



Coletânea da Jurisprudência

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

Processo C-616/21

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
contra
Gmina L.

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

«Reenvio 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 — Autoridade pública que organiza, a título gratuito, a eliminação de amianto no território do município, em benefício dos residentes, mas que recebe uma subvenção de um Fundo para esse efeito — Inexistência de distorções de concorrência significativas»

I. Introdução

1. A eliminação de sítios contaminados com substâncias perigosas, como os produtos que contêm amianto, por um município destina-se não só a proteger a saúde dos residentes mas também pode suscitar questões interessantes em matéria de IVA. Se os próprios residentes afetados tivessem contratado uma empresa para proceder a essa eliminação, a apreciação em matéria de IVA seria clara. A empresa presta-lhes um serviço tributável e sujeito a imposto. O Estado recebe o respetivo IVA. Uma subvenção do Estado no montante de 100 % das despesas, entregue aos residentes, não teria qualquer relevância em matéria de IVA.

2. Mas o que sucede quando um município organiza para os residentes afetados, a título gratuito, a eliminação dos resíduos por uma empresa por ele contratada e quando o mesmo recebe subsequentemente o reembolso total ou parcial, de um terceiro (neste caso, um Fundo público) das despesas que começou por suportar? Neste caso, o Estado também recebe, pelo menos uma vez, o IVA da empresa. Contudo, se o município recebe uma subvenção de recursos do Estado, no montante de 40% a 100 %, tal implica a existência de outra prestação tributável e sujeita a imposto, efetuada pelo município aos residentes, e, por conseguinte, à existência de outro IVA?

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 subvenção for no mesmo

¹ Língua original: alemão.

valor das despesas iniciais, tudo não passa de um jogo de resultado zero com custos administrativos. Se a subvenção for inferior (ou se não for incluída no valor tributável), resta um excesso de IVA deduzido a montante, o que reduz a receita fiscal. Se a subvenção for superior, gera receitas fiscais adicionais provenientes de um programa de incentivo estatal. Qualquer uma das três consequências tem inconvenientes, em especial se também se tiver em conta o objetivo do envolvimento do município (proteção do meio ambiente, proteção da saúde, segurança) que também beneficia a população em geral e não apenas o residente.

4. A análise, à luz do direito do IVA, da eliminação do amianto por parte do município, subsidiada com recursos estatais, suscita algumas questões fundamentais em matéria de IVA que cabe ao Tribunal de Justiça responder no presente pedido de decisão prejudicial. Assim, 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 que o mesmo é o prestador do serviço, neste caso, também exerce uma atividade económica.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

5. O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado² (a seguir «Diretiva IVA»), prevê o seguinte:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

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.

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.

² 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).

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»

8. O artigo 28.º da Diretiva IVA diz respeito ao comissionista e estabelece o seguinte:

«Quando um sujeito passivo participe numa prestação de serviços agindo em seu nome mas por conta de outrem, considera-se que recebeu e forneceu pessoalmente os serviços em questão.»

9. 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

10. 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»).

11. O artigo 29a.º, n.º 1, 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.»

12. A Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Lei de 8 de março de 1990, relativa à Autonomia Municipal) (JO de 2020, posição 713 conforme alterada, a seguir «Lei relativa à Autonomia Municipal») estabelece o seguinte, no artigo 7.º, n.º 1:

«A satisfação das necessidades coletivas da comunidade faz parte das funções próprias de um município. As funções próprias incluem, em especial, questões como:

1) o ordenamento do território, a gestão de bens imóveis, a proteção do ambiente e da natureza e a gestão da água; [...]

5) a proteção da saúde; [...]»

13. A Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (Lei de 27 de abril de 2001, relativa à Proteção Ambiental, JO de 2020, posição 1219, conforme alterada) prevê o seguinte, no artigo 400.º, n.º 2:

«Os Fundos do voivodato para a proteção do ambiente e a gestão da água, a seguir “Fundos do voivodato”, são pessoas coletivas municipais na aceção do artigo 9.º, ponto 14, da lei referida no n.º 1 [a saber, a ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Lei de 27 de agosto de 2009 sobre as Finanças Públicas; Dz. U. de 2019, posição 869, conforme alterada)].»

14. O artigo 400b.º, n.ºs 2 e 2a, da Lei relativa à Proteção Ambiental estabelece o seguinte:

«2. O objetivo do funcionamento dos Fundos do voivodato é financiar a proteção do ambiente e a gestão da água na medida referida no artigo 400a.º, n.º 1, pontos 2, 2a, 5 a 9a, 11 a 22 e 24 a 42.

