



## Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL  
JULIANE KOKOTT  
apresentadas em 8 de setembro de 2016<sup>1</sup>

**Processo C-390/15**

**Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)**

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Trybunał Konstytucyjny (Tribunal Constitucional, Polónia)]

«Legislação fiscal — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Taxa reduzida aplicável ao fornecimento de livros, jornais e publicações periódicas — Validade do ponto 6 do anexo III da Diretiva 2006/112/CE na redação dada pela Diretiva 2009/47/CE — Artigo 113.º TFUE — Participação do Parlamento Europeu — Princípio da igualdade de tratamento — Tratamento diferenciado entre publicações em papel e outros suportes físicos e publicações transmitidas por via eletrónica»

### I – Introdução

1. O direito da União vigente em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) permite aos Estados-Membros a concessão de benefícios fiscais à venda de livros, bem como de jornais e de publicações periódicas. No entanto, esta situação apenas se aplica ilimitadamente a edições impressas. Os Estados-Membros podem aplicar uma taxa reduzida à venda das mesmas, a qual, no entanto, não pode ser aplicada às edições digitais.

2. Com o seu presente pedido de decisão prejudicial, o Trybunał Konstytucyjny (Tribunal Constitucional, Polónia) levanta dúvidas quanto à validade da taxa reduzida de IVA aplicável a livros e outras publicações, tal como é regulada pelo direito da União. A análise do Tribunal de Justiça irá centrar-se sobretudo na questão de saber quais as obrigações que o princípio da igualdade de tratamento impõe ao legislador da União no âmbito da legislação em matéria de IVA e em que medida o mesmo cumpriu estas exigências no caso das taxas reduzidas de IVA para livros, jornais e publicações periódicas.

<sup>1</sup> — Língua original: alemão.

## II – Quadro jurídico

3. O artigo 93.º CE<sup>2</sup> (atual artigo 113.º TFUE) regulava a seguinte competência legislativa da Comunidade:

«O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adota as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indiretos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno no prazo previsto no artigo 14.º»

4. Nesta base, foi adotada a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado<sup>3</sup> (a seguir «diretiva IVA»).

5. De acordo com o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da diretiva IVA, estão sujeitas ao IVA «as entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade». O mesmo se aplica, nos termos da alínea c) da disposição, às «prestações de serviços».

6. No que respeita às taxas, o artigo 96.º da diretiva IVA prevê que os Estados-Membros devem aplicar uma «taxa normal» que não pode ser inferior a um determinado montante mínimo fixado pelo artigo 97.º A título complementar, o artigo 98.º da diretiva IVA, na redação dada pela Diretiva 2008/8/CE<sup>4</sup>, dispõe o seguinte:

«(1) Os Estados-Membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas.

(2) As taxas reduzidas aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do anexo III.

As taxas reduzidas não se aplicam aos serviços prestados por via eletrónica.

(3) [...]»

7. O anexo III da diretiva IVA, para o qual remete o artigo 98.º, n.º 2, primeiro parágrafo, contém a «lista das entregas de bens e das prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas previstas no artigo 98.º». Na redação que lhe foi dada pela Diretiva 2009/47/CE<sup>5</sup>, que é objeto do litígio no processo principal, o seu n.º 6 dispõe o seguinte:

«6. Fornecimento de livros em todos os suportes físicos, mesmo os emprestados por bibliotecas (e incluindo as brochuras, desdobráveis e outros impressos do mesmo tipo, álbuns ou livros de ilustrações e álbuns para desenhar ou colorir para crianças, pautas de música impressas ou manuscritas, mapas e cartas hidrográficas ou outras do mesmo tipo), jornais e publicações periódicas, com exceção dos materiais total ou predominantemente destinados a publicidade.»

2 — Tratado que institui a Comunidade Europeia, na redação que lhe foi dada pelo Tratado de Amesterdão (JO 1997, C 340, p. 173).

3 — JO 2006, L 347, p. 1.

4 — V. artigo 2.º, n.º 2, da Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços (JO 2008, L 44, p. 11).

5 — V. artigo 1.º, n.º 13, em conjugação com o n.º 1 do anexo da Diretiva 2009/47/CE do Conselho, de 5 de maio de 2009, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às taxas reduzidas do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2009, L 116, p. 18).

8. Antes da alteração pela Diretiva 2009/47, esta disposição dispunha o seguinte:

«6. Fornecimento de livros, mesmo os emprestados por bibliotecas (e incluindo as brochuras, desdobráveis e outros impressos do mesmo tipo, álbuns ou livros de ilustrações e álbuns para desenhar ou colorir para crianças, pautas de música impressas ou manuscritas, mapas e cartas hidrográficas ou outras do mesmo tipo), jornais e publicações periódicas, com exceção dos materiais total ou predominantemente destinados a publicidade.»

9. Na proposta da Comissão, que esteve na origem da Diretiva 2009/47, ainda se previa a seguinte redação para a disposição<sup>6</sup>:

«6. Fornecimento de livros, mesmo os emprestados por bibliotecas (e incluindo as brochuras, desdobráveis e outros impressos do mesmo tipo, álbuns ou livros de ilustrações e álbuns para desenhar ou colorir para crianças, pautas de música impressas ou manuscritas, mapas e cartas hidrográficas ou outras do mesmo tipo, bem como livros áudio, CD, CD-ROM ou qualquer outro suporte físico semelhante que reproduza basicamente o mesmo conteúdo dos livros impressos), jornais e publicações periódicas, com exceção dos materiais total ou predominantemente destinados a publicidade.»

10. A República da Polónia fez uso da autorização conferida pelo artigo 98.º, em conjugação com o anexo III, ponto 6, da diretiva IVA, por via do artigo 41.º, n.ºs 2 e 2a, em conjugação com o anexo 3, posições 72 a 75, bem como o anexo 10, posições 32 a 35, da Ustawa o podatku od towarów i usług (Lei do imposto sobre bens e serviços, de 11 de março de 2004). Nos termos das referidas disposições, atualmente aplicam-se taxas reduzidas de 8% ou 5% a livros, jornais e revistas impressos ou noutros suportes (em particular CD ou cassetes). Os livros, jornais e publicações periódicas publicados por via eletrónica estão sujeitos à taxa normal de 23%.

### III – Litígio no processo principal e tramitação perante o Tribunal de Justiça

11. O Rzecznik Praw Obywatelskich (Provedor de Justiça polaco) considera que a diferença de tributação de publicações idênticas que pode ser constatada no direito polaco viola o princípio da igualdade fiscal tal como resulta da Constituição polaca. Por conseguinte, requereu ao Trybunał Konstytucyjny (Tribunal Constitucional) a fiscalização da constitucionalidade das disposições polacas relativas à taxa reduzida aplicada a publicações.

12. O Trybunał Konstytucyjny (Tribunal Constitucional) considera que as condições estabelecidas pela diretiva IVA obrigam a República da Polónia a aplicar a taxa normal aos livros transmitidos por via eletrónica e a outras publicações eletrónicas. O órgão jurisdicional de reenvio exprime, no entanto, dúvidas quanto à validade das correspondentes disposições da diretiva IVA. Por um lado, durante o procedimento legislativo da Diretiva 2009/47, na qual se baseia a versão atual do ponto 6 do anexo III da diretiva IVA, a redação foi substancialmente alterada após consulta ao Parlamento Europeu. Por outro lado, considera que a exclusão da aplicação de uma taxa reduzida a publicações eletrónicas, descarregadas sob forma de um ficheiro através da Internet ou fornecidas por via do denominado *streaming*, é incompatível com o princípio da neutralidade fiscal, que constitui uma expressão do princípio da igualdade de tratamento no domínio do IVA.

6 — V. p. 16, no n.º 3 da Proposta da Comissão de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às taxas reduzidas do imposto sobre o valor acrescentado [COM(2008) 428 final].

13. Por esse motivo, em 20 de julho de 2015, o Trybunał Konstytucyjny (Tribunal Constitucional) submeteu as seguintes questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça nos termos do artigo 267.º TFUE:

1. O [ponto] 6 do anexo III da diretiva IVA é inválido por não ter sido respeitada, no procedimento legislativo, a formalidade essencial que é a consulta do Parlamento Europeu?
2. O artigo 98.º, n.º 2, da diretiva IVA, conjugado com o [ponto] 6 do anexo III dessa diretiva, é inválido por violar o princípio da neutralidade [fiscal], ao excluir a aplicação da taxa reduzida do IVA aos livros publicados em formato digital e a outras publicações eletrónicas?

