Diretiva IVA não deve depender da escolha da forma da transação (contrato de direito público ou de direito civil), mas antes de critérios materiais. Por conseguinte, são o objeto e o contexto de uma relação jurídica que deveriam ser determinantes e não a qualificação da mesma como sendo de direito público ou privado à luz do respeito direito nacional.

69. Precisamente no presente caso pode constatar-se que o Município, do ponto de vista substancial, não atua sob as mesmas condições jurídicas dos restantes operadores económicos, mesmo quando, tanto quanto se vislumbra, acaba por celebrar um contrato de direito privado com o residente. O projeto começa por ser criado por uma cooperação entre Municípios que celebraram o respetivo contrato de financiamento com um Voivodato que beneficiava de dotações de recursos europeus, para que o projeto pudesse sequer ser financiado. Em seguida, a atividade do Município restringiu-se à organização a título gratuito, para o consumidor (residente), do incentivo à construção dos sistemas de produção de energia renovável. A execução é, em seguida realizada por uma entidade privada que, no entanto, foi selecionada nos termos do direito público (ao abrigo das normas de contratação pública). Por conseguinte, tendo em conta uma visão de conjunto, pode concluir-se que o Município não exerceu as suas atividades nas mesmas condições jurídicas dos outros operadores económicos privados, mesmo se se entender que o contrato celebrado com o residente é um contrato de direito privado.

³³ Este processo corre termos sob o número C-616/21. V. a este respeito as minhas conclusões na presente data.

³⁴ Acórdãos de 15 de maio de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino e o. (C-4/89, EU:C:1990:204, n.º 10); e de 17 de outubro de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e o. (231/87 e 129/88, EU:C:1989:381, n.º 15).

³⁵ Acórdãos de 16 de setembro de 2008, Isle of Wight Council e o. (C-288/07, EU:C:2008:505, n.º 21), de 14 de dezembro de 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, n.º 17), e de 12 de setembro de 2000, Comissão/Reino Unido (C-359/97, EU:C:2000:426, n.º 50).

70. Assim, tendo em conta a referida visão de conjunto, o artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva IVA é, em princípio, aplicável e o Município não seria considerado um sujeito passivo.

6. *Inexistência de distorções de concorrência significativas*

71. Nos termos do artigo 13.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, um organismo de direito público deve, no entanto, tornar a ser considerado sujeito passivo, mesmo quando exerça operações na qualidade de autoridade pública, na medida em que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas. O terceiro parágrafo prevê que o mesmo é considerado, em todo o caso, sujeito passivo no que se refere às atividades referidas no anexo I, na medida em que estas não sejam insignificantes. O anexo I enumera as típicas prestações de serviços aos residentes num Estado-Membro, entre as quais se encontram a distribuição de água, gás, etc., mas não a instalação de sistemas de energia renovável.

72. Na base desta exceção à exceção está o facto de um organismo de direito público poder, assim, ser incumbido pelo direito nacional do exercício de determinadas atividades de natureza essencialmente económica, ao abrigo de um regime jurídico que lhe é próprio, num contexto em que essas mesmas atividades possam igualmente ser exercidas em paralelo por operadores privados, pelo que a não sujeição do referido organismo ao IVA pode ter por resultado a ocorrência de determinadas distorções da concorrência³⁶. Além disso, os consumidores foram em parte tributados em sede de IVA e em parte não o foram, apesar de ambos terem recebido a mesma prestação (o mesmo consumível). A forma jurídica do prestador de serviços (entidade de direito privado ou de direito público) não pode justificar esta tributação diferente em sede de IVA dos beneficiários da prestação.

73. É esse resultado indesejável que o legislador procurou evitar ao prever, no artigo 13.º, n.º 1, terceiro parágrafo, da Diretiva IVA, que as atividades exaustivamente enumeradas no anexo I da mesma Diretiva estão «sempre», a menos que sejam insignificantes, sujeitas ao IVA, ainda que sejam exercidas por organismos de direito público que atuem enquanto autoridade pública³⁷. O segundo e terceiro parágrafos do artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva IVA estão assim estreitamente ligados, na medida em que prosseguem o mesmo objetivo, a saber, a sujeição do consumidor ao IVA, mesmo quando aqueles organismos atuam enquanto autoridade pública.

74. Esses parágrafos obedecem, portanto, à mesma lógica, segundo a qual toda e qualquer atividade de natureza económica que forneça um consumível a um consumidor está, em princípio, sujeita ao IVA³⁸. Por conseguinte, há que interpretar em conjunto os segundo e terceiro parágrafos do artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva IVA³⁹. No âmbito desta interpretação conjunta, a questão de saber se as distorções de concorrência significativas, às quais pode conduzir a não sujeição ao IVA dos organismos de direito público que atuam enquanto autoridade pública, devem ser avaliadas por referência à atividade em causa, enquanto tal, e não a um mercado local em particular⁴⁰.

³⁶ Acórdão de 16 de setembro de 2008, *Isle of Wight Council e o.* (C-288/07, EU:C:2008:505, n.º 33).