2a. O objetivo da ação do Fundo Nacional e dos Fundos do voivodato é também estabelecer as condições de execução do financiamento da proteção do ambiente e da gestão da água, nomeadamente assegurando o apoio e a promoção das atividades de execução e a colaboração com outras entidades, incluindo as autarquias locais, os operadores económicos e as entidades estabelecidas fora da República da Polónia.»

15. As disposições relativas à eliminação do amianto resultam de uma lei parlamentar³. Além disso, existe uma Resolução do Conselho de Ministros de 14 de julho de 2009 relativa à criação do programa plurianual intitulado «Programa nacional de remoção do amianto 2009-2032»⁴. Esta resolução define as tarefas impostas pela União Europeia numa perspetiva plurianual e fixa os objetivos, o quadro legislativo, financeiro e organizacional do programa. Impõe às autarquias locais a preparação de programas para a eliminação de produtos que contenham amianto.

16. A Assembleia Municipal de L., agindo ao abrigo da Lei relativa à Proteção Ambiental, adotou, pela Resolução 227/VI/2019, de 26 de abril de 2019, a «Atualização do programa de eliminação do amianto na Cidade de L 2018-2032». A sua execução foi confiada ao presidente da Câmara de L. As modalidades de realização do programa foram especificadas no Despacho n.º 62/9/2019, de 23 de setembro de 2019, do presidente da Câmara de L.. Segundo o anexo à Resolução da Assembleia Municipal de L., as operações no âmbito da eliminação do amianto consistem, nomeadamente, na eliminação dos produtos e na neutralização dos resíduos que contêm amianto no território de L.

III. Matéria de facto e pedido de decisão prejudicial

17. O Gmina L. (Município de L., Polónia, a seguir «Município») é uma autarquia local que desempenha funções próprias tal como enunciadas no artigo 7.º da Lei relativa à Autonomia Municipal e várias tarefas delegadas da esfera da administração governamental. Está registado como sujeito de IVA.

³ Ustawa z 19 czerwca 1997 r. o zakazie stosowania wyrobów zawierających azbest (Lei de 19 de junho de 1997, relativa à Proibição de Utilizar Produtos que Contenham Amianto, Dz. U. 2020, Posição 1680).

⁴ Uchwała Rady Ministrów z 14 lipca 2009 r. w sprawie ustanowienia programu wieloletniego pod nazwą „Program Oczyszczania Kraju z Azbestu na lata 2009-2032”; adotada ao abrigo da Ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (Lei de 6 de dezembro de 2006, relativa aos Princípios da Política de Desenvolvimento, Dz. U. 2009, n.º 84, Posição 712).

18. A execução do programa de eliminação dos produtos que contenham amianto constitui o exercício das referidas atribuições legais do Município, bem como a execução do programa do Governo intitulado «Programa nacional de remoção do amianto 2009-2032» e efetua-se por força de um Despacho do presidente da Câmara de L. de 23 de setembro de 2019.

19. Segundo esse despacho, o Município retira (recolhe), no seu território, produtos que contenham amianto de bens imóveis de habitação e explorações agrícolas, bem como resíduos contendo amianto. Esta atividade não abrange os bens imóveis em que é desenvolvida uma atividade económica. O Município pretende financiar todas as despesas de eliminação do amianto nos edifícios elegíveis para o programa.

20. O Município organiza esta iniciativa aceitando pedidos de residentes interessados em remover o amianto dos seus bens imóveis. Em seguida, com base na Lei dos Contratos Públicos, escolhe o empreiteiro que irá remover o amianto. Posteriormente, celebra com ele um contrato relativo à prestação de serviços nos imóveis dos residentes que tenham previamente apresentado os respetivos pedidos aos serviços do Município.

21. Após a execução do serviço, o empreiteiro assim selecionado emite uma fatura ao Município com o IVA pago sobre a remuneração acordada. O montante total desta remuneração, incluindo o IVA, é pago pelo Município com recursos próprios. Em seguida, o Município pede o reembolso da totalidade ou de parte das despesas suportadas a esse título, na forma de subvenção do Fundo do voivodato para a Proteção Ambiental e a Gestão da Água de L. Esta subvenção pode ir de 40 % a 100 % dos custos consoante o cumprimento dos requisitos estabelecidos pelo Fundo. Os residentes não suportam quaisquer custos a este título e o município também não celebra com eles contratos de prestação de serviços relacionados com a eliminação de amianto dos seus bens imóveis.

22. Em 7 de janeiro de 2020, o Município solicitou à Administração Fiscal uma informação vinculativa sobre as questões que se seguem:

- na execução desse programa, o Município desempenha as funções de autoridade a que se refere o artigo 15.º, n.º 6, da Lei do IVA?
- o facto de ter recebido uma subvenção do Fundo do Voivodato para a Proteção Ambiental e a Gestão da Água de L. implica uma obrigação fiscal para o Município por força do artigo 19a.º, n.º 5, ponto 2, em conjugação com o n.º 6 da Lei do IVA?
- o Município tem o direito de deduzir o IVA pago a montante com base em faturas emitidas por um empresário selecionado nos termos da Lei dos Contratos Públicos, que documentam a eliminação dos produtos que contêm amianto de imóveis de pessoas singulares e de condomínios abrangidos pelo programa de eliminação do amianto em L.?