14. No processo no Tribunal de Justiça, o Provedor de Justiça polaco, o Prokurator Generalny (Procurador-Geral polaco), a República Helénica, a República da Polónia, o Conselho da União Europeia e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas a respeito destas questões. O Provedor de Justiça, a República da Polónia, o Conselho e a Comissão participaram na audiência de 14 de junho de 2016.

#### IV – **Apreciação jurídica**

15. Com as suas questões prejudiciais, o Trybunał Konstytucyjny (Tribunal Constitucional) pretende essencialmente saber se a versão atual do ponto 6 do anexo III da diretiva IVA, tal como resulta do artigo 1.º, n.º 13, em conjugação com o n.º 1 do anexo da Diretiva 2009/47, é válido tanto sob uma perspetiva formal como material.

##### *A – Quanto à primeira questão: validade formal*

16. A primeira questão prejudicial visa esclarecer se o procedimento legislativo relativo à Diretiva 2009/47, que introduziu a versão atual do ponto 6 do anexo III da diretiva IVA, decorreu de forma regular, na medida em que o Parlamento poderá não ter estado suficientemente envolvido nesta alteração.

17. A Diretiva 2009/47 foi adotada com base no artigo 93.º CE. Nos termos do mesmo, o Conselho adota as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, entre outros, apenas após consulta do Parlamento Europeu.

18. De acordo com jurisprudência constante, a consulta regular do Parlamento no âmbito de um procedimento legislativo constitui uma formalidade essencial cuja inobservância acarreta a nulidade do ato em causa<sup>7</sup>.

19. No presente caso, o Parlamento foi consultado em relação à proposta de diretiva original da Comissão e apresentou observações escritas a este respeito<sup>8</sup>. A proposta original previa completar o ponto 6 do anexo III da diretiva IVA acrescentando ao catálogo de tipos de «livros» aos quais se poderia aplicar uma taxa reduzida de IVA, outros exemplos, nomeadamente «livros áudio, CD, CD-ROM ou qualquer outro suporte físico semelhante que reproduza basicamente o mesmo conteúdo dos livros impressos»<sup>9</sup>.

7 — V., designadamente, acórdãos de 4 de fevereiro de 1982, Buyl e o./Comissão (817/79, EU:C:1982:36, n.º 16); de 11 de novembro de 1997, Eurotunnel e o. (C-408/95, EU:C:1997:532, n.º 45); bem como de 10 de setembro de 2015, Parlamento/Conselho (C-363/14, EU:C:2015:579, n.º 82).

8 — V. Resolução legislativa do Parlamento Europeu, de 19 de fevereiro de 2009, sobre uma proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às taxas reduzidas do imposto sobre o valor acrescentado [COM(2008)0428 — C6-0299/2008 — 2008/0143(CNS)] (JO 2010, C 76 E, p. 110).

9 — V. n.º 9, *supra*.

20. No entanto, no seguimento do procedimento legislativo o Conselho afastou-se desta proposta. A Diretiva 2009/47 que acabou por ser adotada apenas alterou o ponto 6 do anexo III da diretiva IVA vigente na altura, no sentido de acrescentar a expressão «em todos os suportes físicos» à passagem introdutória «fornecimento de livros»<sup>10</sup>. Os exemplos constantes da proposta de diretiva original não foram, no entanto, tidos em conta.

21. O Parlamento já não foi consultado a respeito desta versão do ponto 6 do anexo III da diretiva IVA, adotada pelo Conselho. Nos termos de jurisprudência constante, é no entanto exigida uma nova consulta ao Parlamento Europeu cada vez que o texto finalmente adotado, «considerado no seu todo», se afasta substancialmente daquele sobre o qual o Parlamento Europeu já foi consultado, com exceção dos casos em que as alterações correspondem, no essencial, à posição expressa pelo próprio Parlamento<sup>11</sup>.

22. Na medida em que no presente caso não é possível reconhecer uma posição correspondente do Parlamento, levanta-se desde logo a questão de saber se, após a consulta ao Parlamento, o Conselho alterou o texto da Diretiva 2009/47 adotada, «considerado no seu todo», em relação à proposta da Comissão.

23. Em primeiro lugar, importa concordar com o Trybunał Konstytucyjny (Tribunal Constitucional) quanto ao facto de a reformulação da nova versão do ponto 6 do anexo III da diretiva IVA por parte do Conselho representar uma alteração substancial.

24. Não é certo que a redação da nova versão já não abranja os livros áudio, ao contrário da proposta da Comissão, tal como está convicto o Trybunał Konstytucyjny (Tribunal Constitucional), na medida em que os livros áudio podem ainda ser considerados livros em suporte físico<sup>12</sup>.

25. Constitui, no entanto, uma alteração substancial do texto o facto de a versão do ponto 6 do anexo III da diretiva IVA que acabou por ser adotada já não conter a condição suplementar da proposta de diretiva, nos termos da qual o suporte físico «[deve] reproduz[ir] o mesmo conteúdo dos livros impressos». Além disso, tanto nos termos da versão inglesa como também da versão francesa da proposta de diretiva, a taxa reduzida apenas deveria começar por ser alargada a suportes físicos *semelhantes*, como livros áudio, CD e CD-ROM<sup>13</sup>, enquanto o ponto 6 do anexo III da diretiva IVA se refere atualmente a *todos* os suportes físicos. Por via destas duas alterações, o âmbito de aplicação da taxa reduzida foi, em certa medida, alargado em relação à proposta da Comissão<sup>14</sup>.

10 — Além disso, na versão alemã do ponto 6 do anexo III, da diretiva IVA, o exemplo «Notenhefte oder -manuskripte» foi alterado para «Notenhefte oder Manuskripte». Desta forma apenas se pretendia aparentemente alterar a redação da versão alemã, mas não o seu conteúdo, tal como é demonstrado pelas versões linguísticas inglesa e francesa, inalteradas a este respeito (tanto antes como após a alteração pela Diretiva 2009/47 estas dispunham o seguinte: «music printed or in manuscript form», bem como «les partitions imprimées ou en manuscrit»).

11 — V., designadamente, os acórdãos de 16 de julho de 1992, Parlamento/Conselho (C-65/90, EU:C:1992:325, n.º 16); de 5 de julho de 1995, Parlamento/Conselho (C-21/94, EU:C:1995:220, n.º 18); de 11 de novembro de 1997, Eurotunnel e o. (C-408/95, EU:C:1997:532, n.º 46); bem como de 25 de setembro de 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, n.º 100); v., já neste sentido, acórdão de 15 de julho de 1970, ACF Chemiefarma/Comissão (41/69, EU:C:1970:71, n.º 69 e 178/179).

12 — Estas considerações também não são postas em causa pelo facto de o considerando 6 da proposta, que se refere explicitamente a «livros áudio», entre outros, não ter sido incluído na Diretiva 2009/47.

13 — V. ponto (3) na p. 13 («audio books, CD, CD-ROMs or any similar physical support») ou o ponto (3) na p. 15 («de livres audio, de disques compacts, de cédéroms ou d'autres supports physiques similaires») da proposta da Comissão (já referida na nota 6).

14 — No acórdão de 5 de março de 2015, Comissão/Luxemburgo (C-502/13, EU:C:2015:143, n.º 53), o Tribunal de Justiça esclareceu que se afigura que o texto aprovado pelo Conselho, como acabou por ser provado, é uma mera «simplificação da redação» da proposta da Comissão. Tendo em consideração a falta de fundamentação, e também o diferente contexto desta constatação, não se torna necessário continuar a analisar esta questão no âmbito do presente processo.

26. No entanto, não se pode concluir que deste modo se verificou uma alteração de tal forma significativa da proposta de diretiva que exigisse uma nova consulta ao Parlamento. Tal como se depreende da jurisprudência, as alterações apenas devem ser classificadas como essenciais quando afetam o próprio cerne do dispositivo estabelecido<sup>15</sup>.

27. O principal objetivo da proposta de diretiva consistia em permitir aos Estados-Membros a aplicação de forma duradoura de taxas reduzidas de IVA a determinados serviços prestados a nível local<sup>16</sup>. No entanto, a extensão do âmbito de aplicação da taxa reduzida a livros apenas desempenha um papel menor na proposta, sendo designada de «adaptação de redação de caráter técnico»<sup>17</sup>.

