



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
ATHANASIOS RANTOS
apresentadas em 15 de setembro de 2022¹

Processo C-695/20

Fenix International Limited
contra

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária), Reino Unido)]

«Reenvio prejudicial — Artigo 291.º, n.º 2, TFUE — Poder de execução do Conselho da União Europeia — Diretiva 2006/112/CE — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Artigos 28.º e 397.º — Sujeito passivo que participa numa prestação de serviços agindo em seu nome mas por conta de outrem — Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 — Artigo 9.º-A — Serviços eletrónicos prestados através de uma rede de telecomunicações, de uma interface ou de um portal — Presunções relativas à identificação do prestador de serviços — Possibilidade ou não de o sujeito passivo refutar essas presunções — Validade»

I. Introdução

1. O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a validade do artigo 9.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011², conforme inserido neste último pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013³ (a seguir «artigo 9.º-A»). Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a sociedade Fenix International Limited (a seguir «Fenix»), que explora uma plataforma em linha, aos Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administração dos Impostos e Alfândegas, Reino Unido, a seguir «Administração Fiscal»), a respeito do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) a pagar por essa sociedade no período compreendido entre julho de 2017 e janeiro de 2020, bem como no mês de abril de 2020.

¹ Língua original: francês.

² Regulamento de Execução do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2011, L 77, p. 1).

³ Regulamento de Execução do Conselho, de 7 de outubro de 2013, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 (JO 2013, L 284, p. 1).

2. O First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária), Reino Unido], órgão jurisdicional de reenvio, pretende saber se o Conselho da União Europeia, ao adotar o artigo 9.º-A, excedeu o poder de execução que lhe é conferido pelo artigo 291.º, n.º 2, TFUE e pelo artigo 397.º da Diretiva 2006/112/CE⁴ à luz do artigo 28.º desta diretiva.

3. O presente processo é a intersecção entre, por um lado, o direito institucional da União, com a análise do conceito de «poder de execução» de que o Conselho beneficia nos termos do Tratado FUE, e, por outro, o direito do IVA no que respeita a um sujeito passivo que participe numa prestação de serviços agindo em seu nome mas por conta de outrem. Em particular, este processo coloca a questão da margem de apreciação de que dispõe o Conselho para dar execução à Diretiva IVA. Esta questão reveste especial importância no contexto da crescente influência das plataformas em linha na economia e do papel destas na cobrança do IVA, que suscita numerosas reflexões⁵.

4. No final da minha análise concluirei pela validade do artigo 9.º-A, uma vez que esta disposição respeita os objetivos gerais essenciais prosseguidos pelo artigo 28.º da Diretiva IVA, é necessária ou útil para a execução desse artigo, especificando-o sem o completar ou alterar.

II. Quadro jurídico

A. Diretiva IVA

5. A Diretiva IVA baseia-se no artigo 93.º CE (atual artigo 113.º TFUE). Nos termos dos considerandos 61 e 62 desta diretiva:

«(61) É fundamental assegurar uma aplicação uniforme do sistema do IVA. Para realizar esse objetivo, é conveniente aprovar medidas de aplicação.

(62) Tais medidas deverão, nomeadamente, resolver o problema da dupla tributação de operações transfronteiras que pode resultar da aplicação não uniforme, pelos Estados-Membros, das normas que regem o lugar das operações tributáveis.»

6. O artigo 28.º da referida diretiva, que faz parte do seu título IV, sob a epígrafe «Operações tributáveis», e do capítulo 3 desse título, relativo às prestações de serviços, enuncia:

«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»

7. O artigo 397.º da mesma diretiva prevê:

«O Conselho, deliberando por unanimidade sob proposta da Comissão, adota as medidas necessárias à aplicação da presente diretiva.»

⁴ Diretiva do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017 (JO 2017, L 348, p. 7, a seguir «Diretiva IVA»).

⁵ V., nomeadamente, documento da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) intitulado «O papel das plataformas digitais na cobrança do IVA/TPS nas vendas em linha», sujeito a exame na quinta reunião do Fórum mundial sobre o IVA, março de 2019, consultável no seguinte endereço:
<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/consommation/le-role-des-plateformes-numeriques-dans-la-collecte-de-la-tva-tps-sur-les-ventes-en-ligne.pdf>.

B. Regulamento de Execução n.º 282/2011

8. O Regulamento de Execução n.º 282/2011 baseia-se no artigo 397.º da Diretiva IVA. Nos termos dos considerandos 2, 4 e 5 deste regulamento de execução:

«(2) A Diretiva [IVA] contém regras em matéria de [IVA] que, em certos casos, estão sujeitas a interpretação pelos Estados-Membros. A adoção de disposições comuns de aplicação da Diretiva 2006/112/CE deverá assegurar uma aplicação do sistema de IVA mais consentânea com o objetivo do mercado interno nos casos em que se verifiquem ou possam verificar-se divergências de aplicação incompatíveis com o bom funcionamento deste último. Estas medidas de aplicação apenas são juridicamente vinculativas a partir da data de entrada em vigor do presente regulamento e não prejudicam a validade da legislação e interpretação anteriormente adotadas pelos Estados-Membros.

[...]

(4) O objetivo do presente regulamento consiste em assegurar a aplicação uniforme do atual sistema de IVA, estabelecendo disposições de aplicação da Diretiva [IVA], nomeadamente no que respeita aos sujeitos passivos, às entregas de bens e prestações de serviços e ao lugar das operações tributáveis. Em conformidade com o princípio da proporcionalidade consagrado no n.º 4 do artigo 5.º [TUE], o presente regulamento não excede o necessário para atingir aquele objetivo. A uniformidade da aplicação é mais bem assegurada através de um regulamento, uma vez que este instrumento é obrigatório e diretamente aplicável em todos os Estados-Membros.

(5) As presentes medidas de aplicação contêm disposições específicas para dar resposta a determinadas questões de aplicação e estão concebidas de modo a assegurar, em toda a União, um tratamento uniforme apenas para esses casos específicos. Por esse motivo, não são transponíveis para outros casos e, atendendo à sua formulação, devem ser aplicadas de forma restritiva.»

9. O artigo 1.º deste regulamento de execução dispõe:

«O presente regulamento estabelece medidas de aplicação de determinadas disposições dos títulos I a V e VII a XII da Diretiva 2006/112/CE.»

10. O mesmo regulamento de execução foi alterado pelo Regulamento de Execução n.º 1042/2013, que também se baseia no artigo 397.º da Diretiva IVA. O considerando 4 deste último regulamento de execução tem a seguinte redação:

«Para efeitos de IVA, é necessário especificar quem é que presta os serviços ao destinatário quando os serviços eletrónicos ou serviços telefónicos prestados através da Internet forem prestados a um destinatário através de redes de telecomunicações ou de uma interface ou portal.»

11. O artigo 1.º, n.º 1, alínea c), do Regulamento de Execução n.º 1042/2013 inseriu no Regulamento de Execução n.º 282/2011 o artigo 9.º-A, que enuncia:

«1. Quando os serviços eletrónicos forem prestados através de uma rede de telecomunicações, de uma interface ou de um portal, por exemplo um mercado de aplicações, presume-se, para a aplicação do artigo 28.º da Diretiva [IVA], que o sujeito passivo que participa na prestação desse

serviço age em seu nome, mas por conta do fornecedor do serviço eletrónico, a menos que o fornecedor do serviço seja expressamente indicado por esse sujeito passivo como sendo o prestador e tal indicação conste dos acordos contratuais celebrados entre as partes.

Para se considerar que o fornecedor do serviço eletrónico é expressamente indicado pelo sujeito passivo como prestador dos serviços eletrónicos, têm de estar reunidas as seguintes condições:

- a) A fatura emitida ou disponibilizada por cada sujeito passivo que participe na prestação dos serviços eletrónicos tem de identificar os serviços eletrónicos e o fornecedor desses serviços eletrónicos;
- b) A nota de débito ou recibo emitido ou disponibilizado ao destinatário tem de identificar os serviços eletrónicos e o fornecedor desses serviços.

Para efeitos do presente número, um sujeito passivo que, relativamente a uma prestação de serviços eletrónicos, aprove a cobrança ao destinatário, aprove a prestação dos serviços ou fixe os termos e condições gerais da prestação, não pode indicar expressamente outra pessoa como o prestador desses serviços.

2. Quando os serviços telefónicos prestados através da Internet, incluindo voz sobre o protocolo de Internet (VoIP), forem prestados através de uma rede de telecomunicações, de uma interface ou de um portal, como um mercado de aplicações, e a prestação for efetuada nas condições estabelecidas no n.º 1, é aplicável o disposto nesse número.

3. O presente artigo não é aplicável aos sujeitos passivos que só efetuem o processamento de pagamentos relativos a serviços eletrónicos ou serviços telefónicos prestados através da Internet, incluindo voz sobre o protocolo de Internet (VoIP), e não participem na prestação desses serviços eletrónicos ou serviços telefónicos.»

III. Litígio no processo principal, questão prejudicial e tramitação processual no Tribunal de Justiça

12. A Fenix, registada para efeitos de IVA no Reino Unido, explora a plataforma em linha consagrada à rede social conhecida sob o nome de «Only Fans» (a seguir «plataforma») e exerce um controlo exclusivo sobre esta. A plataforma dirige-se aos «utilizadores» do mundo inteiro, que se repartem entre os «criadores» e os «fãs».

13. Os criadores, que dispõem de «perfis», carregam e publicam conteúdos tais como fotografias e vídeos nos seus perfis respetivos. Podem igualmente transmitir vídeos em direto e enviar mensagens privadas aos seus fãs. Estes últimos podem aceder ao conteúdo descarregado mediante pagamentos pontuais ou o pagamento de uma assinatura mensal por cada criador cujo conteúdo desejem ver e/ou com quem pretendam interagir. Os fãs também podem dar gorjetas ou efetuar donativos, mas nestes casos não é fornecido nenhum conteúdo em contrapartida. Os criadores determinam o montante da assinatura mensal do seu perfil, embora a Fenix estabeleça o montante mínimo tanto para as assinaturas como para as gorjetas.