23. O Município declarou que atua como autoridade pública. Enquanto autarquia local desempenha funções próprias resultantes do artigo 7.º, n.º 1, ponto 1, da Lei relativa à Autonomia Municipal e dos programas governamentais enunciados. Financia, a título gratuito, a eliminação de amianto em benefício dos residentes, membros da comunidade local, aos quais não é cobrado nenhum encargo, taxa, contribuição ou pagamento a esse título. O Município assinalou também que, na situação descrita, não havia o risco de distorção de concorrência referido no artigo 13.º da Diretiva IVA. Com efeito, o Município não executa o programa com meios e recursos próprios,

nem com os seus funcionários. Em vez disso, tem de selecionar um empreiteiro com base nas disposições da Lei dos Contratos Públicos, o que constitui um ato suscetível de fomentar a concorrência.

24. A Administração Fiscal declarou na sua informação vinculativa de 13 de março de 2020 que as operações descritas pelo Município devem ser incluídas nas operações sujeitas ao IVA. Isto porque consistem em revender aos residentes do Município os serviços de remoção de amianto adquiridos ao empreiteiro selecionado. Segundo este órgão, o Município comprará esses serviços ao empreiteiro selecionado, ao abrigo da Lei dos Contratos Públicos, em nome próprio mas por conta de terceiros. Assim, em conformidade com o artigo 8.º, n.º 2a, da Lei do IVA assumirá o papel de prestador de serviços, mesmo que não celebre contratos com os residentes. Os destinatários dos serviços não serão todos os residentes do Município, mas apenas aqueles que apresentem pedidos adequados de remoção do amianto dos seus bens imóveis. Segundo esta autoridade, é irrelevante que os efeitos do programa beneficiem indiretamente todos os residentes.

25. A Administração Fiscal salientou que o empreiteiro é selecionado pelo Município (e não pelos residentes), que é o Município que com ele celebra o contrato, que as faturas são emitidas em nome do Município e que a remuneração é paga com recursos próprios do Município. O Município participa assim ativamente na prestação dos serviços. Haverá prestações concretas por parte do Município em benefício dos proprietários de bens imóveis individuais e específicos que tenham apresentado um pedido para tal, e a subvenção do Fundo do Voivodato para a Proteção Ambiental e a Gestão da Água de L.) está vinculada à cobertura dos custos dessas prestações concretas.

26. Tendo em conta o que precede, a Administração Fiscal atribuiu ao Município o estatuto de sujeito passivo de IVA, declarou que a realização das operações referidas estava sujeita a este imposto e que se constituiu uma obrigação fiscal que inclui igualmente a subvenção concedida pelo Fundo do Voivodato para a Proteção Ambiental e a Gestão da Água em L. e o direito de deduzir o IVA pago a montante nas faturas emitidas pelo empreiteiro.

27. Por Acórdão de 21 de julho de 2020, o Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Tribunal Administrativo do Voivodato de Lublin, Polónia) anulou a informação vinculativa de 13 de março de 2020, considerando que um município que recebe um financiamento com vista à remoção de amianto de bens imóveis de alguns residentes e não lhes cobra nenhuma remuneração não atua como sujeito passivo do imposto sobre os bens e os serviços. Ao eliminar o amianto do território do Município, incluindo de bens imóveis dos seus residentes, o recorrente não realiza uma operação económica no domínio das transações jurídicas privadas. Não apresenta uma oferta a um círculo não determinado de potenciais clientes para realizar serviços de eliminação de amianto (produtos e resíduos que contêm amianto) enquanto operador económico que opera em condições de mercado livre.

28. Nestas circunstâncias, o Município cumpre a sua obrigação de direito público de eliminar o amianto do território do Município por ser uma substância perigosa para a saúde e para a vida das pessoas e para o ambiente. Todas as atividades suprarreferidas pelo Município devem ser exclusivamente associadas à execução, por uma autoridade pública, de atribuições de poder público, tal como previsto no artigo 7.º, n.º 1, pontos 1 e 5, da Lei relativa à Autonomia Municipal, que visam diretamente a proteção da saúde e da vida dos seus residentes, bem como a proteção do ambiente num território administrado pelo Município.