28. Mesmo que se partisse do pressuposto de que o critério da essencialidade deve ser respeitado em relação a cada disposição específica de uma proposta legislativa, o facto de se retirar as restrições ao conteúdo informativo de um suporte e a transição de «semelhantes» para «todos os» suportes físicos não afeta o cerne da disposição relativa à alteração da taxa reduzida para livros, na medida em que esta disposição se caracteriza primordialmente pela extensão do âmbito de aplicação da taxa reduzida para livros a suportes diferentes do papel. No âmbito desta extensão fundamental, os referidos alargamentos do âmbito de aplicação apenas representam um aspeto acessório.

29. Importa recordar ainda que, no âmbito da consulta, o Parlamento teve a oportunidade de se pronunciar em relação a estes aspetos, na medida em que as restrições ao âmbito de aplicação, às quais se renunciou posteriormente, já integravam a proposta original da Comissão<sup>18</sup>.

30. Na medida em que o Parlamento participou regularmente no âmbito do procedimento legislativo que esteve na origem da adoção da Diretiva 2009/47, não é posta em causa a validade da atual versão do ponto 6 do anexo III da diretiva IVA.

#### B – Quanto à segunda questão prejudicial: validade substancial

31. Com a sua segunda questão prejudicial, o Trybunał Konstytucyjny (Tribunal Constitucional) pretende saber se o ponto 6 do anexo III, em conjugação com o artigo 98.º, n.º 2, da diretiva IVA, é inválido por excluir a aplicação da taxa reduzida do IVA aos livros publicados em formato digital e a outras publicações eletrónicas.

32. Apesar de o órgão jurisdicional de reenvio, na formulação da questão prejudicial, se basear numa violação do princípio da neutralidade fiscal, torna-se evidente na fundamentação da decisão de reenvio que o mesmo pretende uma análise à luz do princípio da igualdade de tratamento<sup>19</sup>.

33. Aliás, também só é possível proceder a uma análise deste tipo, na medida em que a invalidade do ponto 6 do anexo III da diretiva IVA apenas pode resultar de uma violação do direito primário. No entanto, *enquanto tal*, o princípio da neutralidade fiscal apenas constitui um meio para interpretar a diretiva IVA que não tem o estatuto de direito primário<sup>20</sup>. O mesmo também é válido, na medida em

15 — Acórdãos de 16 de julho de 1992, Parlamento/Conselho (C-65/90, EU:C:1992:325, n.º 19), de 5 de julho de 1995, Parlamento/Conselho (C-21/94, EU:C:1995:220, n.º 22) e de 10 de junho de 1997, Parlamento/Conselho (C-392/95, EU:C:1997:289, n.º 20).

16 — Proposta da Comissão (já referida na nota 6), fundamentação no ponto 3.1.

17 — Proposta da Comissão (já referida na nota 6), fundamentação no ponto 5.3 quanto ao artigo 1.º, bem como o considerando 6 da diretiva; v., igualmente, a síntese da análise de impacto do documento de trabalho dos serviços da Comissão [SEC(2008) 2191], que não chega a analisar a alteração relacionada com os livros.

18 — V., quanto à relevância deste tipo de oportunidade de tomar posição, acórdão de 11 de novembro de 1997, Eurotunnel e o. (C-408/95, EU:C:1997:532, n.º 58).

19 — V. decisão de reenvio, n.º 3.2.22.

20 — Acórdãos de 29 de outubro de 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, n.º 42), de 19 de julho de 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, n.º 45), de 15 de novembro de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 50), de 13 de março de 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, n.º 40) e de 2 de julho de 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, n.º 37).

que o princípio da neutralidade fiscal, na sua aceção de neutralidade concorrencial<sup>21</sup>, *deriva* do princípio da igualdade de tratamento<sup>22</sup>. Isto porque, não obstante, a avaliação da validade de uma disposição da diretiva IVA apenas se pode orientar pelo princípio da igualdade de tratamento, o único que tem categoria de direito primário e o qual, nos termos da jurisprudência, também impõe outras exigências para além do princípio da neutralidade fiscal.

34. À luz da sua fundamentação constante da decisão de reenvio, depreende-se da questão prejudicial que estão em causa várias diferenças de tratamento, que devem ser apreciadas quanto à sua compatibilidade com o princípio da igualdade de tratamento. Em primeiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio alega que os livros *digitais* são tratados de forma diferente consoante sejam disponibilizados ao adquirente por via de um suporte físico — como, por exemplo, um CD-ROM — ou por via eletrónica — por exemplo, através da possibilidade de descarregar da Internet<sup>23</sup> (v., a este respeito, o ponto 1, *infra*). Além disso, a questão prejudicial põe também em causa o tratamento diferenciado de outras publicações, para além dos livros (ou seja, de jornais e publicações periódicas), abrangidas pela taxa reduzida. Começaremos por analisar o facto de as referidas publicações serem excluídas da aplicação de uma taxa reduzida, mesmo quando são fornecidos em suporte físico (v., a este respeito, o ponto 2, *infra*), antes de apreciarmos, por último, a desigualdade de tratamento das publicações digitais fornecidas por via eletrónica em relação às publicações impressas (v., a este respeito, o ponto 3, *infra*).

35. O Tribunal de Justiça ainda não se pronunciou sobre esta questão. Numa ação por incumprimento recentemente decidida, que dizia respeito à aplicação do ponto 6 do anexo III da diretiva IVA a livros digitais fornecidos por via eletrónica, o Tribunal de Justiça também renunciou, expressamente, a analisar a questão de saber se esta disposição é compatível com o princípio da igualdade de tratamento<sup>24</sup>.

#### 1. O tratamento diferenciado de livros digitais em função do meio de transmissão

36. Antes de mais, importa esclarecer se o ponto 6 do anexo III, em conjugação com o artigo 98.º, n.º 2, da diretiva IVA, viola o princípio da igualdade de tratamento ao só permitir aos Estados-Membros a aplicação de uma taxa reduzida para livros (áudio) digitais quando são fornecidos num suporte físico, mas não quando tal sucede por via eletrónica<sup>25</sup>.

21 — V., quanto aos diferentes significados deste princípio, acórdão de 15 de novembro de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, n.ºs 46 a 48), bem como, a título complementar, acórdãos de 17 de maio de 2001, Fischer e Brandenstein (C-322/99 e C-323/99, EU:C:2001:280, n.º 76), e de 2 de julho de 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, n.º 40).

22 — V., a este respeito, acórdãos de 8 de junho de 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, n.º 48); de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, n.º 49); de 29 de outubro de 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, n.º 41); de 10 de junho de 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, n.º 64); de 19 de julho de 2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, n.º 45); e de 28 de novembro de 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, n.º 38).

23 — V. decisão de reenvio, n.ºs 3.2.30 e 3.2.31.

24 — Acórdão de 5 de março de 2015, Comissão/Luxemburgo (C-502/13, EU:C:2015:143, n.ºs 55 e 56).

25 — V., quanto ao conteúdo desta disposição, acórdãos de 5 de março de 2015, Comissão/França, (C-479/13, EU:C:2015:141, n.ºs 17, 40 e 41), e de 5 de março de 2015, Comissão/Luxemburgo (C-502/13, EU:C:2015:143, n.ºs 26, 47 e 49); v., igualmente, a linha de orientação adotada pelo Comité Consultivo do IVA na 92.ª sessão de 7/8 de dezembro de 2010, documento A — taxud.c.1(2011)157667 — 684, bem como, quanto ao significado das orientações, as minhas conclusões no processo RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, (C-155/12, EU:C:2013:57, n.ºs 47 a 50).

37. Segundo jurisprudência consagrada, o princípio da igualdade de tratamento exige do legislador da União que situações comparáveis não sejam tratadas de maneira diferente, a não ser que tal tratamento seja objetivamente justificado<sup>26</sup>. Este princípio geral da igualdade de tratamento está atualmente consagrado no artigo 20.º da Carta<sup>27</sup>.

a) Situações comparáveis

38. Em primeiro lugar, levanta-se a questão de saber se o fornecimento de livros digitais num suporte físico, por um lado, e o seu fornecimento eletrónico, por outro, constituem situações comparáveis.