14. A Fenix é responsável pela cobrança e pela distribuição dos pagamentos dos fãs, através dos serviços de pagamento fornecidos por um terceiro. Fixa igualmente as condições gerais de utilização da plataforma, que foram alteradas várias vezes durante o período pertinente. A Fenix

fatura aos criadores um montante de 20 % das quantias pagas pelos seus fã's por via de uma dedução (a seguir «dedução de 20 %»). Tanto os pagamentos efetuados pelos fã's como os pagamentos a um criador figuram no extrato bancário do utilizador correspondente como pagamentos efetuados à ou pela Fenix. Durante todo o período relevante, a Fenix cobrou e contabilizou IVA à taxa de 20 % sobre uma base tributável constituída pela dedução de 20 %.

15. Em 22 de abril de 2020, a Administração Fiscal enviou à Fenix avisos de liquidação do IVA a pagar relativamente ao período compreendido entre julho de 2017 e janeiro de 2020, bem como em relação ao mês de abril de 2020 (a seguir «avisos de liquidação em causa»), entendendo que se devia considerar que esta sociedade agia em seu nome nos termos do artigo 9.º-A. Assim, segundo esta Administração, a Fenix não devia ter pagado o IVA com base na dedução de 20 %, mas na totalidade das quantias pagas pelos fã's.

16. Em 27 de julho de 2020, a Fenix interpôs recurso para o órgão jurisdicional de reenvio, onde contesta a base jurídica dos avisos de liquidação em causa, a saber, o artigo 47.º, n.ºs 4 e 5, do Value Added Tax Act 1994 (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado de 1994), na versão em vigor à data dos factos do processo principal, que transpunha para o direito britânico o artigo 9.º-A, bem como os montantes respetivos desses avisos de liquidação. Alegou que o artigo 9.º-A não era válido e que, além disso, não estava abrangida no âmbito de aplicação desse artigo.

17. O órgão jurisdicional de reenvio precisa que a Administração Fiscal não se pronunciou sobre a questão de saber em que qualidade, no direito inglês, a Fenix agiu no que respeita à plataforma, a saber, como comissário ou comitente. Esta Administração emitiu os avisos de liquidação em causa apenas por referência ao artigo 9.º-A, sem examinar a aplicação do artigo 28.º da Diretiva IVA enquanto tal.

18. Este órgão jurisdicional indica que tem dúvidas quanto à validade do artigo 9.º-A. Com efeito, se for suposto este artigo aplicar o artigo 28.º da Diretiva IVA, pode sustentar-se que vai além da competência de execução conferida ao Conselho. A este respeito, o referido órgão jurisdicional, referindo-se ao Acórdão de 15 de outubro de 2014, Parlamento/Comissão (C-65/13, EU:C:2014:2289), sublinha que uma disposição de aplicação de um ato legislativo só é lícita se respeitar os objetivos gerais essenciais prosseguidos por esse ato, for necessária ou útil para a execução do referido ato e não puder alterar nem completar esse ato, mesmo nos seus elementos não essenciais.

19. No mesmo sentido, a Comissão Europeia considera que, para determinar se uma medida «completa» o ato de base, o legislador da União deve avaliar se essa medida acrescenta concretamente novas normas não essenciais que alteram o quadro do referido ato, deixando uma margem de apreciação à Comissão, ao passo que, pelo contrário, as medidas que se destinem apenas a aplicar as normas existentes do ato de base não devem ser consideradas medidas complementares⁶.

20. O órgão jurisdicional de reenvio sublinha que o artigo 9.º-A, tal como adotado, é radicalmente diferente e vai muito mais longe do que a proposta de regulamento apresentada pela Comissão que altera o Regulamento de Execução n.º 282/2011⁷. Com efeito, embora o artigo 28.º da

⁶ O órgão jurisdicional de reenvio refere-se à Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, Aplicação do artigo 290.º TFUE, de 9 de dezembro de 2009 [COM (2009) 673 final], p. 4.

⁷ Proposta de regulamento do Conselho que altera o Regulamento de Execução n.º 282/2011 no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços, de 18 de dezembro de 2012 [COM(2012) 763 final], p. 14.

Diretiva IVA se refira a um sujeito passivo que age em seu nome, a introdução da presunção prevista no artigo 9.º-A significa, segundo o Comité do IVA⁸, que, regra geral, esta deve ser válida para todos os sujeitos passivos envolvidos na prestação de serviços.

21. O órgão jurisdicional de reenvio refere-se ainda ao estudo⁹ que apoiou a proposta de diretiva apresentada pela Comissão em 1 de dezembro de 2016¹⁰, segundo o qual o objetivo do artigo 9.º-A, que é transferir a responsabilidade pelo IVA para o intermediário, se afigura desejável, e que é necessária uma maior clarificação bem como uma interpretação comum e vinculativa por parte dos Estados-Membros. Segundo esse órgão jurisdicional, é possível sustentar que essa transferência de responsabilidade não constitui uma simples medida técnica, mas sim uma alteração da situação existente, mais do que uma clarificação.

22. O referido órgão jurisdicional salienta que, no Acórdão de 14 de julho de 2011, Henfling e o. (C-464/10, a seguir o «Acórdão Henfling e o.», EU:C:2011:489, n.º 42), o Tribunal de Justiça declarou que, tratando-se da condição de o sujeito passivo agir em seu nome mas por conta de outrem, constante do artigo 6.º, n.º 4 da Diretiva 77/388/CEE¹¹, o órgão jurisdicional nacional deve efetuar uma verificação concreta suscetível de determinar se o sujeito passivo atua efetivamente em seu nome. Ora, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a presunção prevista no artigo 9.º-A suprime a obrigação de examinar a situação económica e comercial do sujeito passivo.

23. Por conseguinte, existem boas razões para considerar, por um lado, que esta presunção não constitui uma medida técnica, mas uma alteração radical, e que, por outro, o quadro jurídico resultante do artigo 28.º da Diretiva IVA foi alterado de forma considerável pela introdução da presunção prevista no artigo 9.º-A, n.º 1, terceiro parágrafo. Qualquer que seja o critério de análise adotado, o Conselho cometeu assim um erro manifesto de apreciação ao adotar o artigo 9.º-A.

24. Foi nestas condições que o First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária)] decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«[O artigo 9.º-A] é inválido, uma vez que excede a competência e o dever de execução do Conselho previstos no artigo 397.º da Diretiva [IVA], na medida em que completa e/ou altera o artigo 28.º [desta diretiva]?»

⁸ O órgão jurisdicional de reenvio menciona a este respeito o documento de trabalho n.º 885 do Comité do IVA, taxud.c.1(2015)4659331, 9 de outubro de 2015, p. 4. Este documento é consultável no seguinte endereço: <https://circabc.europa.eu/sd/a/ab683366-67b5-4fee-b0a8-9c3eab0e713d/885%20-%20VAT%202015%20-%20Harmonised%20application%20of%20the%20presumption.pdf>. O Comité do IVA é um comité consultivo previsto no artigo 398.º da Diretiva IVA, cujas orientações, embora não vinculativas, constituem, no entanto, um auxílio à interpretação desta diretiva (v. Acórdão de 15 de abril de 2021, SK Telecom, C-593/19, EU:C:2021:281, n.º 48 e jurisprudência referida).

⁹ Este estudo, realizado pela Deloitte, era composto por três lotes, entre os quais o lote 3, datado de novembro de 2016, intitulado «Avaliação da aplicação das regras de 2015 no local das prestações dos serviços e do minibalcão único», e consultável, em inglês, no seguinte endereço: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-12/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot3.pdf.

¹⁰ Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE e a Diretiva 2009/132/CE no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens [COM(2016) 757 final].

¹¹ Sexta Diretiva 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; a seguir «Sexta Diretiva»). Esta diretiva foi revogada e substituída pela Diretiva IVA. O artigo 28.º desta diretiva tem a mesma redação que o artigo 6.º, n.º 4, da Sexta Diretiva. Esta última disposição constava da versão inicial da Sexta Diretiva e nunca foi alterada.

25. O Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte deixou a União Europeia em 31 de janeiro de 2020. No entanto, o Tribunal de Justiça continua a ser competente para decidir sobre o presente pedido de decisão prejudicial¹².

26. Foram apresentadas observações escritas pela Fenix, pelo Governo italiano, pelo Governo do Reino Unido, pelo Conselho e pela Comissão. Estas partes apresentaram igualmente observações orais na audiência de alegações realizada em 3 de maio de 2022.

IV. Análise

27. Com a sua questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o artigo 9.º-A é inválido na medida em que o Conselho teria excedido o poder de execução que lhe é conferido. O Governo italiano, o Governo do Reino Unido, o Conselho e a Comissão sugerem que se responda a esta questão que o artigo 9.º-A é válido. Pelo contrário, a Fenix sustenta que se deve responder que o referido artigo é inválido.

28. Nas presentes conclusões, analisarei o conceito de «poder de execução» na aceção do artigo 291.º, n.º 2, TFUE (secção A), e depois a aplicação do artigo 28.º da Diretiva IVA pelo artigo 9.º-A (secção B).

A. Quanto ao conceito de «poder de execução» na aceção do artigo 291.º, n.º 2, TFUE

29. O Tratado de Lisboa estabeleceu a distinção entre «poder delegado» e o «poder de execução», respetivamente nos termos dos artigos 290.º e 291.º TFUE¹³. O Tribunal de Justiça já se pronunciou várias vezes sobre esta distinção e seu alcance no que diz respeito à Comissão.