29. Foi interposto recurso deste Acórdão para o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia). Este último suspendeu o processo e submeteu a seguinte questão prejudicial ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 267.º TFUE:

«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 programa de remoção de amianto de bens imóveis situados no seu território, que são propriedade de residentes que não suportam quaisquer custos a esse respeito? Ou esse programa constitui uma atividade do Município, enquanto autoridade pública, desenvolvida com o objetivo de cumprir os seus objetivos de proteção da saúde e da vida dos residentes e de proteção do ambiente, relativamente à qual o Município não é considerado sujeito passivo de IVA?»

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 à questão prejudicial

31. Uma interpretação literal da questão prejudicial 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 factos⁵. Porém, no essencial, o órgão jurisdicional tem dúvidas sobre o sentido em que os artigos 2.º, 9.º e 13.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.

32. Para serem abrangidas pela Diretiva IVA, as atividades do Município no âmbito da eliminação de amianto devem ser um serviço por este prestado aos seus residentes *a título oneroso* (artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, v. a este respeito, B.). Este serviço deve ter sido prestado 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 relativamente às atividades económicas que exerçam *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.).

⁵ 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).

B. Quanto à determinação do prestador e do destinatário 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 consumível⁶. Por conseguinte, o destinatário de serviço deve ter recebido um consumível. Isto é válido tanto para um fornecimento como para um serviço na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), da Diretiva IVA. O consumível em causa no presente caso consiste na eliminação do amianto. A eliminação do amianto não é um fornecimento na aceção do artigo 14.º sendo, por conseguinte, um serviço na aceção do artigo 24.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

34. Porém, há que esclarecer quem prestou este serviço a quem. Está em causa um serviço prestado pela empresa de eliminação de resíduos ao Município (uma vez que foi esta quem adjudicou o serviço e o pagou) ou aos residentes (uma vez que foi do imóvel destes que o amianto foi eliminado). Mas também está em causa um serviço prestado pelo Município ao residente, uma vez que o mesmo apresentou o respetivo pedido ao Município e este último (por intermédio de um subcontratado) removeu o amianto (v. a este respeito, 2.). Além disso a administração fiscal polaca considera, aparentemente, que existe um contrato de comissão na aceção do artigo 28.º da Diretiva IVA (v. a este respeito, 1.), no âmbito do qual o Município atua como comitente para os residentes.

1. Quanto à existência de um contrato de comissão

35. O artigo 28.º da Diretiva IVA esclarece que «quando um sujeito passivo participe numa prestação de serviços agindo em seu nome mas por conta de outrem», deve ser tratado como se tivesse recebido e fornecido «pessoalmente os serviços em questão». Assim, se o Município, na qualidade de comitente, contratou a eliminação do amianto à empresa, em seu nome mas por conta dos residentes, deveria ser tratado como se tivesse ele próprio realizado a eliminação do amianto junto dos residentes.

36. Este tratamento do IVA do contrato de comissão é uma ficção jurídica, conforme sublinha a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça⁷. De facto, a atividade do comissário constitui uma pura prestação de serviços de gestão de negócios, pelos quais o mesmo recebe uma comissão. No entanto, por causa do IVA, esta prestação de serviços de gestão de negócios é requalificada, passando a ser tratada como se fosse a prestação principal. Isto é fundamental, sobretudo no que diz respeito às isenções de imposto⁸, as quais são assim estendidas à prestação de serviços de gestão de negócios do comissário. Em última análise, deste modo, consegue-se a igualdade de tratamento dos contratos diretos e dos contratos de comissão.

⁶ 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»).

⁷ Acórdãos de 21 de janeiro de 2021, UCMR - ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, n.º 43), de 12 de novembro de 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, n.ºs 49 e 50), de 19 de dezembro de 2019, Amărăști Land Investment (C-707/18, EU:C:2019:1136, n.ºs 37 e seg.), Acórdão de 16 de setembro de 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contrato de atividade comum) (C-312/19, EU:C:2020:711, n.º 49), de 4 de maio de 2017, Comissão/Luxemburgo (C-274/15, EU:C:2017:333, n.ºs 85 e 86, 88), e de 14 de julho de 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, n.º 35).

⁸ V. expressamente Acórdão de 14 de julho de 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, n.º 36).

37. Porém, no entender do Tribunal de Justiça⁹, devem estar preenchidas duas condições para que estas disposições se possam aplicar. Por um lado, que exista um mandato em cuja execução o comissário intervém, por conta do comitente, na prestação de serviços. Por outro, que haja uma identidade entre as prestações de serviços adquiridas pelo comissário e as prestações de serviços vendidas ao comitente.