39. De acordo com uma linha jurisprudencial atualmente consolidada, o caráter comparável de duas situações deve ser apreciado à luz do objeto do ato do direito da União em causa, bem como dos princípios e objetivos do domínio do qual releva o ato em questão<sup>28</sup>. De forma a negar a comparabilidade de duas situações não é, por conseguinte, suficiente que se determine apenas a existência de diferenças objetivas sem expor a sua relevância no que respeita aos objetivos do ato normativo<sup>29</sup>, nem que se siga cegamente a avaliação do legislador da União<sup>30</sup>.

i) Objetivos do domínio do qual releva o ato em questão

40. De acordo com o disposto no considerando 4 da diretiva IVA, o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, que integra a regulamentação relativa à taxa reduzida, visa a concretização do mercado interno. Para este efeito pretende-se, por via de uma harmonização ao nível da União, evitar a ocorrência de distorções de concorrência entre os Estados-Membros no âmbito da cobrança dos impostos sobre o volume de negócios, tanto no plano transfronteiriço como também no interior de cada Estado-Membro.

41. Além disso, nos termos do considerando 8 da diretiva IVA a harmonização dos impostos sobre o volume de negócios visa também a formação de um valor tributável determinado de modo uniforme ao nível da União em relação aos recursos próprios da União. O referido objetivo do domínio normativo não assume, no entanto, relevância para o presente caso, na medida em que as disposições da diretiva IVA controvertidas no presente caso têm por objeto a taxa e não a formação do valor tributável.

42. No que respeita ao objetivo de evitar distorções de concorrência, o Tribunal de Justiça já concluiu que uma violação do princípio da igualdade de tratamento em matéria de IVA não pode apenas ser considerada entre operadores económicos concorrentes<sup>31</sup>. Quando se verifica, no entanto, uma situação de concorrência suscetível de ser distorcida por diferentes disposições em matéria de IVA,

26 — V., designadamente, acórdãos de 19 de outubro de 1977, Ruckdeschel e o. (117/76 e 16/77, EU:C:1977:160, n.º 7); de 12 de março de 1987, Raiffeisen Hauptgenossenschaft (215/85, EU:C:1987:127, n.º 23); de 17 de setembro de 1998, Pontillo (C-372/96, EU:C:1998:412, n.º 41); de 16 de dezembro de 2008, Arcelor Atlantique e Lorraine e o. (C-127/07, EU:C:2008:728, n.º 23); e de 4 de maio de 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, n.º 35); v., quanto a uma abordagem diferente com base no artigo 52.º, n.º 1 da Carta dos Direitos Fundamentais, acórdão de 29 de abril de 2015, Léger (C-528/13, EU:C:2015:288, n.º 50 a 52).

27 — Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, de 7 de dezembro de 2000, com as adaptações que lhe foram introduzidas em 12 de dezembro de 2007, em Estrasburgo (JO 2016, C 202, p. 389).

28 — Acórdãos de 16 de dezembro de 2008, Arcelor Atlantique e Lorraine e o. (C-127/07, EU:C:2008:728, n.º 26), de 12 de maio de 2011, Luxemburgo/Parlamento e Conselho (C-176/09, EU:C:2011:290), de 18 de julho de 2013, Sky Italia (C-234/12, EU:C:2013:496, n.º 16), de 26 de setembro de 2013, IBV & Cie (C-195/12, EU:C:2013:598, n.º 52) e de 6 de novembro de 2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, n.º 51); v., igualmente, em relação à proibição de discriminação no âmbito das liberdades fundamentais os acórdãos de 27 de novembro de 2008, Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, n.º 27), e de 2 de junho de 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, n.º 48).

29 — Neste sentido, acórdão de 13 de dezembro de 1994, SMW Winzersekt (C-306/93, EU:C:1994:407, n.º 31), entre outros.

30 — Neste sentido, precisamente em relação ao IVA, acórdão de 13 de março de 2014, Jetair e BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, n.º 55).

31 — Acórdãos de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, n.º 49) e de 25 de abril de 2013, Comissão/Suécia (C-480/10, EU:C:2013:263, n.º 17).



deve-se partir da comparabilidade das situações no que respeita ao objetivo fundamental do sistema comum do IVA<sup>32</sup>. A consideração da situação concorrencial de dois produtos corresponde, aliás, a uma abordagem que o Tribunal de Justiça já seguiu na sua jurisprudência durante o período em que foi desenvolvido o princípio da igualdade de tratamento<sup>33</sup>.

43. No presente caso, os livros digitais que são distribuídos por via de um suporte físico e os livros digitais que são distribuídos por via eletrónica concorrem entre si, na medida em que para o consumidor, cujas necessidades criam efetivamente a situação de concorrência, está em causa o mesmo produto, designadamente o ficheiro de um livro em formato digital, que em ambos os casos não é passível de ser utilizado sem um dispositivo de leitura adicional. A única diferença prende-se com o meio de transmissão para o consumidor. Em função das condições da oferta, o consumidor irá, por conseguinte, optar por um ou por outro meio de transmissão para obter o mesmo produto.

44. Esta situação aplica-se regularmente mesmo que o consumidor — tal como a Comissão afirmou na audiência — não adquirisse o direito a transferir o ficheiro para outra pessoa no caso de um livro digital obtido por via eletrónica, ao contrário do que sucede com um livro adquirido num suporte físico<sup>34</sup>. Isto porque, em regra, um consumidor irá adquirir livros digitais para uso próprio, pelo que a possibilidade de transmitir o ficheiro a terceiros — caso a mesma dependa efetivamente do modo de transmissão — não exerce uma influência decisiva sobre a situação de concorrência. Além disso, o Tribunal de Justiça já teve oportunidade de concluir, no contexto do direito de autor, que a venda de conteúdos em CD-ROM e através do seu descarregamento a partir da Internet são «semelhantes de um ponto de vista económico»<sup>35</sup>.

45. Neste sentido, as duas formas de apresentação de um livro digital são comparáveis no que respeita ao objetivo fundamental do sistema comum do IVA de evitar distorções de concorrência.

#### ii) Princípios do domínio do qual releva o ato em questão

46. Não se opõe à sua comparabilidade o facto de, nos termos das disposições do sistema comum do IVA, o fornecimento de um livro digital num suporte físico constituir a entrega de um bem (artigo 14.º, n.º 1) e no caso da sua transmissão eletrónica constituir, pelo contrário, uma prestação de serviços (artigo 24.º, n.º 1, da diretiva IVA)<sup>36</sup>.

47. Nos termos do considerando 5 da diretiva IVA, o imposto deve ser for cobrado «da forma mais geral possível», ou seja, sobre todos os produtos. Tal é confirmado pelo artigo 1.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da diretiva IVA, nos termos do qual através do sistema comum do IVA se pretende concretizar um imposto *geral* sobre o consumo. Por este motivo, os dois factos geradores do imposto da entrega de bens [artigo 2.º, n.º 1, alínea a)] e da prestação de serviços [artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da diretiva IVA] contêm requisitos idênticos. Consequentemente, o IVA pretende, por princípio, abranger da mesma forma o consumo de bens e de serviços.

32 — V., a este respeito, também acórdãos de 29 de outubro de 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, n.º 44), e de 19 de julho de 2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, n.º 45).

33 — V. acórdãos de 19 de outubro de 1977, Ruckdeschel e o. (117/76 e 16/77, EU:C:1977:160, n.º 8); de 19 de outubro de 1977, Moulins et huileries de Pont-à-Mousson e Providence agricole de la Champagne (124/76 e 20/77, EU:C:1977:161, n.º 18); e de 25 de outubro de 1978, Royal Scholten-Honig e Tunnel Refineries (103/77 e 145/77, EU:C:1978:186, n.ºs 28/32).

34 — Tendo em consideração as conclusões do acórdão de 3 de julho de 2012, UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407), é possível levantar dúvidas quanto a esta consideração.

35 — Acórdão de 3 de julho de 2012, UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407, n.º 61).

36 — V. acórdãos de 5 de março de 2015, Comissão/França (C-479/13, EU:C:2015:141, n.ºs 17 e 35), e de 5 de março de 2015, Comissão/Luxemburgo (C-502/13, EU:C:2015:143, n.ºs 26 e 42).

48. O facto de as disposições do sistema comum do IVA diferenciarem, a título excecional, entre a entrega de bens e a prestação de serviços deve-se a um motivo particular. No âmbito da determinação do lugar de uma operação tributável (artigos 31.º e segs. da diretiva IVA), por exemplo, apenas se pode estabelecer uma relação com um transporte físico no caso da entrega de um bem.