³⁷ Acórdão de 16 de setembro de 2008, *Isle of Wight Council e o.* (C-288/07, EU:C:2008:505, n.º 34); neste sentido igualmente Acórdão de 19 de janeiro de 2017, *Revenue Commissioners* (C-344/15, EU:C:2017:28, n.º 39).

³⁸ Acórdão de 16 de setembro de 2008, *Isle of Wight Council e o.* (C-288/07, EU:C:2008:505, n.º 38).

³⁹ Acórdão de 16 de setembro de 2008, *Isle of Wight Council e o.* (C-288/07, EU:C:2008:505, n.º 39).

⁴⁰ Acórdãos de 19 de janeiro de 2017, *Revenue Commissioners* (C-344/15, EU:C:2017:28, n.º 41), e de 16 de setembro de 2008, *Isle of Wight Council e o.* (C-288/07, EU:C:2008:505, n.º 53).

75. Apesar desta clarificação pelo Tribunal de Justiça, este elemento constitutivo indeterminado (inexistência de distorções de concorrência significativas), na prática, continua a suscitar problemas. O meu entendimento sobre o que declara o Tribunal de Justiça é no sentido de que, em última análise, importa analisar se e em que medida os operadores económicos privados são excluídos pelas atividades dos organismos de direito público da venda ao consumidor, mesmo se o referido organismo atuar apenas no quadro de um regime especial de direito público. No entanto, no presente caso, devido às condições especiais das modalidades do programa de incentivo às energias renováveis, parecem-me excluídas distorções de concorrência significativas.

76. Para este efeito, constitui um aspeto essencial o facto de precisamente, conforme acima referido na secção C., o Município não atuar no mercado nem oferecer prestações como uma empresa típica, mas antes apenas como destinatário de prestações. O mesmo ainda é reforçado pelo facto de ser selecionado e contratado um privado, no âmbito de um concurso público, para a prestação dos serviços. Deste modo, o Município não impede, no presente caso, o acesso de nenhum concorrente ao mercado da instalação de sistemas de produção de energia renovável, mas atua apenas, por razões públicas de interesse geral (proteção do meio ambiente, segurança energética), como intermediário entre a empresa instaladora e o consumidor final (neste caso, o respetivo residente) e refina-se em parte com recursos estatais provenientes de outro organismo de direito público.

77. Nesta situação, em meu entender, podem excluir-se as distorções de concorrência, pelo menos, as que sejam significativas. O facto de, neste caso, ser cobrado o mesmo valor de IVA que o seria se o proprietário (e não o Município) tivesse contratado a empresa instaladora a expensas próprias também aponta para que o artigo 13.º da Diretiva IVA seja aplicável às atividades do Município no âmbito do programa concreto de incentivo.

7. Conclusão intermédia

78. O artigo 13.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, por um lado, a existência de transações no âmbito da autoridade pública deve ser apreciada tendo em conta uma visão material de conjunto. Por conseguinte, pode ser irrelevante que o contrato celebrado com o residente seja de natureza civil, porque todas as outras partes da atividade ao abrigo do programa de incentivo não foram realizadas ao abrigo das mesmas condições jurídicas aplicáveis aos outros operadores económicos privados.

79. Por outro lado, podem ser excluídas distorções de concorrência significativas se, com as modalidades das atividades de direito público, se assegurar que os operadores económicos privados não são excluídos do fornecimento aos consumidores, mas que são, tal como no presente caso, envolvidos no mesmo.

E. Financiamento como parte integrante do valor tributável

80. Uma vez que, em meu entender, não existe aqui uma atividade económica do Município e, mesmo que se entenda que existe uma atividade económica, o artigo 13.º da Diretiva IVA conduz a que o Município não seja considerado sujeito passivo, deixa de ser necessário responder à segunda questão prejudicial relativa à inclusão do financiamento no valor tributável.

V. Conclusão

81. Tendo em conta o acima exposto, proponho ao Tribunal de Justiça que responda da seguinte forma às questões prejudiciais submetidas pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia):

1. O artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, para que se possa identificar os intervenientes entre os quais existe uma entrega de um bem ou uma prestação de serviços a título oneroso, deve ser realizada uma apreciação global das relações jurídicas existentes. Se, na sequência desta apreciação global, se concluir pela existência de umnexo direto entre o pagamento de um terceiro e a entrega de um bem ou uma prestação de serviços, existe uma prestação «a título oneroso» por parte do Município.
2. O artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que exige a comparação entre a atividade concreta e a atividade do sujeito passivo típico do setor de atividade em causa.
3. O artigo 13.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, por um lado, a existência de transações no âmbito da autoridade pública deve ser apreciada tendo em conta uma visão material de conjunto. Por conseguinte, pode ser irrelevante que um dos contratos celebrados com o residente seja de natureza civil, porque todas as outras partes da atividade não foram realizadas ao abrigo das mesmas condições jurídicas aplicáveis aos outros operadores económicos privados. Por outro lado, podem ser excluídas distorções de concorrência significativas se, com as modalidades das atividades de direito público, se assegurar que os operadores económicos privados não são excluídos do fornecimento aos consumidores, mas que são envolvidos no mesmo.