38. Quanto à primeira destas condições, o Tribunal de Justiça¹⁰ salienta que o artigo 14.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA utiliza expressamente o termo «contrato» e que é precisado, no artigo 28.º da referida diretiva, que o sujeito passivo deve agir «por conta de outrem». Por conseguinte, deve existir, entre o comissário e o comitente, um acordo que tenha por objeto a atribuição do mandato em causa. Por esse motivo, o comitente também é designado «principal» nalgumas ordens jurídicas.

39. Contudo, se este mandato e o poder de direção do comitente (principal) em relação ao comissário, decorrente do referido mandato, forem uma característica essencial do contrato de comissão, este não existe no presente caso, conforme refere a Comissão, com razão. O residente em causa não encarrega o Município de proceder à eliminação do amianto por sua conta, mas requer a sua inclusão no programa de eliminação financiado pelo Estado. Cabe ao Município e não ao residente decidir se tal é possível. Até à apresentação do requerimento, o residente não exerce, aparentemente, nenhuma influência sobre a prestação do serviço. Consequentemente, a presunção de existência de um contrato de comissão é improcedente.

2. Prestador e beneficiário do serviço de «eliminação do amianto»

40. Em face do exposto, coloca-se a questão fundamental de saber quem neste caso prestou a quem o serviço de eliminação do amianto. Tal levanta a questão de saber como devem ser determinados o prestador de serviços e o beneficiário da prestação de serviços, quando várias pessoas participam na prestação de um «serviço [...] a título oneroso», na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA.

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

41. 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 terceiro¹¹. Por conseguinte, o facto de o residente não o ter pagado, mas de o mesmo ter sido pago por um Fundo ou pelo Município, não exclui que se conclua pela existência de uma prestação de serviços ao residente.

⁹ Acórdão de 12 de novembro de 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, n.º 51).

¹⁰ Acórdão de 12 de novembro de 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, n.º 52).

¹¹ 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).

42. Uma vez que a empresa prestadora atua, no âmbito do direito do IVA, como cobradora de impostos por conta do Estado¹², 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. Com efeito, este recebe de um Fundo uma determinada quantia para a eliminação do amianto do imóvel do residente. Para tanto, é irrelevante que o Município não elimine o amianto 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 questão¹³.

43. O facto de o Município assumir uma função pública com a eliminação do amianto (saúde pública, segurança) não impede, por si só, uma possível prestação do Município aos residentes. Com efeito, segundo a jurisprudência, as prestações de serviços a título oneroso também podem consistir no exercício de funções conferidas e regulamentadas por lei, com um fim de interesse geral¹⁴.

b) Relação jurídica entre o prestador de serviços e o beneficiário da prestação de serviços

44. 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 recíprocas¹⁵. 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 recebida¹⁶. 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 operações¹⁷. Em última análise, a apreciação destas relações jurídicas e das estipulações contratuais compete ao órgão jurisdicional de reenvio.

45. Se se entendesse que o Município, a pedido do residente, se limitou a intermediar um contrato entre este último e a empresa de eliminação do amianto, tendo apenas pagado a contraprestação na qualidade de «terceiro» na aceção do artigo 73.º da Diretiva IVA e recebido uma parte desta do Fundo, existiria uma relação de prestação direta entre a empresa e o residente. O critério para tal conclusão seria saber quem seria responsável perante os residentes por eventuais danos no âmbito da prestação de serviços.

¹² 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. (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).

¹³ 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).

¹⁴ 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).

¹⁵ 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.).

¹⁶ 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).

¹⁷ Acórdão de 18 de junho de 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, n.º 66 em sentido semelhante, desde logo, 20 de junho de 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, n.º 43).

46. No entanto, se se entender que o Município celebrou o contrato com a empresa de eliminação em nome próprio e por sua conta e que também atuou perante o respetivo residente (requerente) em nome próprio e por sua conta, eventualmente com base no direito público, também se pode concluir que o Fundo pagou uma prestação do Município aos residentes, na qualidade de «terceiro».

47. Se entendi bem o órgão jurisdicional de reenvio, a empresa de eliminação obrigou-se perante o Município a eliminar o amianto existente dos imóveis identificados pelo Município. O Município obrigou-se a pagar por este serviço. Assim, existe uma prestação de serviços a título oneroso da empresa ao Município.

48. Em contrapartida, o proprietário não tem aparentemente qualquer relação contratual com a empresa. Pelo contrário, o mesmo requereu, sozinho, ao Município, a eliminação do amianto existente no seu imóvel. Tal demonstra que a eliminação do amianto pelo Município é importante para o proprietário, ou seja, que tal constitui para ele um consumível. Por esta eliminação junto do residente, o Município recebe subsequentemente de um Fundo o reembolso da totalidade ou de parte das despesas. Por conseguinte, considero que existe umnexo direto entre a eliminação do amianto em benefício de um residente individual (na sequência do pedido apresentado pelo mesmo ao Município) e o «pagamento» pelo menos parcial deste serviço do Município por um terceiro (o Fundo).