49. No presente caso, relativo à determinação do valor da taxa, esta diferença relativa à presença física dos produtos não assume, no entanto, qualquer relevância. No âmbito da fixação das taxas, a diretiva IVA não diferencia, por princípio, entre a entrega de bens e a prestação de serviços. Pelo contrário, o artigo 96.º da diretiva IVA dispõe expressamente que a taxa normal de IVA deve ser idêntica para a entrega de bens e para a prestação de serviços. Além disso, as taxas reduzidas nos termos do artigo 98.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da diretiva IVA estão previstas tanto para as entregas de bens como para as prestações de serviços.

iii) Objetivo da disposição analisada

50. Importa ainda apreciar a comparabilidade de entregas «físicas» e eletrónicas de livros digitais no que respeita ao objetivo prosseguido pela própria disposição alvo de análise.

51. O ponto 6 do anexo III da diretiva IVA permite aos Estados-Membros concederem uma taxa reduzida a livros, jornais e publicações periódicas. No entanto, não é possível deduzir nem da redação da Diretiva 92/77/CEE, através da qual essa disposição foi originariamente introduzida<sup>37</sup>, nem da sua génese, a finalidade visada com a concessão deste benefício fiscal.

52. Também no âmbito do presente processo, nem o Conselho nem a Comissão foram capazes de fornecer uma resposta satisfatória a esta questão. É possível depreender de uma comunicação da Comissão a respeito das taxas reduzidas de IVA, de 2007, que as correspondentes disposições da diretiva IVA «não se baseia[m] numa abordagem bem estruturada ou lógica», refletindo antes «a situação nos Estados-Membros no início dos anos noventa»<sup>38</sup>. Por conseguinte, a estrutura das taxas de IVA não segue uma lógica clara<sup>39</sup>.

53. Por esta razão, em resposta a uma questão colocada na audiência, a Comissão alegou, nomeadamente, que a taxa reduzida para livros, jornais e publicações periódicas apenas foi regulada no direito da União devido ao facto de alguns Estados-Membros aplicarem, à data, uma taxa reduzida deste tipo, não devendo o direito da União privá-los dessa possibilidade.

54. É concebível que uma norma da União não prossiga qualquer outro objetivo autónomo para além de deixar a responsabilidade por determinadas disposições na responsabilidade dos Estados-Membros. No entanto, não é isso que se verifica no presente caso, na medida em que a diretiva IVA não deixa simplesmente a regulamentação de taxas reduzidas ao critério dos Estados-Membros, permitindo apenas, nos termos do artigo 98.º em conjugação com o anexo III da diretiva IVA, aqueles tipos de taxas que se aplicam a determinadas prestações enumeradas de forma taxativa, e não outras. Neste sentido, o direito da União assume uma responsabilidade própria pelas condições de aplicação das taxas reduzidas pelos Estados-Membros. Por conseguinte, também os objetivos da autorização que o direito da União concede aos Estados-Membros quanto à aplicação de taxas reduzidas precisamente a livros, jornais e publicações periódicas devem ser determinados autonomamente à luz do direito da União.

37 — V. artigo 1.º, n.º 5, conjugado com a categoria 6 do anexo da Diretiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e que altera a Diretiva 77/388/CEE (aproximação das taxas do IVA) (JO 1992, L 316, p. 1).

38 — Comunicação da Comissão de 5 de julho de 2007 ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre outras taxas de IVA além das taxas de IVA uniformes [COM(2007) 380 final], ponto 3.1.

39 — Comunicação da Comissão (já referida na nota 38), ponto 4.2.

55. Apesar de no presente processo tanto o Conselho como também a Comissão terem alegado que a diretiva IVA não prossegue quaisquer objetivos de promoção, torna-se evidente que através da opção de aplicação de uma taxa reduzida se permite precisamente aos Estados-Membros promoverem a venda de determinados produtos e que deste modo se prosseguem determinados objetivos políticos<sup>40</sup>, na medida em que uma taxa reduzida permite aos sujeitos passivos apresentarem ofertas com preços mais reduzidos. Esta promoção das vendas é, aliás, feita em benefício dos consumidores, pois são estes que em última instância devem suportar o encargo do IVA<sup>41</sup>.

56. Também o sentido e a finalidade deste incentivo fiscal parecem óbvios. A taxa reduzida para livros, jornais e publicações periódicas tem uma finalidade de âmbito cultural. Num sentido mais amplo, visa promover a formação dos cidadãos da União por via da leitura, seja de literatura ou de publicações especializadas, ou de jornais e publicações periódicas políticos, especializados ou de entretenimento. Uma indicação que aponta no sentido desta finalidade é fornecida no ponto 6 do anexo III da diretiva IVA pela exclusão da promoção de publicações «total ou predominantemente destinadas a publicidade». Isto porque este tipo de publicações não prossegue quaisquer finalidades educativas. De resto, este mesmo objetivo também pode ser encontrado noutra parte do sistema comum do IVA, nomeadamente sob forma do considerável benefício fiscal às prestações em matéria de educação pelo artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da diretiva IVA.

57. A concretização desta finalidade educativa apenas depende do conteúdo, e não do meio de transmissão de um livro digital. Neste sentido, não se verifica, em princípio, qualquer diferença entre livros digitais que são distribuídos num suporte físico e livros digitais transmitidos por via eletrónica quanto ao objetivo de promoção prosseguido com o ponto 6 do anexo III da diretiva IVA. Por conseguinte, ambas as formas de prestação são comparáveis também do ponto de vista do objetivo da disposição analisada.

#### iv) Conclusão provisória

58. Tendo em conta o que precede, é possível concluir que o fornecimento de livros digitais num suporte físico, por um lado, e o seu fornecimento por via eletrónica, por outro, são comparáveis tanto do ponto de vista da disposição analisada como também dos objetivos e princípios do domínio do qual releva o ato em questão.

#### b) Justificação

59. Uma desigualdade de tratamento de situações comparáveis pode, no entanto, ser justificada quando prossiga um objetivo legalmente admissível e seja proporcionada em relação a este objetivo<sup>42</sup>.

60. Estas exigências devem ser respeitadas independentemente do domínio jurídico em que seja constatada a diferença de tratamento, sendo mesmo aplicáveis nas áreas em que o Tribunal de Justiça reconhece expressamente um amplo poder de apreciação ao legislador da União<sup>43</sup>, tal como sucede particularmente no domínio da política agrícola comum<sup>44</sup>.

40 — V., igualmente, o parecer da Comissão do Mercado Interno e da Proteção dos Consumidores de 22 de janeiro de 2009 para a Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários a respeito da proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às taxas reduzidas do imposto sobre o valor acrescentado [COM(2008) 0428] (documento da sessão plenária de 11 de fevereiro de 2009, A6-0047/2009, p. 6).

41 — Acórdãos de 3 de maio de 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, n.º 25) e de 7 de novembro de 2013, Tulică e Plavoşin (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, n.º 34).

42 — V., designadamente, acórdãos de 16 de dezembro de 2008, Arcelor Atlantique e Lorraine e o. (C-127/07, EU:C:2008:728, n.º 47); de 17 de outubro de 2013, Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, n.º 77); e de 22 de maio de 2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, n.º 43).

43 — V. acórdão de 16 de dezembro de 2008, Arcelor Atlantique e Lorraine e o. (C-127/07, EU:C:2008:728, n.ºs 57 e 58).

44 — V. acórdão de 6 de novembro de 2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, n.º 56).

61. A intensidade da análise da justificação de uma diferença de tratamento varia, porém, em função do âmbito do poder discricionário de que dispõe o legislador da União em cada caso. Caso o legislador da União baseie a sua distinção num critério de diferenciação proibido nos termos do artigo 21.º da Carta, como por exemplo o sexo ou a raça<sup>45</sup>, a justificação de uma diferença de tratamento está sujeita a uma fiscalização muito rigorosa por parte do Tribunal de Justiça<sup>46</sup>. Caso a distinção se baseie, pelo contrário, noutra critério, a fiscalização por parte do Tribunal de Justiça será menos rigorosa, de forma a evitar que o juiz da União substitua a apreciação do legislador da União pela sua<sup>47</sup>. Nos termos da jurisprudência, esta situação verifica-se particularmente no caso de disposições em que estão em causa apreciações complexas de natureza política, económica, social ou médica<sup>48</sup>. No entanto, também neste caso o princípio da proporcionalidade exige que a fiscalização por parte do Tribunal de Justiça seja tanto mais rigorosa quanto mais graves sejam as consequências de uma diferença de tratamento para cada cidadão da União<sup>49</sup>.