1. Jurisprudência do Tribunal de Justiça

30. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o legislador da União dispõe de um poder de apreciação quando decide atribuir à Comissão um poder delegado nos termos do artigo 290.º, n.º 1, TFUE ou um poder de execução nos termos do artigo 291.º, n.º 2, TFUE. No entanto, este poder de apreciação deve ser exercido no respeito das condições previstas pelos artigos 290.º e 291.º TFUE¹⁴.

31. A este respeito, relativamente à atribuição de um poder delegado, resulta do artigo 290.º, n.º 1, TFUE que um ato legislativo pode delegar na Comissão o poder de adotar atos não legislativos de alcance geral que completem ou alterem certos elementos não essenciais do ato legislativo. Em

¹² O artigo 86.º do Acordo sobre a saída do Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte da União Europeia e da Comunidade Europeia da Energia Atómica (JO 2019, C 384 I, p. 1) prevê, no seu n.º 2, que o Tribunal de Justiça continua a ser competente para decidir, a título prejudicial, sobre os pedidos dos órgãos jurisdicionais do Reino Unido apresentados antes do termo do período de transição. Nos termos do artigo 126.º deste acordo, este terminou em 31 de dezembro de 2020. Além disso, resulta do artigo 86.º, n.º 3, do referido acordo que se considera que um pedido de decisão prejudicial é apresentado, na aceção do n.º 2 desse artigo, na data em que o ato introdutório da instância foi registado pela secretaria do Tribunal de Justiça. No caso em apreço, o presente pedido de decisão prejudicial foi registado pela secretaria do Tribunal de Justiça em 22 de dezembro de 2020, ou seja, antes do fim do período de transição.

¹³ V., a este respeito, Acórdão de 18 de março de 2014, Comissão/Parlamento e Conselho (C-427/12, EU:C:2014:170, n.º 36). Sobre a distinção entre poder delegado e poder de execução no âmbito do Tratado de Lisboa, v., em particular, «Delegated Acts, Implementing Acts and the New Comitology Regulation», *European Law Review*, 2011, vol. 36, n.º 5, p. 671 a 687; Chamon, M., «Institutional Balance and Community Method in the Implementation of EU Legislation Following the Lisbon Treaty», *Common Market Law Review*, 2016, vol. 53, n.º 6, p. 1501 a 1543.

¹⁴ Acórdão de 16 de julho de 2015, Comissão/Parlamento e Conselho (C-88/14, EU:C:2015:499, n.º 28 e jurisprudência referida).

conformidade com o segundo parágrafo desta disposição, os objetivos, o conteúdo, o alcance e a duração da delegação de poderes devem ser explicitamente delimitados pelo ato legislativo que confere essa delegação. Esta exigência implica que a atribuição de um poder delegado visa a adoção de regras que se inserem no âmbito regulamentar conforme definido pelo ato legislativo de base¹⁵.

32. No que respeita à concessão de um poder de execução, o artigo 291.º, n.º 1, TFUE enuncia que os Estados-Membros tomam todas as medidas de direito interno necessárias à execução dos atos juridicamente vinculativos da União. No entanto, conforme previsto no n.º 2, do referido artigo, quando sejam necessárias condições uniformes de execução dos atos juridicamente vinculativos da União, estes conferirão competências de execução à Comissão ou, em casos específicos devidamente justificados bem como no âmbito da Política externa e de segurança comum (PESC), ao Conselho¹⁶.

33. Embora o artigo 291.º TFUE não forneça qualquer definição do conceito de «ato de execução»¹⁷, o Tribunal de Justiça observou que o conceito de «execução» compreende ao mesmo tempo a elaboração de normas de aplicação e a aplicação de normas a casos particulares por meio de atos de alcance individual¹⁸. No que respeita à interpretação deste artigo, o Tribunal de Justiça remete para a jurisprudência constante e anterior ao Tratado de Lisboa segundo a qual, no âmbito do seu poder de execução, cujos limites devem ser apreciados, nomeadamente, em função dos objetivos gerais essenciais do ato legislativo em causa, a Comissão está autorizada a adotar todas as medidas de aplicação necessárias ou úteis para a implementação do referido ato, *desde que não lhe sejam contrárias*¹⁹.

34. Resulta igualmente da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, no quadro do exercício do poder de execução que lhe é conferido, a instituição em causa é chamada a *especificar* o conteúdo de um ato legislativo, a fim de assegurar a sua execução em condições uniformes em todos os Estados-Membros²⁰. A este propósito, a Comissão especifica o conteúdo do ato legislativo quando as disposições do ato de execução que adota, por um lado, respeitem os objetivos gerais essenciais prosseguidos pelo ato legislativo e, por outro, sejam necessárias ou úteis para a sua execução, *sem o completar nem alterar, mesmo nos seus elementos não essenciais*²¹.

35. A jurisprudência acima referida tem por objeto o poder delegado e o poder de execução *da Comissão*²². No presente processo, foi o *Conselho* que adotou a Diretiva IVA, com base no artigo 93.º CE (atual artigo 113.º TFUE). Adotou igualmente o artigo 9.º-A, constante do Regulamento de Execução n.º 1042/2013, que se baseia no artigo 397.º desta diretiva. A este

¹⁵ Acórdão de 17 de março de 2016, Parlamento/Comissão (C-286/14, EU:C:2016:183, n.º 30 e jurisprudência referida).

¹⁶ Acórdão de 20 de dezembro de 2017, Espanha/Conselho (C-521/15, EU:C:2017:982, n.º 42). Como salientou o advogado-geral P. Cruz Villalón nas suas Conclusões no processo Comissão/Parlamento e Conselho (C-427/12, EU:C:2013:871, n.º 50), contrariamente ao que acontece no caso do artigo 290.º TFUE, o que está na origem do mandato previsto no artigo 291.º, n.º 2, TFUE não é a mera vontade do legislador, mas a existência de uma causa objetiva, a saber, a necessidade de os atos juridicamente vinculativos da União serem executados em condições uniformes.

¹⁷ Acórdão de 18 de março de 2014, Comissão/Parlamento e Conselho (C-427/12, EU:C:2014:170, n.º 33).

¹⁸ Acórdão de 1 de março de 2016, National Iranian Oil Company/Conselho (C-440/14 P, EU:C:2016:128, n.º 36 e jurisprudência referida).

¹⁹ Acórdão de 15 de outubro de 2014, Parlamento/Comissão (C-65/13, EU:C:2014:2289, n.º 44 e jurisprudência referida) e de 9 de junho de 2016, Pesce e o. (C-78/16 e C-79/16 (EU:C:2016:428, n.º 46).

²⁰ Acórdão de 16 de julho de 2015 Comissão/Parlamento e Conselho (C-88/14, EU:C:2015:499, n.º 30 e jurisprudência referida).

²¹ V. Acórdão de 15 de outubro de 2014, Parlamento/Comissão (C-65/13, EU:C:2014:2289, n.ºs 45 e 46).

²² Nos termos do artigo 291.º, n.º 3, TFUE, o poder de execução da Comissão está sujeito à fiscalização dos Estados-Membros através do procedimento previsto no Regulamento (UE) n.º 182/2011 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de fevereiro de 2011, que estabelece as regras e os princípios gerais relativos aos mecanismos de controlo pelos Estados-Membros do exercício das competências de execução pela Comissão (JO 2011, L 55, p. 13).

respeito, no âmbito do exercício do poder de execução na aceção do artigo 291.º, n.º 2, TFUE, deve ser feita uma distinção consoante a instituição que adota o ato de execução seja a Comissão ou o Conselho?

36. Creio que não.

37. Com efeito, em primeiro lugar, decorre da redação do artigo 291.º, n.º 2, TFUE que o Conselho dispõe também de um poder de execução, ao contrário do poder delegado nos termos do artigo 290.º TFUE, reservado à Comissão. É certo, conforme foi salientado pelo Tribunal de Justiça, que apenas pode ser reservado ao Conselho a título excepcional, em «casos específicos devidamente justificados» bem como em hipóteses precisas expressamente previstas por esta disposição, que dizem unicamente respeito à PESC²³. O Conselho deve assim fundamentar a decisão pela qual atribui a si próprio competências de execução de forma circunstanciada²⁴. No caso em apreço, o artigo 397.º da Diretiva IVA dispõe que o Conselho, deliberando por unanimidade sob proposta da Comissão, adota as medidas necessárias à aplicação desta diretiva²⁵. A adoção do Regulamento de Execução n.º 282/2011 pelo Conselho, e em particular do artigo 9.º-A, assenta, portanto, numa base jurídica própria do IVA, com vista à aplicação da Diretiva IVA. A adoção deste regulamento de execução constitui, assim, na minha opinião, um caso específico devidamente justificado, em conformidade com o artigo 291.º, n.º 2, TFUE²⁶.

38. Em segundo lugar, o facto de o Conselho exercer um poder de execução para um ato que ele próprio adotou não me parece suscetível de pôr em causa esta interpretação. É certo que o Conselho podia ter alterado o artigo 28.º da Diretiva IVA enquanto tal a fim de explicitar o seu conteúdo. Nas suas observações escritas, a Fenix salientou, assim, que, em 1 de dezembro de 2016, a Comissão apresentou uma proposta de diretiva²⁷ com vista a alterar a redação deste artigo 28.º, não tendo esta proposta, afinal, sido incluída na Diretiva (UE) 2017/2455²⁸. No entanto, o Conselho também tem o direito de adotar um ato de execução nas condições previstas no artigo 291.º, n.º 2, TFUE. A este respeito, importa salientar que a alteração da Diretiva IVA com base no artigo 113.º TFUE exige, nomeadamente, que o Parlamento Europeu e o Comité Económico e Social sejam consultados, o que não está previsto para a adoção de um regulamento de execução nos termos do artigo 397.º da Diretiva IVA. O procedimento relativo à alteração desta diretiva é, portanto, mais complexo e mais demorado do que a adoção de um ato de execução da mesma, ainda que os requisitos previstos no artigo 291.º, n.º 2, TFUE possam estar preenchidos no caso em apreço.