49. Contudo, também é possível entender que o refinanciamento pelo Fundo é realizado independentemente de saber a quem pertence o amianto eliminado (ao residente ou ao município). Nesse caso, o pagamento do Fundo (um terceiro, na aceção do artigo 73.º da Diretiva IVA) diria respeito ao serviço prestado pela empresa de eliminação ao Município e consistiria num simples refinanciamento do Município com recursos públicos. No entanto, não é o que resulta do pedido de decisão prejudicial.

50. A referência em alguns articulados à ausência de um contrato entre o Município e o residente não é relevante. É certo que não existe um contrato de direito civil clássico. No entanto, conforme já referido (n.º 44), é suficiente que exista umnexo direto entre o serviço prestado e a contrapartida recebida¹⁸.

51. Existe esse nexodireto quando duas prestações estão reciprocamente condicionadas, ou seja, quando uma prestação só é efetuada na condição de a outra também o ser, e reciprocamente¹⁹. É o que sucederá neste caso, se entre o refinanciamento pelo Fundo em benefício do Município e a eliminação do amianto para um determinado residente que apresentou previamente o respetivo pedido, existir essa conexão²⁰, o que deve ser esclarecido pelo órgão jurisdicional de reenvio.

52. Em consequência, no presente caso existem duas prestações de serviços. A empresa presta um serviço (eliminação de amianto) ao Município, sendo pacífico que o mesmo é realizado a título oneroso. Por seu turno, o Município presta um serviço (eliminação de amianto) ao respetivo residente que o requereu ao referido Município e que também é prestado contra pagamento por um terceiro (pagamento do Fundo).

¹⁸ V. referências, *supra*, nas notas 15 e 16.

¹⁹ Acórdão de 11 de março de 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, n.º 26), v., neste sentido: Acórdão de 2 de junho de 1994, Empire Stores (C-33/93, EU:C:1994:225, n.º 16), Acórdão de 23 de novembro de 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, EU:C:1988:508, n.º 14).

²⁰ Neste sentido amplo v. igualmente Acórdão de 20 de janeiro de 2022, Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, n.ºs 27 e seg.).

c) Montante da contraprestação

53. Fica apenas em aberto a questão de saber se a remuneração recebida pelo Município constitui *a contraprestação efetiva* pelo serviço prestado ao residente. Parece duvidoso que assim seja, porque a contraprestação que um terceiro (neste caso, o Fundo) realizou pode eventualmente cobrir só uma parte das despesas. De acordo com o pedido de decisão prejudicial, consoante os requisitos, poderiam estar em causa entre 40 % e 100 % das despesas realizadas.

54. No entanto, a Diretiva IVA não define nenhuma remuneração adequada. Tal resulta desde logo do artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, que também ficciona uma prestação de serviços a título oneroso em caso de gratuidade. Por conseguinte, um serviço com uma pequena remuneração deve, por maioria de razão, ser considerado como um serviço a título oneroso. O mesmo resulta do artigo 80.º da Diretiva IVA, de acordo com o qual, no caso de prestações de serviços entre pessoas próximas, uma contraprestação demasiado baixa é aumentada para o preço normal. Em todos os outros casos, uma contraprestação acordada a um preço abaixo do preço normal é considerada suficiente e prevalecente.

55. Por este motivo, 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 oneroso²¹. 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 estabelecido antecipadamente e segundo critérios bem determinados.

56. Consequentemente, o montante da remuneração não é determinante para a qualificação como prestação de serviços a título oneroso, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA. Determinante é, pelo contrário, saber se o pagamento (neste caso, do Fundo) diz respeito a um serviço concreto (neste caso, a eliminação do amianto) pelo destinatário do pagamento (neste caso, o Município). Em caso de resposta afirmativa a esta questão, que deve ser analisada pelo órgão jurisdicional de reenvio, também existe uma prestação de serviços «a título oneroso» do Município.

3. Conclusão intermédia

57. O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, para que se possa identificar os intervenientes entre os quais existe 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 Fundo) e a prestação de serviços (neste caso, a eliminação do amianto a um residente através do Município), existe uma prestação de serviços «a título oneroso» por parte do Município.

²¹ 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).

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

58. Para que se entenda que o Município atuou, nesta medida, na qualidade de sujeito passivo, o mesmo deverá ter exercido uma atividade económica com a eliminação do amianto 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.

59. 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 carácter objetivo deste conceito, no sentido de que a atividade é considerada em si mesma, independentemente dos seus objetivos ou dos seus resultados²².