#### i) Objetivo da diferença de tratamento

62. Tendo em consideração este critério restrito de análise, importa começar por identificar o objetivo que o legislador da União prossegue com a diferença de tratamento entre o fornecimento de livros digitais em suportes físicos e o seu fornecimento por via eletrónica.

63. A diferença de tratamento foi introduzida pela Diretiva 2009/47. A correspondente extensão do facto gerador do incentivo fiscal do ponto 6 do anexo III da diretiva IVA aos livros digitais fornecidos num suporte físico visa, nos termos do considerando 4 da Diretiva 2009/47, «clarificar e adaptar ao progresso técnico a referência aos livros no seu anexo III». No entanto, a Diretiva 2009/47 não alterou, em especial, a disposição constante do artigo 98.º, n.º 2, segundo parágrafo, da diretiva IVA, nos termos da qual as taxas reduzidas não se aplicam aos serviços prestados por via eletrónica<sup>50</sup>.

64. Por conseguinte, o «progresso técnico» não foi devidamente tido em conta. Precisamente o modo de transmissão «natural» dos livros digitais, nomeadamente o fornecimento por via eletrónica, não deveria beneficiar de uma taxa reduzida. A razão para esta situação prende-se, em última instância, com a disposição do artigo 98.º, n.º 2, segundo parágrafo, da diretiva IVA, que exclui a aplicação de uma taxa reduzida a quaisquer serviços prestados por via eletrónica<sup>51</sup>, ou seja, não apenas a livros digitais transmitidos por via eletrónica. Assim, o objetivo desta disposição aplicável em termos gerais ao mercado de serviços eletrónicos é decisivo para a justificação da presente diferença de tratamento.

45 — As proibições de discriminação constituem apenas expressões específicas do princípio geral de igualdade, v., em particular, acórdão de 27 de janeiro de 2005, *Europe Chemi-Con (Alemanha)/Conselho* (C-422/02 P, EU:C:2005:56, n.º 33).

46 — V., igualmente, as conclusões do advogado-geral M. Poiares Maduro no processo *Arcelor Atlantique et Lorraine e o.* (C-127/07, EU:C:2008:292, n.º 32).

47 — V. neste sentido, designadamente, acórdãos de 12 de maio de 2011, *Luxemburgo/Parlamento e Conselho* (C-176/09, EU:C:2011:290, n.º 35), e de 22 de maio de 2014, *Glatzel* (C-356/12, EU:C:2014:350, n.º 64).

48 — V. acórdãos de 16 de dezembro de 2008, *Arcelor Atlantique e Lorraine e o.* (C-127/07, EU:C:2008:728, n.º 57), e de 22 de maio de 2014, *Glatzel* (C-356/12, EU:C:2014:350, n.º 52); v., em particular, quanto à política agrícola comum, entre outros, acórdãos de 29 de outubro de 1980, *Roquette Frères/Conselho* (138/79, EU:C:1980:249, n.º 25); de 5 de outubro de 1994, *Alemanha/Conselho* (C-280/93, EU:C:1994:367, n.ºs 89 e 90); e de 30 de junho de 2016, *Lidl* (C-134/15, EU:C:2016:498, n.º 47); v., ainda, quanto às vinculações gerais do princípio da proporcionalidade, entre outros, acórdãos de 12 de novembro de 1996, *Reino Unido/Conselho* (C-84/94, EU:C:1996:431, n.º 58); de 1 de março de 2016, *National Iranian Oil Company/Conselho* (C-440/14 P, EU:C:2016:128, n.º 77); e de 4 de maio de 2016, *Pillbox 38* (C-477/14, EU:C:2016:324, n.º 49).

49 — V., neste sentido, acórdão de 16 de dezembro de 2008, *Arcelor Atlantique e Lorraine e o.* (C-127/07, EU:C:2008:728, n.º 59); v., particularmente, quanto ao caso de ingerências nos direitos fundamentais, acórdão de 8 de abril de 2014, *Digital Rights Ireland e o.*, C-293/12 e C-594/12 (EU:C:2014:238, n.º 47).

50 — V. acórdãos de 5 de março de 2015, *Comissão/França* (C-479/13, EU:C:2015:141, n.ºs 17 e 40), e de 5 de março de 2015, *Comissão/Luxemburgo* (C-502/13, EU:C:2015:143, n.ºs 26 e 47).

51 — V., a este respeito, a lista não exaustiva de serviços prestados por via eletrónica constante do anexo II relativo ao artigo 58.º, n.º 1, alínea c), da diretiva IVA, bem como a definição complementar do artigo 7.º e do Anexo I do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (reformulação) (JO 2011, L 77, p. 1).

65. O artigo 98.º, n.º 2, segundo parágrafo, a diretiva IVA tem a sua origem na disposição do artigo 12.º, n.º 3, alínea a), quarto parágrafo, em conjugação com o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), último travessão, da Sexta diretiva<sup>52</sup>, que tinha sido introduzida por via da Diretiva 2002/38/CE<sup>53</sup>. Os considerandos da Diretiva 2002/38 não contêm qualquer indicação acerca da intenção prosseguida com esta disposição.

66. No entanto, a respetiva proposta da Comissão menciona a insegurança que poderá afetar os fornecedores de serviços eletrónicos no que se refere ao tipo de taxa a aplicar<sup>54</sup>. Isto porque a Diretiva 2002/38 introduziu para os fornecedores de serviços eletrónicos estabelecidos fora da União a obrigação de tributar os serviços prestados no Estado-Membro em que o consumidor está estabelecido<sup>55</sup>. Deste modo, pretende-se evitar distorções de concorrência<sup>56</sup>, que poderiam ter origem na política fiscal de países terceiros. Da regulamentação resulta que os serviços eletrónicos estão sujeitos à taxa em vigor no Estado-Membro em que o consumidor se encontra.

67. No entanto, pretendia-se simultaneamente facilitar aos sujeitos passivos estabelecidos fora da União o cumprimento das suas novas obrigações fiscais, certamente também para tornar mais provável o seu cumprimento<sup>57</sup>. Ao mesmo tempo, as simplificações deveriam também beneficiar as administrações fiscais dos Estados-Membros e melhorar as suas possibilidades de controlo<sup>58</sup>. Em primeira linha, pretendia-se concretizar este objetivo permitindo aos sujeitos passivos que cumprissem as suas obrigações através de declarações fiscais eletrónicas apresentadas num único Estado-Membro para toda a União<sup>59</sup>. Além disso, o regime anterior do artigo 98.º, n.º 2, segundo parágrafo, da diretiva IVA assegurava que aos serviços eletrónicos prestados a consumidores de um Estado-Membro apenas se aplicasse a taxa normal do respetivo Estado-Membro.

68. Os fornecedores de serviços eletrónicos estabelecidos na União encontravam-se, pelo contrário, numa situação diferente, na medida em que em relação aos mesmos nada se alteraria com a Diretiva 2002/38. Estes deveriam continuar a tributar os seus serviços eletrónicos no Estado-Membro em que estão estabelecidos, independentemente da residência do respetivo consumidor<sup>60</sup>, razão pela qual os seus serviços estavam apenas sujeitos, no máximo, a três taxas diferentes desse Estado-Membro.

69. No entanto, no presente processo a Comissão alegou, em substância, que a proibição de taxas reduzidas para serviços eletrónicos também assume importância para os sujeitos passivos que exercem a sua atividade dentro da União, na medida em que impede a concorrência fiscal nociva entre os Estados-Membros. Com efeito, precisamente porque para esses sujeitos passivos o único elemento decisivo para a carga tributária aplicável aos serviços eletrónicos continuava a ser determinado pela sua sede, um Estado-Membro poderia, através da introdução dessa taxa reduzida, tentar atrair estes prestadores de serviços para se estabelecerem no seu território. Isto porque a direção de uma rede de distribuição eletrónica é comparativamente mais fácil de deslocar.

52 — Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1, EE 09 F1 p. 54), que nos termos dos artigos 411.º, n.º 1 e 413.º devia ser aplicada até 31 de dezembro de 2006.

53 — V. artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2002/38/CE do Conselho, de 7 de maio de 2002, que altera, a título tanto definitivo como temporário, a Diretiva 77/388/CEE no que se refere ao regime do imposto sobre o valor acrescentado aplicável aos serviços de radiodifusão e televisão e a determinados serviços prestados por via eletrónica (JO 2002, L 128, p. 41).