²³ Acórdão de 1 de dezembro de 2015, Parlamento e Comissão/Conselho (C-124/13 e C-125/13, EU:C:2015:790, n.º 53 e jurisprudência referida).

²⁴ V., neste sentido, Acórdão de 1 de março de 2016, National Iranian Oil Company/Conselho (C-440/14 P, EU:C:2016:128, n.º 49 e jurisprudência referida).

²⁵ O artigo 397.º da Diretiva IVA está redigido nos mesmos termos que o artigo 29.º-A da Sexta Diretiva, tal como foi inserido nesta pela Diretiva 2004/7/CE do Conselho, de 20 de janeiro de 2004, que altera a Diretiva 77/388 (JO 2004, L 27, p. 44). Nos seus considerandos 7 e 8, esta última diretiva enuncia que, na falta de um mecanismo de aprovação de medidas vinculativas para efeitos da aplicação da Sexta Diretiva, surgiram diferenças na sua aplicação entre os Estados-Membros; que, para melhorar o funcionamento do mercado interno, é fundamental assegurar uma aplicação mais uniforme do atual sistema de IVA e que a introdução de um processo que permita a aprovação de medidas destinadas a assegurar a correta aplicação das regras em vigor representará um importante passo nesse sentido. O considerando 61 da Diretiva IVA assenta nas mesmas considerações.

²⁶ O Conselho indicou, nos considerandos 11 e 12 da Diretiva 2004/7, que o impacto das medidas de execução nos orçamentos dos Estados-Membros justifica que se reserve o direito de exercer a competência de execução para aplicação da Sexta Diretiva. Estes elementos são reproduzidos no considerando 63 da Diretiva IVA.

²⁷ V. nota da página 10 das presentes conclusões.

²⁸ Diretiva do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, que altera a Diretiva 2006/112/CE e a Diretiva 2009/132/CE no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens (JO 2017, L 348, p. 7).

39. Em terceiro lugar, de modo mais geral, embora seja possível sustentar que o Conselho, ao adotar um ato de execução para um dos seus próprios atos legislativos, deve dispor de um poder mais amplo do que a Comissão quando esta toma medidas de aplicação de um ato legislativo de outra instituição da União (análise que não subscrevo), não vejo motivos pelos quais o Conselho deva ser sujeito a um tratamento diferente em relação à Comissão no que respeita ao poder de execução nos termos do artigo 291.º, n.º 2, TFUE. Com efeito, o Conselho pode ser chamado a especificar o conteúdo de um ato legislativo. Tal pode ser o caso no domínio da fiscalidade, nomeadamente no caso de novas tecnologias (neste caso, o comércio eletrónico, que se pode traduzir por grandes cadeias de transações quanto às prestações de serviços) que há que ter em conta para a execução dos atos legislativos existentes. Nesta situação, o regulamento de execução, em conformidade com o artigo 288.º TFUE, reveste um alcance geral, é obrigatório em todos os seus elementos e diretamente aplicável em todos os Estados-Membros, mesmo que o ato legislativo seja uma diretiva, como no presente processo.

40. Importa acrescentar que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a adoção das *regras essenciais* de uma matéria é reservada à competência do legislador da União, devendo essas regras ser aprovadas na regulamentação de base, e que daí decorre que as disposições que estabelecem os elementos essenciais de uma regulamentação de base para a adoção das quais seja necessário efetuar *opções políticas* que são da responsabilidade do legislador da União não podem ser objeto de uma delegação nem figurar em atos de execução²⁹.

41. Em conclusão, decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o artigo 9.º-A, à luz do artigo 291.º, n.º 2, TFUE e do artigo 397.º da Diretiva IVA, é válido se, por um lado, respeitar os objetivos gerais essenciais prosseguidos pelo artigo 28.º desta diretiva e se, por outro, for necessário ou útil para a execução desse artigo 28.º, sem o completar nem alterar, mesmo nos seus elementos não essenciais.

2. Distinção entre «especificar» e «completar ou alterar» um ato legislativo

42. A diferença entre o poder delegado e o poder de execução resulta da própria redação dos artigos 290.º e 291.º TFUE e implica que, para o poder delegado, a instituição em causa pode ser chamada a *completar ou a alterar* certos elementos não essenciais do ato legislativo e que, para o poder de execução, a instituição é chamada a *especificar* o conteúdo normativo de um ato legislativo. No entanto, a distinção entre «completar ou alterar» e «especificar» um ato legislativo não é evidente³⁰.

43. Como salientou o advogado-geral Cruz Villalón, a diferença de princípio entre o poder exercido pela Comissão no caso de uma delegação legislativa e o conferido no caso da execução radica no facto de o legislador delegar na instituição em causa a possibilidade de se decidir sobre aspetos que, em princípio, deveria ter sido ele próprio a decidir, enquanto a execução se aplica às disposições normativas cujo conteúdo foi definido pelo legislador nos seus aspetos substantivos. Segundo o advogado-geral, com base nessa diferença, o artigo 291.º, n.º 2, TFUE refere-se simplesmente ao exercício das competências de execução, que exclui tudo o que não seja necessário à aplicação concreta de uma norma já definida e completa, ao passo que o artigo 290.º TFUE prevê a delimitação dos objetivos a prosseguir pela delegação, bem como o seu

²⁹ V. Acórdão de 10 de setembro de 2015, Parlamento/Conselho (C-363/14, EU:C:2015:579, n.º 46 e jurisprudência referida).

³⁰ V., neste sentido, Conclusões do advogado-geral N. Jääskinen no processo Reino-Unido/Parlamento e Conselho (C-270/12, EU:C:2013:562, n.º 78). V. também Englisch, J., «Detailing» EU Legislation through Implementing Acts», *Yearbook of European Law*, 2021, vol. 40, n.º 1, pp. 111 a 145.

conteúdo e o seu âmbito de aplicação, significando que se espera da Comissão algo mais que a mera execução de uma disposição na qual se encontrem decididos todos esses aspetos, o que abrange uma margem de «criatividade» normativa que não é possível no caso da mera execução.³¹

44. No âmbito desta distinção, parece-me útil fazer uma comparação com o conceito de «lei interpretativa», que se aproxima de um ato de execução. Neste sentido, a Cour de cassation francesa (Tribunal de Cassação), nomeadamente, salientou que uma lei só pode ser considerada interpretativa se se limitar a reconhecer, sem inovar, um direito preexistente que uma definição imperfeita tornou suscetível de controvérsia³². Esta conceção é conhecida de outras ordens jurídicas, entre as quais a ordem jurídica helénica. Assim, uma lei interpretativa (e um ato de execução) clarifica(m) o sentido de uma lei anterior, sem acrescentar novas disposições. Ao mesmo tempo, a aplicação ou execução constituem uma atividade normativa, ou seja, uma atividade que consiste na adoção de atos juridicamente obrigatórios e é, por isso, muito difícil conceber um ato de execução que não acrescente algo ao quadro normativo definido pelo ato legislativo e, por conseguinte, que não complete de uma certa maneira este último³³. Por conseguinte, um ato de execução não pode ser entendido como sendo, por definição, desprovido de força normativa. Neste sentido, o Tribunal de Justiça adotou uma interpretação ampla do conceito de «execução»³⁴.

45. Na minha opinião, a instituição em causa pode exercer o seu poder de execução quando o ato legislativo pode ser objeto de várias interpretações, com a consequência de os Estados-Membros o poderem aplicar de forma distinta. Neste contexto, o ato de execução vai adotar uma destas interpretações com vista a uniformizar a aplicação desse ato legislativo. Por outras palavras, a interpretação adotada já está englobada no referido ato legislativo, talvez entre outras interpretações possíveis do mesmo. Por conseguinte, a instituição que dispõe do poder de execução não inova, mas opta por privilegiar uma interpretação que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, é necessária ou útil para assegurar a execução do ato legislativo em condições uniformes em todos os Estados-Membros. O ato de execução mais não faz, portanto, do que *clarificar e concretizar* o ato legislativo, sem completar este ato acrescentando-lhe elementos (não essenciais) nem o alterar³⁵.

B. Quanto à aplicação do artigo 28.º da Diretiva IVA pelo artigo 9.º-A

46. Há que salientar, por um lado, que a Fenix sustentou perante o órgão jurisdicional de reenvio que não estava abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 9.º-A e, na audiência, que também não estava abrangida pelo artigo 28.º da Diretiva IVA, uma vez que não agia em seu nome mas por conta de outrem, limitando-se a facilitar a prestação de serviços entre os criadores e os fãs.

³¹ Conclusões no processo Comissão/Parlamento e Conselho (C-427/12, EU:C:2013:871, n.ºs 62 e 63).

³² V., nomeadamente, Acórdãos da Secção Social, de 23 de fevereiro de 2000, n.º 98-15.598, e da Terceira Secção Cível, de 27 de fevereiro de 2002, n.º 00-17.902.

³³ V. Ritleng, D., «The Dividing Line between Delegated and Implementing Acts: The Court of Justice Sidesteps the Difficulty in *Commission v. Parliament and Council (Biocides)*», *Common Market Law Review*, 2015, n.º 52, p. 243 a 257, em particular p. 251.

³⁴ V. Lenaerts, K., e Van Nuffel, P., *EU Constitutional Law*, Oxford University Press, Oxford, 2021, n.º 18.013.

³⁵ No Acórdão de 17 de março de 2016, Parlamento/Comissão (C-286/14, EU:C:2016:183, n.º 41), o Tribunal de Justiça declarou que, no âmbito do artigo 290.º, n.º 1, TFUE, a delegação de poderes para «completar» um ato legislativo se destina apenas a habilitar a Comissão a concretizar esse ato, e que, quando esta exerce esse poder, o seu mandato está limitado ao desenvolvimento pormenorizado, com respeito pela integralidade do ato legislativo adotado pelo legislador, dos elementos não essenciais da regulamentação em causa não definidos pelo legislador. A este respeito, saliento, por um lado, que esta jurisprudência foi proferida no âmbito de um «poder delegado» na aceção do artigo 290.º, n.º 1, TFUE, e não de um «poder de execução» na aceção do artigo 291.º, n.º 2, TFUE. Por outro lado, na minha opinião, a abordagem adotada pode ser considerada demasiado restritiva na medida em que é suscetível de esvaziar de conteúdo real o conceito que consiste em «especificar» o ato legislativo nos termos do artigo 291.º, n.º 2, TFUE.

Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio indicou que a Administração Fiscal adotou os avisos de liquidação em causa referindo-se apenas ao artigo 9.º-A, sem verificar a aplicação do artigo 28.º da Diretiva IVA enquanto tal.

47. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, as questões relativas à interpretação do direito da União submetidas pelo juiz nacional no quadro regulamentar e factual que define sob a sua responsabilidade, e cuja exatidão não cabe ao Tribunal de Justiça verificar, gozam de uma presunção de pertinência. O Tribunal de Justiça só pode recusar pronunciar-se sobre um pedido apresentado por um órgão jurisdicional nacional se for manifesto que a interpretação do direito da União solicitada não tem nenhuma relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe são submetidas³⁶.

48. No presente processo, não decorre de forma manifesta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que a situação no caso em apreço corresponde a uma destas hipóteses. Com efeito, o litígio no processo principal tem origem na decisão da Administração Fiscal segundo a qual se devia considerar que a Fenix agiu em seu nome nos termos do artigo 9.º-A. Resulta da decisão de reenvio que, no âmbito deste litígio, a Fenix sustentou que este artigo era inválido. Tendo o artigo 9.º-A sido adotado como um ato de execução do artigo 28.º da Diretiva IVA, a apreciação da validade desse artigo pressupõe que se aprecie a relação entre estes dois artigos, que é objeto da questão prejudicial, a qual se afigura, pois, admissível. Importa acrescentar que, tendo em conta a redação dessa questão, o órgão jurisdicional de reenvio parte da premissa de que, no caso em apreço, a Fenix age em seu nome mas por conta dos criadores.

49. Por conseguinte, há que analisar o sentido do artigo 28.º da Diretiva IVA e depois o alcance do artigo 9.º-A para verificar se este último constitui efetivamente um ato de execução, na aceção do artigo 291.º, n.º 2, TFUE, desse artigo 28.º

1. Artigo 28.º da Diretiva IVA

50. O artigo 28.º da Diretiva IVA enuncia que, quando um sujeito passivo participe numa prestação de serviços agindo em seu nome mas por conta de outrem, se considera que recebeu e forneceu pessoalmente os serviços em questão³⁷.

51. Este artigo, que tem um alcance autónomo próprio do direito da União, estabelece uma *presunção* («considera-se»). Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o referido artigo cria uma ficção jurídica de duas prestações de serviços idênticas fornecidas consecutivamente. Por força dessa ficção, considera-se que o operador, que intervém na prestação de serviços como comissário, recebeu, num primeiro momento, os serviços em causa do operador por conta do qual atua, que é o comitente, e depois, num segundo momento, presta pessoalmente esses serviços ao cliente³⁸. Daí resulta que, no tocante à relação jurídica entre o comitente e o comissário, os seus respetivos papéis de prestador de serviços e de pagador são

³⁶ Acórdão de 2 de junho de 2022, SR (Despesas de tradução num processo civil) (C-196/21, EU:C:2022:427, n.º 25 e jurisprudência referida).

³⁷ Sobre este artigo, v. Terra, B., e Kajus, J., «10.4.5 Undisclosed agent», *A Guide to the European VAT Directives 2022: Introduction to European VAT*, vol. 1, IBFD, Amsterdão, 2022.

³⁸ Acórdãos Henfling e o., n.º 35, e de 12 de novembro de 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, n.º 49).

ficticiamente invertidos para efeitos do IVA³⁹. O mesmo raciocínio se impõe no que se refere à aquisição de bens em virtude de um contrato de comissão de compra, em conformidade com o artigo 14.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA, igualmente incluído no título IV desta⁴⁰.

52. Daqui resulta que devem estar preenchidas duas condições para que o artigo 28.º da Diretiva IVA se possa aplicar, a saber, por um lado, que exista um mandato em cuja execução o comissário intervém, por conta do comitente, na prestação de serviços e, por outro, que haja uma identidade entre as prestações de serviços adquiridas pelo comissário e as prestações de serviços cedidas ao comitente⁴¹. Esta segunda condição implica que haja, se for caso disso, uma transferência do direito de propriedade a elas associado⁴².

53. O Tribunal de Justiça acrescentou que o artigo 28.º da Diretiva IVA faz parte do Título IV desta diretiva, sob a epígrafe «Operações tributáveis», e que está redigido em termos gerais, sem conter restrições quanto ao seu âmbito de aplicação ou ao seu alcance⁴³. Assim, as prestações de serviços efetuadas consecutivamente estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA e daqui resulta que, se a prestação de serviços em que um comissário participa estiver sujeita a IVA, a relação jurídica entre este e o comitente deve igualmente estar sujeita a IVA⁴⁴.

54. Este artigo 28.º refere-se a um intermediário que a doutrina qualifica de «opaco»⁴⁵, na medida em que o sujeito passivo atua em seu nome mas por conta de outrem⁴⁶, ao contrário do chamado intermediário «transparente», que atua em nome e por conta de outro, previsto nomeadamente no artigo 46.º da Diretiva IVA, relativo à prestação de serviços por intermediários⁴⁷. Neste sentido, como o Tribunal de Justiça salientou, a Diretiva IVA prevê regras especiais para as prestações de serviços fornecidas por um comissário que atua em seu nome mas por conta de outrem, que são diferentes das que regulam as prestações fornecidas por um mandatário que atua em nome e por conta de outrem⁴⁸. O presente processo tem por objeto estas regras especiais aplicáveis aos intermediários opacos.

³⁹ Acórdão Henfling e o., n.º 35.

⁴⁰ V. Acórdão de 12 de novembro de 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, n.º 50). Segundo o artigo 14.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA, entende-se por entrega de bens a transferência de um bem efetuada nos termos de um contrato de comissão de compra ou de venda.

⁴¹ V., neste sentido, Acórdão de 12 de novembro de 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, n.º 51).

⁴² V., neste sentido, Acórdão de 12 de novembro de 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, n.º 54).

⁴³ V. Acórdãos Henfling e o., n.º 36, e de 17 de janeiro de 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, n.º 64).

⁴⁴ V. Acórdãos de 4 de maio de 2017, Comissão/Luxemburgo (C-274/15, EU:C:2017:333, n.º 87), e de 21 de janeiro de 2021, UCMR — ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, n.º 49). Contrariamente, se a prestação de serviços em que o comissário intervém está isenta de IVA, essa isenção também é aplicável à relação jurídica entre o comitente e o comissário (v. Acórdão Henfling e o., n.º 36).

⁴⁵ V., nomeadamente, Berlin, D., *Diretiva IVA 2006/112: commentaire article par article*, Bruylant, Bruxelas, 2020, comentário ao artigo 28.º da Diretiva IVA, p. 228. Referindo-se a jurisprudência do Tribunal de Justiça a um «comissário», utilizarei este termo para designar o intermediário na cadeia de transações.

⁴⁶ O que significa que o cliente não conhece a identidade do comitente.

⁴⁷ Nos termos do artigo 46.º da Diretiva IVA, conforme alterada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008 (JO 2008, L 44, p. 11), «[o] lugar das prestações de serviços efetuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem a pessoas que não sejam sujeitos passivos é o lugar onde, nos termos da presente diretiva, se efetua a prestação da operação principal».

⁴⁸ Acórdão Henfling e o., n.º 38.

2. Artigo 9.º-A

55. A interpretação e o alcance do artigo 9.º-A suscitaram o interesse da doutrina⁴⁹. No âmbito do presente processo, como foi enunciado no n.º 41 das presentes conclusões, há que verificar se o artigo 9.º-A, por um lado, respeita os objetivos gerais essenciais prosseguidos pelo artigo 28.º da Diretiva IVA e, por outro, é necessário ou útil para a aplicação deste último artigo, sem que o complete nem o altere, e isto mesmo nos seus elementos não essenciais.

a) Quanto ao respeito pelo artigo 9.º-A dos objetivos gerais essenciais prosseguidos pelo artigo 28.º da Diretiva IVA

56. O artigo 28.º da Diretiva IVA tem por objetivo determinar em que condições um comissário é considerado prestador de serviços no âmbito do sistema comum do IVA. Esta disposição data, em substância, do ano de 1977⁵⁰, ou seja, num período em que o comércio eletrónico ainda não existia.

57. Como resulta do considerando 4 do Regulamento de Execução n.º 282/2011, o objetivo deste consiste em assegurar a aplicação uniforme do atual sistema do IVA, estabelecendo disposições de aplicação da Diretiva IVA, nomeadamente no que respeita às prestações de serviços. O considerando 5 deste regulamento de execução acrescenta que essas medidas de aplicação contêm disposições específicas para dar respostas a determinadas questões de aplicação e estão concebidas de modo a assegurar, em toda a União, um tratamento uniforme apenas para esses casos específicos. Por outro lado, o considerando 4 do Regulamento de Execução n.º 1042/2013 enuncia que para efeitos de IVA é necessário especificar quem é que presta os serviços ao destinatário quando os serviços eletrónicos ou serviços telefónicos prestados através da Internet forem prestados a um destinatário através de redes de telecomunicações ou de uma interface ou portal.

58. A este respeito, o artigo 9.º-A, que figura entre as diferentes disposições do Regulamento de Execução n.º 282/2011, estabelece como, «para a aplicação do artigo 28.º da Diretiva [IVA]», este último deve ser interpretado quando os serviços por via eletrónica são prestados através de uma rede de telecomunicações, de uma interface ou de um portal, por exemplo um mercado de aplicações.