60. 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 carácter de permanência é *considerada* uma atividade económica. Em consequência, a simples gestão de património, quando é realizada com carácter de permanência, também pode ser tida em consideração para efeitos de IVA. Porém, no presente caso, não está em causa a «exploração de um bem»²³, pelo que o carácter de permanência não é aqui aplicável. Por outro lado, a eliminação do amianto, planeada e realizada durante um determinado período, a um grande número de pessoas, também preencheria facilmente este requisito. Com efeito, o programa de eliminação do amianto na cidade de L. abrange o período de 2018 a 2032.

61. 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 realizada²⁴.

62. 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.

63. 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.

²² 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:2021:132, 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).

²³ 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.).

²⁴ 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, Rėdlihs (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).

64. Contrariamente aos conceitos abstratos, estas definições tipológicas são mais amplas²⁵. 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 uma consideração global do caso concreto, que tenha em conta a perceção pública.

65. 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 prestador²⁶. O mesmo se dirá em relação ao montante das receitas e outros elementos, como a importância da clientela²⁷. 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 prestador²⁸. 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 prestadores²⁹.

66. 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. A final, o Tribunal de Justiça equiparou esta atividade à de um sujeito passivo típico e negou a 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)³⁰. O Tribunal de Justiça também já tinha adotado esta abordagem tipológica na sua decisão *Gemeente Borsele*³¹, anteriormente, em abordagens na decisão *Enkler*³².

67. Analisando a atividade do Município no presente caso, verificam-se algumas diferenças em relação a um sujeito passivo típico com uma atividade semelhante (neste caso, a «atividade de eliminação de amianto»). Por um lado, o Município não exerce uma atividade própria ao prestar estes serviços. Não contrata pessoal próprio nem procura ativamente clientes. Pelo contrário, só os residentes podem requerer a admissão no programa de eliminação de amianto criado nos termos do direito público. Só subseqüentemente é que o Município organiza uma empresa que assume em seu nome a eliminação do amianto. Esta é selecionada ao abrigo de um concurso público. Tal não corresponde à seleção típica de um subcontratado pela empresa de eliminação de amianto.

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

²⁶ 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)

²⁷ 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, *Rédlihs* (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).

²⁸ 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).

²⁹ Acórdãos de 12 de maio de 2016, *Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, n.º 33), e Acórdão 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).

³⁰ 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).

³¹ Acórdão de 12 de maio de 2016, *Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, n.º 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.º 62 e seg.).

³² 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, *Rédlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, n.º 35 e 36).

68. A atividade do Município esgota-se na organização da execução bem-sucedida da eliminação de amianto por um privado. Estes serviços de organização não são cobrados. Quando muito, o Fundo reembolsa as despesas 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, o Município, com as suas prestações intermediárias de organização, não concorre com outros fornecedores privados.

69. A seleção do beneficiário do respetivo serviço, no âmbito deste programa, também cabe ao Município. Por conseguinte, não existe uma contratação clássica por parte do residente. Tipicamente, as medidas de eliminação de resíduos não são gratuitas para o beneficiário (neste caso, o respetivo residente), e, em especial, não o são quando estes serviços já foram anteriormente adquiridos exclusivamente junto de um terceiro. Mesmo tendo em conta os pagamentos do Fundo, que assume entre 40 % e 100 % dos custos, continua a existir uma insegurança atípica para um sujeito passivo «normal» em relação a uma remuneração que, na melhor das hipóteses, cubra as despesas.

70. 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 Fundo). Nesta medida, o Município não desenvolve uma iniciativa empresarial nem tem a possibilidade de gerar lucro³³. Em última análise, suporta apenas o risco de prejuízos, consoante a estruturação das modalidades de reembolso do terceiro. Nenhum sujeito passivo típico iria gerir a sua empresa de maneira a organizar algo para um cliente, suportando apenas o risco de prejuízo e não tendo sequer quaisquer possibilidades de gerar lucro a longo prazo.

71. 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, segurança, proteção da saúde, etc.) em benefício de todos ou de um particular que estão em primeiro plano. O sujeito passivo típico atua de outra forma.

72. As condições em que a prestação de serviços em causa no processo principal é efetuada distinguem-se daquelas em que as atividades de retirada de amianto são habitualmente realizadas. O Município não oferece prestações de serviços no mercado geral da eliminação de amianto, mas aparece, pelo contrário, como beneficiário e consumidor final das prestações de eliminação de amianto que adquire junto das empresas de eliminação de amianto que contrata e cujos serviços coloca à disposição dos residentes no seu território municipal, no âmbito da sua atividade de proteção da saúde e prevenção de riscos (nomeadamente, de serviços públicos e de proteção do meio ambiente)³⁴.

73. 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.

³³ 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).

³⁴ 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).

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

74. 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.

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

75. O artigo 13.º da Diretiva IVA não consubstancia uma isenção fiscal³⁵, 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.

76. 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).