54 — Proposta da Comissão, de 7 de junho de 2000, de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE no que se refere ao regime do imposto sobre o valor acrescentado aplicável a determinados serviços prestados por via eletrónica [COM(2000) 349 final], pontos 3.1 e 5.2 em relação ao artigo 1.º, n.º 2.

55 — V. artigo 9.º, n.º 2, alínea f), da Sexta Diretiva e atual artigo 58.º, n.º 1, alínea c), da diretiva IVA.

56 — V. atual considerando 23 da diretiva IVA.

57 — V. proposta da Comissão (já referida na nota 54), pontos 3.1 e 3.2.

58 — V. proposta da Comissão (já referida na nota 54), início do ponto 5.

59 — V. considerando 5 da Diretiva 2002/38; v., atualmente, artigos 358.º-A e segs. da diretiva IVA.

60 — Tal resultava da regra geral do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Diretiva; v. proposta da Comissão (já referida na nota 54), ponto 2.

70. Contudo, a situação legal a este respeito alterou-se substancialmente desde 1 de janeiro de 2015. De acordo com a versão em vigor do artigo 58.º, n.º 1, alínea c), da diretiva IVA<sup>61</sup>, atualmente aplica-se aos sujeitos passivos estabelecidos na União o mesmo regime em vigor para aqueles que estão estabelecidos fora da União: os serviços eletrónicos devem ser sempre tributados no Estado-Membro do respetivo consumidor. Desde então, todos os fornecedores podem também cumprir as suas obrigações fiscais em relação a todos os Estados-Membros com uma declaração fiscal apresentada em apenas um Estado-Membro<sup>62</sup>.

71. Por conseguinte, presentemente estão em causa duas finalidades diferentes do artigo 98.º, n.º 2, segundo parágrafo, da diretiva IVA e das suas disposições anteriores, as quais devem, além disso, ser diferenciadas temporalmente: a proibição de taxas reduzidas para serviços eletrónicos visava até 31 de dezembro de 2014, por um lado, a simplificação das obrigações fiscais dos sujeitos passivos estabelecidos fora da União e, por outro, pretendia evitar a concorrência fiscal nociva entre Estados-Membros; desde 1 de janeiro de 2015 a proibição visa apenas a simplificação das obrigações fiscais, aplicável agora a todo o mercado de serviços eletrónicos.

ii) Prossecução proporcional do objetivo

72. O legislador da União estava igualmente obrigado a prosseguir estes objetivos de forma proporcional. Neste âmbito importa comparar as consequências da diferença de tratamento com os benefícios resultantes da prossecução do objetivo. Importa também ter em consideração que no domínio do direito fiscal incumbe ao legislador da União proceder a apreciações complexas de natureza económica e financeira e que neste âmbito lhe é conferida uma certa margem de apreciação e de decisão<sup>63</sup>.

73. No que respeita ao objetivo da simplificação das obrigações fiscais em virtude de um número mais reduzido de taxas de IVA a ter em consideração, importa estabelecer uma diferenciação, na medida em que a proibição de taxas reduzidas para serviços eletrónicos beneficia tanto o sujeito passivo como também as administrações fiscais dos Estados-Membros<sup>64</sup>.

74. A simplificação favorável ao sujeito passivo não é proporcional às desvantagens que resultam para o mesmo da recusa da aplicação da taxa reduzida para livros digitais que são transmitidos por via eletrónica. Isto porque é necessário pagar um preço excessivamente elevado pela proteção perante uma diversidade de taxas, na medida em que as suas prestações estão sujeitas a uma taxa mais elevada, sofrendo por conseguinte também uma desvantagem concorrencial. Como é evidente, o facto de usufruir de cada benefício fiscal torna mais complicada a aplicação da legislação fiscal para o beneficiário. Este encargo não pode, no entanto, significar que o legislador fiscal tenha carta-branca para tratar de forma diferenciada as situações comparáveis.

75. No que respeita à simplificação do trabalho das administrações fiscais dos Estados-Membros, poder-se-ia opor ao caráter proporcional da prossecução do objetivo uma velha máxima do Tribunal de Justiça, nos termos da qual as dificuldades práticas não podem justificar a imposição de uma carga manifestamente injusta — neste caso em relação aos livros digitais transmitidos por via eletrónica<sup>65</sup>. No entanto, no âmbito da proibição de discriminação relacionada com as liberdades fundamentais, o Tribunal de Justiça reconheceu recentemente que as administrações fiscais têm um interesse legítimo em disposições que possam ser facilmente geridas e controladas<sup>66</sup>.

61 — Esta disposição foi alterada pelo artigo 5.º, n.º 1, da Diretiva 2008/8, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2015.

62 — V. artigos 358.º a 369.º-K da diretiva IVA.

63 — V. n.º 61, *supra*.

64 — V. n.º 67, *supra*.

65 — V. acórdão de 25 de outubro de 1978, Royal Scholten-Honig e Tunnel Refineries (103/77 e 145/77, EU:C:1978:186, n.ºs 81 e 82/83).

66 — Acórdão de 24 de fevereiro de 2015, Sopora, C-512/13 (EU:C:2015:108, n.º 33).

76. Por este motivo cabe, em princípio, no poder discricionário do legislador da União estabelecer um regime fiscal especial para a tributação de todos os serviços eletrónicos em função do lugar do seu consumo. O facto de um regime fiscal especial deste tipo poder ser necessário resulta dos contextos específicos dos serviços eletrónicos que, em comparação com o comércio de bens tradicional, podem ser prestados a nível transfronteiriço de forma bastante mais simples e que, além disso, apenas exigem uma presença física mínima, o que dificulta a intervenção das autoridades tributárias nacionais.

77. Além disso, o Tribunal de Justiça já reconheceu que, no caso de sistemas complexos, o legislador da União pode optar por recorrer a uma abordagem por etapas<sup>67</sup>. Neste sentido, é compreensível que o legislador da União comece por configurar da forma mais simples possível um novo procedimento tributário, sobretudo num período em que os fornecedores de serviços eletrónicos apresentam uma grande diversidade de produtos novos, cuja classificação nas categorias de taxas reduzidas pode levantar várias dúvidas.

78. O carácter proporcional de uma abordagem por etapas deste tipo exige, no entanto, que se fiscalize regularmente o sistema normativo<sup>68</sup>. Até ao momento, a atuação dos órgãos da União competentes tem satisfeito esta exigência. Logo quando da introdução das correspondentes disposições, o Conselho previu que o regime fiscal especial para serviços eletrónicos deve ser fiscalizado após um determinado período de tempo com base nas experiências acumuladas a este respeito<sup>69</sup>. Além disso, a Comissão anunciou recentemente que está a estudar a elaboração de uma proposta de diretiva de alteração da diretiva IVA com vista à equiparação de livros digitais transmitidos por via eletrónica<sup>70</sup>.

79. Na medida em que a finalidade da simplificação do regime fiscal afetava, até 31 de dezembro de 2014, apenas os sujeitos passivos estabelecidos fora da União, as considerações precedentes apresentam um significado relativamente limitado, o que é, no entanto, compensado no presente período pelo objetivo legítimo de evitar uma concorrência fiscal nociva entre os Estados-Membros<sup>71</sup>.

80. O outro lado da balança, por seu lado, não assume tanta importância.

81. Neste sentido, é possível afirmar que não se verificarão muitas situações de distorção de concorrência entre os fornecedores de livros digitais entregues num suporte físico e aqueles que são fornecidos por via eletrónica, pois tal como a República da Polónia afirmou corretamente na audiência, os custos da distribuição eletrónica são bastante mais reduzidos do que aqueles associados à distribuição tradicional de bens. Consequentemente, mesmo que estejam sujeitos a uma taxa de IVA mais elevada os livros digitais transmitidos por via eletrónica podem, em regra, ser vendidos a um preço inferior ao aplicável aos livros em suporte físico.

82. Neste contexto, não é possível constatar restrições significativas ao acesso transfronteiriço aos livros, que está protegido pelas liberdades fundamentais, ou ao acesso aos livros por parte de pessoas com deficiência<sup>72</sup> — situação para a qual o Provedor de Justiça polaco alertou corretamente.

83. Por conseguinte, os objetivos visados pelo legislador da União com o artigo 98.º, n.º 2, segundo parágrafo, da diretiva IVA são prosseguidos de forma proporcional.