59. Ora, por um lado, o artigo 28.º da Diretiva IVA está *redigido em termos gerais*, sem conter restrições quanto ao seu âmbito de aplicação ou ao seu alcance⁵¹. Por conseguinte, nenhuma categoria de serviços está excluída do âmbito de aplicação material deste artigo. Por outro lado, o artigo 9.º-A tem por objeto a questão específica de saber quando é um intermediário devedor do IVA sendo os serviços por via eletrónica prestados por intermédio, nomeadamente, de uma plataforma em linha. Parece-me claro que esta questão entra no âmbito do artigo 28.º da Diretiva IVA. Por conseguinte, considero que o artigo 9.º-A respeita os objetivos gerais essenciais prosseguidos pelo referido artigo 28.º

⁴⁹ V., nomeadamente, Claessens, S., e Corbett, T., «Intermediated Delivery and Third-Party Billing: Implications for the Operation of VAT Systems around the World», in Lang, M., e Lejeune, I., *VAT/GST in a Global Digital Economy*, Wolters Kluwer, Alphen-sur-le-Rhin, 2015, p. 59 a 78. V., também, na mesma obra, Nguyen, D., «Comments on the Discussion of Article 9a of Implementing Regulation 1042/2013», p. 79 a 82.

⁵⁰ V. nota da página 11 das presentes conclusões.

⁵¹ V. n.º 53 das presentes conclusões.

b) Quanto à necessidade ou à utilidade do artigo 9.º-A para a aplicação do artigo 28.º da Diretiva IVA

60. Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, atendendo ao poder de apreciação do legislador da União quando decidir atribuir um poder delegado ou um poder de execução, a fiscalização jurisdicional se limita aos erros manifestos de apreciação quanto à questão de saber se o legislador podia razoavelmente considerar, por um lado, que o quadro jurídico que estabeleceu no artigo 28.º da Diretiva IVA só carece, tendo em vista a sua execução, de ser especificado, não tendo de ser alterado nem completado com elementos não essenciais e, por outro, que as disposições deste artigo relativas a esse regime exigem condições uniformes de execução⁵².

61. Antes da adoção do artigo 9.º-A, a situação dos comissários em matéria de IVA suscitou discussões no Comité do IVA, que levaram à adoção de orientações na sua 93.ª reunião, de 1 de julho de 2011⁵³. Este Comité considerou, nomeadamente, «quase por unanimidade», que, para estabelecer o local de prestação de serviços eletrónicos recebidos por um consumidor final, em linha ou através de outras redes de telecomunicações de um prestador de serviços eletrónicos através de um intermediário ou de um terceiro envolvido na operação, é necessário determinar quem é o prestador do serviço eletrónico. Este comité considerou igualmente, «quase por unanimidade», que, quando um serviço eletrónico é prestado ao consumidor final, se considera que o intermediário ou o terceiro que intervém na operação agiram em seu nome, salvo se, na relação com o consumidor final, o próprio fornecedor do serviço eletrónico for expressamente indicado como prestador do serviço eletrónico.

62. Após a adoção do artigo 9.º-A, a Comissão elaborou notas explicativas relativas, nomeadamente, a esta disposição⁵⁴. Segundo indicação expressa contida nestas notas, elas não são juridicamente vinculativas. Por conseguinte, não podem, enquanto tais, permitir apreciar a validade do artigo 9.º-A, tanto mais que foram estabelecidas pela Comissão e não pelo Conselho. No entanto, as referidas notas constituem um documento que, na minha opinião, pode ser tido em conta para esclarecer os objetivos do Conselho quando adotou esse artigo. Assim, as mesmas notas indicam que «[q]uando os serviços de telecomunicações e serviços eletrónicos são prestados a consumidores finais (B2C), é o prestador dos serviços o responsável pelo pagamento do IVA às Administrações Fiscais. Por conseguinte, é fundamental identificar com certeza o prestador dos serviços fornecidos, nomeadamente quando estes serviços não são prestados diretamente ao consumidor final, mas através de intermediários»⁵⁵. A Comissão acrescentou que «[a]s cadeias de fornecimento são muitas vezes extensas e podem estender-se a todos os níveis. Se tal for o caso, pode ser difícil apurar em que situações os serviços são finalmente prestados a um consumidor final e quem é o responsável pelo pagamento do IVA sobre essa prestação. Com vista a garantir segurança jurídica para todas as partes envolvidas, assim como a cobrança do imposto, é necessário determinar quem na cadeia constitui o prestador do serviço ao consumidor final»⁵⁶.

⁵² V., neste sentido, Acórdão de 18 de março de 2014, Comissão/Parlamento e Conselho (C-427/12, EU:C:2014:170, n.º 40).

⁵³ Documento C — taxud.c.1 (2012) 1410604-709, consultável no seguinte endereço: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2022-04/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf, p. 155.

⁵⁴ V. documento intitulado «Notas explicativas sobre as alterações relativas ao IVA na UE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos que entram em vigor em 2015 [Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho]» (a seguir «notas explicativas»), publicado em 3 de abril de 2014 e consultável no seguinte endereço: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/default/files/explanatory_notes_2015_pt_0.pdf.

⁵⁵ Ponto 3.2 das notas explicativas.

⁵⁶ Ponto 3.3 das notas explicativas.

63. Resulta destes elementos que o artigo 9.º-A é de *caráter técnico*, nomeadamente para clarificar a situação dos comissários que operam no domínio do comércio eletrónico, estabelecendo critérios de identificação do prestador de serviços para determinar quem é o devedor do IVA e o lugar das operações tributáveis⁵⁷. Tal como referido pela Comissão nas notas explicativas, este esclarecimento tem um duplo objetivo, nomeadamente garantir a segurança jurídica dos diversos intervenientes na cadeia de transações, bem como garantir a correta cobrança do IVA sobre as várias prestações de serviços. Na falta desta clarificação pode colocar-se o problema da dupla tributação de operações transfronteiras, conforme referido no considerando 62 da Diretiva IVA ou, ao invés, da não tributação numa cadeia que envolva nomeadamente uma plataforma em linha. Ora, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a aplicação correta da Diretiva IVA permite evitar a dupla tributação e garantir a neutralidade fiscal⁵⁸. Além disso, na ausência de uma disposição que estabeleça uma aplicação uniforme do atual sistema do IVA na matéria, cada um dos prestadores de serviços poderia ser individualmente devedor desse imposto, o que implicaria procurar cada um deles nos diferentes Estados em causa, tornando quase impossível a sua cobrança. A este respeito, cabe acrescentar que o IVA é um recurso próprio da União.

64. Nestas condições, entendo que o Conselho podia razoavelmente considerar que dispunha do poder de especificar o conteúdo normativo do artigo 28.º da Diretiva IVA no que respeita aos serviços prestados por via eletrónica, em conformidade com o artigo 291.º, n.º 2, TFUE, e que a atribuição de um poder de execução a esta instituição pode ser considerada razoável para assegurar condições uniformes de execução deste artigo 28.º no que respeita a esses serviços. Neste sentido, o artigo 9.º-A afigura-se necessário ou útil para a aplicação do referido artigo 28.º

c) Quanto à questão de saber se o artigo 9.º-A especifica o artigo 28.º da Diretiva IVA sem o completar nem alterar

65. Nesta fase, há que analisar de forma detalhada a redação do artigo 9.º-A para verificar se este especifica efetivamente o artigo 28.º da Diretiva IVA sem o completar nem alterar. Este artigo 9.º-A inclui três números, sendo o primeiro composto por três parágrafos, sobre os quais incidem as considerações do órgão jurisdicional de reenvio e as observações da Fenix em apoio da invalidade do referido artigo.

66. O artigo 9.º-A, n.º 1, primeiro parágrafo (a seguir «primeiro parágrafo») enuncia que, quando os serviços eletrónicos forem prestados através de uma rede de telecomunicações, de uma interface ou de um portal, por exemplo um mercado de aplicações, se presume, para a aplicação do artigo 28.º da Diretiva IVA, que o sujeito passivo que participa na prestação desse serviço age em seu nome mas por conta do fornecedor do serviço eletrónico, a menos que o fornecedor do serviço seja expressamente indicado por esse sujeito passivo como sendo o prestador e tal indicação conste dos acordos contratuais celebrados entre as partes.

67. O artigo 9.º-A, n.º 1, segundo parágrafo (a seguir «segundo parágrafo») prevê que, para se considerar que o fornecedor do serviço eletrónico é expressamente indicado pelo sujeito passivo como prestador dos serviços eletrónicos, têm de estar reunidas duas condições cumulativas, a saber, por um lado, que a fatura emitida ou disponibilizada por cada sujeito passivo que participe

⁵⁷ Como refere o considerando 1 do Regulamento de Execução n.º 1042/2013, «[a] Diretiva [IVA] prevê que, a partir de 1 de janeiro de 2015, todos os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e serviços eletrónicos prestados a uma pessoa que não seja sujeito passivo serão tributados no Estado-Membro onde o destinatário está estabelecido ou tem domicílio ou residência habitual, independentemente do local onde esteja estabelecido o sujeito passivo que presta esses serviços. A maioria dos outros serviços prestados a pessoas que não sejam sujeitos passivos continua a ser tributada no Estado-Membro onde o prestador está estabelecido».

⁵⁸ V. Acórdão de 18 de junho de 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, n.º 50).

na prestação dos serviços eletrónicos tem de identificar os serviços eletrónicos e o fornecedor desses serviços eletrónicos e que, por outro, a nota de débito ou recibo emitido ou disponibilizado ao destinatário tem de identificar os serviços eletrónicos e o fornecedor desses serviços.

68. Nos termos do artigo 9.º-A, n.º 1, terceiro parágrafo (a seguir «terceiro parágrafo»), para efeitos desse n.º 1, um sujeito passivo que, relativamente a uma prestação de serviços eletrónicos, aprove a cobrança ao destinatário, aprove a prestação dos serviços ou fixe os termos e condições gerais da prestação não pode indicar expressamente outra pessoa como o prestador desses serviços.