77. 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 concorrência³⁶. 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 dificilmente também compatível com o raciocínio no sentido do imposto sobre o consumo, acima descrito (n.º 33)³⁷, pois a tributação adequada do consumidor final não pode depender de o mesmo ter ou não recebido o consumível na qualidade de autoridade pública.

78. 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 pagamento de uma taxa, a menos que tal seja considerado uma atividade económica na aceção do artigo 9.º da Diretiva IVA), não existe nenhuma concorrência a proteger e, nessa situação, a autoliquidação do Estado faz pouco sentido. Contudo, se vierem 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.

³⁵ 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, Saudaçor (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).

³⁶ 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.).

³⁷ V. quanto à classificação do artigo 13.º, da Diretiva IVA, igualmente, as minhas Conclusões no processo (C-520/14, EU:C:2015:855, n.ºs 24 e seg.).

2. *Transações realizadas no exercício da autoridade pública*

79. 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 privados³⁸. O único critério que permite distinguir com rigor estas duas categorias de atividades é, por conseguinte, o regime jurídico aplicável com base no direito nacional³⁹. Tendo em conta a natureza da análise a efetuar, é ao juiz nacional que compete qualificar a atividade em causa no processo principal com base no critério acima enunciado⁴⁰.

80. 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. No entanto, 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. Contudo, se a atividade económica de um organismo de direito público for apreciada mediante uma comparação tipológica (v. a este respeito, C.), a maior parte dos problemas poderão solucionar-se desde logo no plano do artigo 9.º da Diretiva IVA.

81. Sem prejuízo da apreciação pelo órgão jurisdicional de reenvio, no presente caso, o Município parece ter atuado no âmbito das exceções de direito público, na aceção da jurisprudência. O pedido do residente (beneficiário da prestação) é apresentado no âmbito de um programa de direito público de eliminação de produtos que contêm amianto, deliberado pela Assembleia Municipal de L. Com base no Despacho (de direito público) do presidente da Câmara, o Município recolhe os produtos que contêm amianto. Consequentemente, o pedido de inclusão no programa de eliminação e o deferimento deste pedido terão sido realizados com base no direito público. O próprio refinanciamento pelo Fundo para a Proteção do Ambiente e a Gestão da Água basear-se-á no direito público. Assim, existe uma atividade no exercício da autoridade pública, na aceção da jurisprudência. Consequentemente, o Município não é considerado sujeito passivo, nos termos do artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

3. *Inexistência de distorções de concorrência significativas*

82. 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 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 eliminação de resíduos.

³⁸ 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 nele referida).

³⁹ 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).

⁴⁰ 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).

83. 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 concorrência⁴¹. 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.

84. 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 precisamente 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 pública⁴². 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.

85. 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 IVA⁴³. Por conseguinte, há que interpretar em conjunto os segundo e terceiro parágrafos do artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva IVA⁴⁴. 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 particular⁴⁵.

86. 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 do fornecimento aos consumidores, mesmo se o referido organismo atua apenas no quadro de um regime especial de direito público. No entanto, no presente caso, devido às condições especiais das modalidades do programa de eliminação do amianto, parecem-me excluídas distorções de concorrência significativas.

87. Para este efeito, constitui um aspeto essencial o facto de precisamente, conforme acima referido em 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 eliminação de amianto, mas atua apenas, por razões públicas de

⁴¹ Acórdão de 16 de setembro de 2008, *Isle of Wight Council e o.* (C-288/07, EU:C:2008:505, n.º 33).

⁴² 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).

⁴³ Acórdão de 16 de setembro de 2008, *Isle of Wight Council e o.* (C-288/07, EU:C:2008:505, n.º 38).

⁴⁴ Acórdão de 16 de setembro de 2008, *Isle of Wight Council e o.* (C-288/07, EU:C:2008:505, n.º 39).

⁴⁵ 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).

interesse geral (proteção do meio ambiente, segurança, saúde pública, serviço público), como intermediário entre a empresa de eliminação de amianto e o consumidor final (neste caso, o respetivo residente) e refina-se em parte com recursos estatais provenientes de outro organismo de direito público.

88. 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 de eliminação do amianto 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 eliminação do amianto.

4. Conclusão intermédia

89. O artigo 13.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que 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.

V. Conclusão

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

- 1) O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, alterada pela Diretiva (UE) 2022/890 do Conselho, de 3 de junho de 2022, deve ser interpretado no sentido de que, para que se possa identificar os intervenientes entre os quais existe 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 prestação de serviços, existe uma prestação de serviços «a título oneroso» por parte do Município.
- 2) O artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112, alterada pela Diretiva 2022/890, 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 2006/112, alterada pela Diretiva 2022/890, deve ser interpretado no sentido de que 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.