67 — V. acórdãos de 16 de dezembro de 2008, Arcelor Atlantique e Lorraine e o. (C-127/07, EU:C:2008:728, n.º 57), e de 17 de outubro de 2013, Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, n.º 91).

68 — V., neste sentido, acórdão de 16 de dezembro de 2008, Arcelor Atlantique e Lorraine e o. (C-127/07, EU:C:2008:728, n.º 62).

69 — V. artigos 4.º e 5.º da Diretiva 2002/38, bem como artigo 6.º da Diretiva 2008/8.

70 — V. Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu, de 7 de abril de 2016, relativa a um plano de ação sobre o IVA [COM(2016) 148 final], ponto 5.

71 — V. n.º 69, *supra*.

72 — V., a este respeito, artigo 26.º da Carta.

c) Conclusão provisória

84. Neste sentido, a diferença de tratamento de livros digitais de acordo com o seu meio de transmissão, que resulta, em relação à taxa reduzida do ponto 6 do anexo III, em conjugação com o artigo 98.º, n.º 2, da diretiva IVA, é justificada e não viola, por conseguinte, o princípio da igualdade de tratamento.

2. A exclusão de jornais e publicações periódicas digitais em suportes físicos

85. Em segundo lugar, importa analisar se o facto de o ponto 6 do anexo III, em conjugação com o artigo 98.º, n.º 2, da diretiva IVA, não permitir a aplicação de taxas reduzidas a jornais e publicações periódicas digitais em suportes físicos é compatível com o princípio da igualdade de tratamento. Neste contexto, há que ter em consideração duas diferenças de tratamento possíveis.

a) Comparação com livros digitais

86. Por um lado, os jornais e publicações periódicas digitais são assim submetidos a um tratamento diferente em relação aos livros digitais, na medida em que estes podem estar sujeitos a uma taxa reduzida quando são fornecidos num suporte físico.

87. Para que se considere que esta situação viola o princípio da igualdade é, antes de mais, necessário que os jornais e as publicações periódicas, por um lado, e os livros, por outro, constituam situações comparáveis<sup>73</sup>.

88. No entanto, isso não se verifica. As situações não são comparáveis nem quanto ao objetivo do domínio normativo nem quanto ao objetivo da disposição analisada<sup>74</sup>.

89. Em primeiro lugar, os jornais e as publicações periódicas não se encontram, normalmente, numa situação de concorrência com os livros. Os diferentes tipos de publicações respondem a necessidades diferentes de um consumidor, na medida em que, em regra, se diferenciam de acordo com a extensão do texto, o tipo de informação, a ambição artística e a relevância a longo prazo. No que respeita ao objetivo do sistema comum do IVA de evitar distorções de concorrência<sup>75</sup> não são, por conseguinte, comparáveis.

90. Em segundo lugar, no que diz respeito ao objetivo da disposição analisada também não se verifica qualquer comparabilidade entre jornais e publicações periódicas, por um lado, e livros, por outro. Em regra, estes diferentes tipos de publicações divergem significativamente quanto à finalidade educativa prosseguida pelo ponto 6 do anexo III da diretiva IVA<sup>76</sup>. Enquanto os jornais e as publicações periódicas têm, antes de mais, uma vertente mais prática e atual, os livros pretendem, sobretudo, transmitir um conhecimento mais significativo e duradouro ou uma expressão artística. Assim, no domínio educativo, as finalidades de um incentivo fiscal aos livros, por um lado, e aos jornais e publicações periódicas, por outro, são muito diferentes.

91. Por conseguinte, a diferença de tratamento entre jornais e publicações periódicas digitais em suporte físico e livros digitais em suporte físico não viola o princípio da igualdade de tratamento.

73 — V., quanto a esta condição, n.º 37, *supra*.

74 — V., quanto a estas condições, n.º 39, *supra*.

75 — V. n.ºs 40 e 42, *supra*.

76 — V. n.ºs 55 e 56, *supra*.



b) Comparação com jornais e publicações periódicas em papel

92. Por outro lado, os jornais e as publicações periódicas digitais em suporte físico também são tratados de forma diferente dos jornais e das publicações periódicas que são impressos em papel.

93. Apesar de neste caso o resultado não se apresentar de forma tão clara como no exemplo anterior, considero que os jornais e as publicações periódicas em papel e os jornais e as publicações periódicas digitais em suporte físico também não são objetivamente comparáveis.

94. A respeito do objetivo de incentivo fiscal do ponto 6 do anexo III da diretiva IVA deve-se efetivamente partir do pressuposto de que jornais e publicações periódicas digitais e impressos são comparáveis, na medida em que neste caso apenas está em causa o conteúdo<sup>77</sup>.

95. O mesmo não se aplica, no entanto, no que respeita ao objetivo do domínio normativo de evitar distorções de concorrência<sup>78</sup>. Isto porque o Tribunal de Justiça já concluiu no acórdão K em relação a livros que entre a sua versão digital em suporte físico e a sua versão em formato papel não se verifica necessariamente uma situação de concorrência. Pelo contrário, a existência de uma situação de concorrência deste tipo está dependente de uma série de circunstâncias que divergem não apenas de Estado-Membro para Estado-Membro, mas que também se podem alterar com o decurso do tempo<sup>79</sup>. Numa situação factual de tal forma incerta compete ao legislador da União e não ao Tribunal de Justiça efetuar a avaliação complexa da situação em matéria de concorrência em toda a União, no âmbito da discricionariedade legislativa que lhe assiste<sup>80</sup>.

96. Por conseguinte, o princípio da igualdade de tratamento também não é violado pelo facto de, nos termos do ponto 6 do anexo III, em conjugação com o artigo 98.º, n.º 2, da diretiva IVA, não ser possível aplicar uma taxa reduzida aos jornais e publicações periódicas digitais em suportes físicos, ao contrário do que sucede quando são impressos em papel.

3. A diferença de tratamento de publicações transmitidas por via eletrónica em relação às publicações impressas

97. Por último, importa ainda analisar a questão de saber se a diferença de tratamento de todas as publicações digitais transmitidas por via eletrónica em relação às publicações impressas, que resulta do ponto 6 do anexo III, em conjugação com o artigo 98.º, n.º 2, da diretiva IVA, pode violar o princípio da igualdade de tratamento.

98. No entanto, atendendo às conclusões precedentes tal não se verifica.

99. Neste âmbito, pouco importa a questão de saber se as publicações digitais e impressas não são suficientemente comparáveis, de forma geral, na aceção da jurisprudência. A favor desta conclusão é possível apontar, no que respeita ao objetivo da disposição analisada no presente processo, que entre as publicações digitais transmitidas por via eletrónica e as publicações impressas se verifica uma diferença considerável a respeito da sua *necessidade* de promoção, devido aos diferentes custos de distribuição<sup>81</sup>. A esta situação ainda se teria de acrescentar a consideração do poder discricionário do legislador da União na avaliação da situação de concorrência<sup>82</sup>.

77 — V. n.ºs 56 a 57, *supra*.

78 — V. n.º 40, *supra*.

79 — V. acórdão de 11 de setembro de 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, n.ºs 24 a 32).

80 — V. n.º 61, *supra*.

81 — V. n.º 81, *supra*.

82 — V. n.º 95, *supra*.

100. No entanto, mesmo que se admitisse o seu carácter comparável, a diferença de tratamento de publicações digitais transmitidas por via eletrónica e de publicações impressas seria justificada no presente caso. Tal resulta, tal como foi visto, do objetivo legislativo legítimo de prever um regime fiscal especial para serviços eletrónicos<sup>83</sup>. Neste sentido, a diferença de tratamento de publicações transmitidas por via eletrónica em relação a publicações impressas é tão mais proporcionada quanto a situação de concorrência é menos acentuada do que entre publicações digitais idênticas<sup>84</sup>.

101. Por conseguinte, o facto de o ponto 6 do anexo III, em conjugação com o artigo 98.º, n.º 2, da diretiva IVA, excluir publicações transmitidas por via eletrónica do âmbito de aplicação da taxa reduzida, ao contrário do que sucede com as publicações impressas, também não viola o princípio da igualdade de tratamento.

## V – Conclusão

102. À luz das considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça decida do seguinte modo:

A análise das questões prejudiciais não revelou nenhum elemento suscetível de afetar a validade do ponto 6 do anexo III da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, na redação dada pela Diretiva 2009/47/CE.

83 — V. n.ºs 66 e segs., *supra*.

84 — V. n.º 81, *supra*.