69. No que diz respeito ao primeiro parágrafo, é de notar que o artigo 28.º da Diretiva IVA se refere à situação de um sujeito passivo «agindo em seu nome mas por conta de outrem», sem definir *quando* se considera que um sujeito passivo age como tal. Nos termos do primeiro parágrafo, para serviços prestados por via eletrónica nomeadamente por uma plataforma em linha, *presume-se* que o sujeito passivo que participa nessa prestação age em seu nome mas por conta do prestador desses serviços. Se esta presunção for aplicável, decorre do artigo 28.º da Diretiva IVA que se considera que este sujeito passivo recebe e presta pessoalmente os serviços em causa, pelo que é o devedor do IVA na qualidade de comissário.

70. Como salienta corretamente a Fenix, a presunção do primeiro parágrafo, que visa especificar *quando* um intermediário age em seu nome mas por conta de outrem, não é mencionada no artigo 28.º da Diretiva IVA. Esta empresa infere que se trata de um complemento ou de uma alteração deste artigo que vai além da simples execução. Os termos «agir em seu nome» que figuram no referido artigo não necessitam de nenhum ato de execução e foram apreciados, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, à luz da relação contratual entre as partes. Ora, a presunção estabelecida no primeiro parágrafo aplica-se independentemente da realidade contratual e comercial, em violação desta jurisprudência. Além disso, esta presunção prevê que se considera que os comissários fornecem e recebem uma prestação, mesmo que o mandato seja manifesto e que a identidade do comitente seja conhecida, o que altera a abordagem da sujeição dos comissários nos termos do artigo 28.º da Diretiva IVA.

71. Não concordo com esta interpretação.

72. Com efeito, em primeiro lugar, a Fenix sustenta que o legislador da União não quis regulamentar, no artigo 28.º da Diretiva IVA, a questão de saber *quando* um intermediário que participa numa prestação de serviços age em seu nome. No entanto, o conceito de «sujeito passivo agindo em seu nome mas por conta de outrem», que constitui um conceito autónomo do direito da União, é referido neste artigo. Neste contexto, o primeiro parágrafo vem especificar (e não completar) o sentido deste conceito, instituindo uma presunção. Este parágrafo vem assim clarificar e concretizar o artigo 28.º da Diretiva IVA, que está redigido em termos gerais, quanto à situação específica dos serviços prestados por via eletrónica, com vista a assegurar a aplicação deste artigo em condições uniformes em todos os Estados-Membros.

73. Em segundo lugar, como resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o Conselho pode adotar todas as medidas de aplicação necessárias ou úteis para a execução do artigo 28.º da Diretiva IVA, desde que não sejam contrárias a este⁵⁹. Ora, a presunção

⁵⁹ V. n.º 33 das presentes conclusões.

estabelecida no primeiro parágrafo não é contrária à redação deste artigo. Por outras palavras, a interpretação adotada pelo Conselho no primeiro parágrafo já está incluída no ato legislativo, entre talvez outras interpretações possíveis deste⁶⁰.

74. Em terceiro lugar, a presunção estabelecida no primeiro parágrafo é ilidível. Nos termos deste parágrafo, esta é refutada quando o fornecedor é expressamente indicado pelo sujeito passivo que participa na prestação como sendo o prestador e tal indicação consta dos acordos contratuais celebrados entre as partes. Por conseguinte, o referido parágrafo tem em conta a realidade contratual e comercial das relações entre os intervenientes na cadeia de transações. Podem assim acordar que o sujeito passivo que participa na prestação não seja considerado prestador de serviços, não sendo, nesse caso, devedor do IVA.

75. Em quarto lugar, como a Comissão sublinha nas suas observações escritas, mesmo antes da adoção do artigo 9.º-A, o artigo 28.º da Diretiva IVA tinha por objetivo transferir a responsabilidade em matéria de IVA no que respeita às prestações de serviços em que participa um intermediário que age em seu nome mas por conta de outrem. Com efeito, este artigo, pela ficção jurídica mencionada no n.º 35 do Acórdão Henfling e o., já refere que se considera que esse intermediário prestou pessoalmente os serviços em causa e, como tal, é devedor do IVA. Nos termos do primeiro parágrafo, o fornecedor dos serviços e o comissário são livres de decidir que esse fornecedor é o prestador dos serviços, por força dos seus acordos contratuais. Não há, portanto, alteração da abordagem da sujeição dos comissários nos termos do artigo 28.º da Diretiva IVA. Tendo em conta o que precede, considero que o primeiro parágrafo *especifica* o artigo 28.º da Diretiva IVA, sem alterar nem completar este artigo.

76. No que respeita ao segundo parágrafo, a Fenix alega que esta disposição estabelece critérios rigorosos e limitados para refutar a presunção estabelecida no primeiro parágrafo, que não constam do artigo 28.º da Diretiva IVA, com dois critérios suplementares obrigatórios e cumulativos. A este respeito, há que salientar que este parágrafo está em relação direta com o primeiro parágrafo e na mesma lógica, na medida em que indica, de forma mais detalhada, as condições em que, relativamente aos serviços prestados por via eletrónica, o fornecedor de serviços é expressamente designado pelo comissário como prestador desses serviços. Estas condições referem-se às indicações que devem constar da fatura, documento que, em princípio, é emitido por uma empresa registada para efeitos de IVA que efetua prestações de serviços. Trata-se, assim, de uma questão de prova relacionada com a refutação da presunção de que o intermediário que intervém age em seu nome mas por conta do prestador de serviços, cuja apreciação compete aos órgãos jurisdicionais nacionais. Na medida em que, na minha opinião, o primeiro parágrafo é válido, uma vez que está abrangido pelo poder de execução do Conselho, o segundo parágrafo, que se inscreve no mesmo quadro, afigura-se igualmente válido.

77. Quanto ao terceiro parágrafo, este enuncia que o sujeito passivo que aprove a cobrança ao destinatário, aprove a prestação dos serviços ou fixe os termos e condições gerais da prestação não pode indicar expressamente outra pessoa como o prestador desses serviços. Resulta deste parágrafo que, quando essas condições estão preenchidas, a presunção não pode ser refutada e, portanto, torna-se inilidível.

78. A Fenix sustenta que as referidas condições não estão previstas no artigo 28.º da Diretiva IVA. Decorre do terceiro parágrafo que é extremamente difícil para uma plataforma em linha afastar a aplicação deste artigo em benefício da situação em que prevalece a realidade contratual, comercial

⁶⁰ V. n.º 45 das presentes conclusões.

e económica. Tal como o órgão jurisdicional de reenvio, a Fenix faz referência, por um lado, ao documento de trabalho n.º 885⁶¹, que indica que o efeito pretendido do artigo 9.º-A é o de que se aplique o mais amplamente possível e, por outro, ao estudo⁶² que apoiou a proposta de diretiva apresentada pela Comissão em 1 de dezembro de 2016⁶³, do qual resulta que este artigo não se destina a aplicar o artigo 28.º da Diretiva IVA, mas a transferir a sujeição ao IVA para o intermediário. Trata-se, assim, de uma alteração do quadro deste artigo 28.º, excedendo o poder de execução conferido ao Conselho.

79. Além disso, as notas explicativas fazem uma interpretação do artigo 9.º-A que torna impossível refutar a presunção relativamente a uma plataforma em linha. Com efeito, quanto à fixação das condições gerais do fornecimento, na aceção do terceiro parágrafo, essas notas indicam que se trata, por exemplo, das condições gerais fixadas por mercados em linha ou plataformas análogas que convidam os utilizadores a aceitar as condições gerais de utilização do sítio Web ou da plataforma. Todavia, segundo a Fenix, as condições de utilização de uma plataforma em linha não são as condições gerais de fornecimento, na aceção do terceiro parágrafo. Se assim fosse, todas as plataformas em linha seriam abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 28.º da Diretiva IVA, independentemente das condições contratuais relativas ao mandato e da realidade económica e comercial, a menos que não tivessem condições de utilização do seu sítio Internet, o que seria comercialmente imprudente. A Fenix acrescenta que, no que respeita a aprovar a cobrança ao destinatário ou a prestação dos serviços, as notas explicativas enunciam que estão em causa as situações em que o sujeito passivo pode «influenciar», nomeadamente, as condições prévias à prestação. Esta interpretação ampla alteraria ainda mais a aplicação do artigo 28.º da Diretiva IVA.

80. O terceiro parágrafo está no cerne do presente processo, como salientaram os intervenientes na audiência, e a validade da presunção inilidível estabelecida neste parágrafo é posta em causa por certos autores à luz do artigo 28.º da Diretiva IVA⁶⁴. Parece-me que os argumentos avançados pela Fenix em apoio da invalidade do terceiro parágrafo podem ser agrupados em quatro categorias.

81. A primeira categoria de argumentos é relativa ao objetivo do terceiro parágrafo, que é transferir a sujeição ao IVA para o intermediário, ao contrário do artigo 28.º da Diretiva IVA. No entanto, como foi sublinhado no n.º 75 das presentes conclusões, o objetivo do artigo 28.º da Diretiva IVA e, antes dele, do artigo 6.º, n.º 4, da Sexta Diretiva, era já de transferir a responsabilidade em matéria de IVA para o comissário. O artigo 9.º-A e o terceiro parágrafo do mesmo artigo vão na mesma direção, ao *especificar* as modalidades dessa transferência no que respeita à prestação de serviços por via eletrónica.

82. A segunda categoria de argumentos refere-se à análise do artigo 9.º-A efetuada pela Comissão nas notas explicativas. No entanto, como sublinhei no n.º 62 das presentes conclusões, estas notas não são juridicamente vinculativas e não podem, como tal, permitir decidir da validade desse artigo. É, portanto, apenas com base na redação do referido artigo que há que verificar se o Conselho excedeu o seu poder de execução. De qualquer modo, o argumento da Fenix segundo o qual é «comercialmente imprudente», por parte das plataformas em linha, não estabelecer

⁶¹ V. nota da página 8 das presentes conclusões.

⁶² V. nota da página 9 das presentes conclusões.

⁶³ V. nota da página 10 das presentes conclusões.

⁶⁴ V., nomeadamente, Weidmann, M., «The New EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services: Practical Consequences - The German Example», *EC tax review*, 2015, vol. 24, n.º 2, p. 105 a 118, em particular p. 113; Henkow, O., «Acting in One's Own Name on Someone Else's Behalf: A Changing Concept? » in Egholm Elgaard, K. K., Ramsdahl Jensen, D., e Stensgaard, H. (dir.), *Momsloven 50 år — festskrift i anledning af 50 års jubilæet og for Danmarks første momslov*, pp. 241 a 254, 2017.

condições de utilização do seu sítio Internet afigura-se desprovido de pertinência no caso em apreço. Com efeito, trata-se de uma escolha das plataformas em causa, talvez comercialmente indispensável, mas que tem consequências fiscais, ainda que não desejadas por essas plataformas.

83. A terceira categoria de argumentos remete para a jurisprudência do Tribunal de Justiça segundo a qual a tomada em consideração da realidade económica e comercial constitui um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA⁶⁵. Assim, no n.º 42 do Acórdão Henfling e o., o Tribunal de Justiça observou que, relativamente à atividade dos recebedores em causa no processo principal, importa salientar que, embora a condição de o sujeito passivo agir em seu nome, mas por conta de outrem, constante do artigo 6.º, n.º 4, da Sexta Diretiva, deva ser interpretada com base nas relações contratuais em causa, o bom funcionamento do sistema comum do IVA instituído por essa diretiva exige ao órgão jurisdicional de reenvio uma verificação concreta, suscetível de demonstrar se, à luz de todos os dados do caso em apreço, os referidos recebedores agiam efetivamente em nome próprio, no momento da recolha das apostas. Em seguida, o Tribunal de Justiça indicou, no n.º 43 desse acórdão, os elementos que, nomeadamente, deviam ser tomados em consideração para determinar se os recebedores agiam ou não em seu nome.

84. No entanto, há que sublinhar que a situação em causa no processo principal apresenta diferenças significativas em relação ao processo que deu origem ao Acórdão Henfling e o. Com efeito, no âmbito da aplicação do artigo 28.º da Diretiva IVA, o artigo 9.º-A efetuou precisões, que não existiam à data desse acórdão, quanto à situação dos comissários, indicando em que medida se presume que o sujeito passivo que participa na prestação de serviços eletrónicos age em seu nome mas por conta de outrem⁶⁶.

85. Além disso, nos termos do primeiro parágrafo, presume-se que o *sujeito passivo que participa* na prestação de serviços age em seu nome mas por conta do prestador desses serviços. A este respeito, o terceiro parágrafo refere-se a três condições em que a presunção se torna inilidível, a saber, quando o sujeito passivo aprove a cobrança ao destinatário, aprove a prestação dos serviços ou fixe os termos e condições gerais da prestação. Basta que uma única destas condições esteja preenchida para que esse sujeito passivo não possa indicar expressamente outra pessoa como o prestador dos serviços. Embora o artigo 28.º da Diretiva IVA não determine as condições em que se deve considerar que um sujeito passivo «participa» numa prestação de serviços, afigura-se que, nas três situações referidas no terceiro parágrafo, o intermediário *participa*⁶⁷ efetivamente na prestação, com a consequência de que se presume de forma inilidível que age em seu nome mas por conta do prestador dos serviços⁶⁸.

⁶⁵ V., nomeadamente, Acórdão de 12 de novembro de 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, n.º 48 e jurisprudência referida).

⁶⁶ Nas suas observações escritas, a Comissão salientou que o Acórdão Henfling e o. mostrou a necessidade de adotar uma regra uniforme para clarificar a hipótese em que o intermediário age em seu nome, o que se traduziu na adoção do artigo 9.º-A.

⁶⁷ Segundo a definição do dicionário *Le Petit Robert*, 2011, «participar» pode ser definido como intervir entre duas ou mais pessoas para as aproximar, para facilitar a conclusão dos assuntos do seu interesse.

⁶⁸ Segundo O. Henkow (p. 251 do seu artigo, v. nota da página 64 das presentes conclusões), o facto de o sujeito passivo aprovar a cobrança ao destinatário, sem mais, parece ir mais longe do que o que o Tribunal de Justiça declarou no n.º 43 do Acórdão Henfling e o. No entanto, antes de mais, este acórdão indica os elementos que devem «nomeadamente» ser levados em consideração, o que significa que não são de natureza exclusiva. Em seguida, à data desse acórdão, não existia regulamento de execução para especificar a aplicação do artigo 28.º da Diretiva IVA. Por último, há que reconhecer uma margem de apreciação ao legislador da União para especificar o conteúdo deste artigo.

86. Em particular, quando uma plataforma em linha «fix[a] os termos e condições gerais de prestação» dos serviços, ela decide unilateralmente essas condições, que são vinculativas para o consumidor final antes de ocorrer a prestação dos serviços⁶⁹. Nessa situação, parece-me claro que, na sequência da sua escolha, esta plataforma participa na prestação de serviços, devendo ser considerada a prestadora de serviços, com as consequências que daí decorrem em termos de IVA. A diferença é clara em relação ao caso previsto no artigo 9.º-A, n.º 3, segundo o qual este artigo não é aplicável aos sujeitos passivos que *só efetuam* o processamento de pagamentos relativos a serviços eletrónicos ou serviços telefónicos prestados através da Internet e *não participem na prestação desses serviços*. Com efeito, nesse caso, o sujeito passivo não participa na prestação de serviços. Dito de outra forma, na minha opinião, o terceiro parágrafo tem em conta a realidade económica e comercial e não apenas as relações contratuais⁷⁰. Por conseguinte, tendo em conta a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao artigo 28.º da Diretiva IVA, bem como a relativa ao artigo 14.º, n.º 2, alínea c), desta diretiva, que se baseia igualmente na realidade económica⁷¹, o Conselho não excedeu o seu poder de execução ao adotar o terceiro parágrafo.

87. No mesmo sentido, o Comité do IVA, nas suas Orientações⁷², acordou «por unanimidade» que um prestador interveniente na cadeia não pode ter o direito de decidir, contrariamente aos factos e às disposições jurídicas aplicáveis, que não participa na prestação e, logo, não é abrangido pelo âmbito de aplicação do artigo 9.º-A. Aqui, é com base nos factos relativos à situação real do intermediário na cadeia de transações que o terceiro parágrafo mantém uma presunção inilidível, com vista a ter em conta a realidade económica. Assim, quando um sujeito passivo participa na prestação de serviços, as condições contratuais que preveem que não é o prestador de serviços não podem ser aplicadas.

88. A quarta categoria de argumentos, já mencionada pela Fenix para o primeiro parágrafo, é relativa ao facto de, em razão da presunção estabelecida no terceiro parágrafo, se considerar que o intermediário age em seu nome mas por conta de outrem, mesmo que o mandato seja manifesto e que a identidade do comitente seja conhecida. A Fenix alega que, nessa situação, o intermediário não deveria ser tratado como se efetuasse ou recebesse uma prestação de serviços.

89. A este respeito, há que salientar que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, na medida em que é especificado no artigo 28.º da Diretiva IVA, que o sujeito passivo deve agir «por conta de outrem», deve existir, entre o comissário e o comitente, um acordo que tenha por objeto a atribuição do mandato em cuja execução o comissário intervém, por conta do comitente, na prestação de serviços⁷³. Como a Comissão sublinhou, as cadeias de fornecimento são muitas vezes extensas e podem estender-se a todos os níveis⁷⁴. Nestas condições, deve considerar-se que, no âmbito de uma cadeia de transações relativa a prestações de serviços no domínio do comércio eletrónico, o comissário é, em princípio, um intermediário opaco. O simples facto de, numa determinada situação específica, o mandato ser manifesto e a identidade do comitente conhecida, como alega a Fenix a propósito do processo principal, não me parece suficiente para considerar que o terceiro parágrafo, enquanto tal, é inválido.

⁶⁹ Contrariamente ao que sustenta a Fenix, considero, nomeadamente, que as condições gerais da prestação, na aceção do terceiro parágrafo, abrangem as condições gerais de utilização de uma plataforma em linha, tais como as estabelecidas por esta sociedade.

⁷⁰ V., igualmente, a este respeito, Acórdão de 20 de junho de 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, n.ºs 42 a 46).

⁷¹ V., nomeadamente, Acórdão de 3 de setembro de 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536).

⁷² Orientações decorrentes da 106.ª reunião, de 14 de março de 2016, documento A — taxud.c.1 (2016) 3604550-904, p. 217, consultável no seguinte endereço: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-04/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf.

⁷³ V. Acórdão de 12 de novembro de 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, n.ºs 51 e 52).

⁷⁴ V. n.º 62 das presentes conclusões.

d) *Considerações complementares*

90. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o artigo 9.º-A vai muito mais longe do que a proposta de regulamento apresentada pela Comissão⁷⁵, a qual enunciava, no que respeita ao artigo 9.º-A, que, se os serviços de radiodifusão e televisão ou os serviços eletrónicos de um prestador forem prestados através da rede de telecomunicações, de uma interface ou de um portal, por exemplo, um mercado de aplicações pertencente a um intermediário ou a um terceiro que intervenha na prestação, para a aplicação do artigo 28.º da Diretiva 2006/112/CE, presume-se que o intermediário ou o terceiro agem em seu nome mas por conta do fornecedor do serviço «a menos que, relativamente ao consumidor final, o fornecedor do serviço figure expressamente como o prestador». Resulta desta proposta que a presunção deve ser aplicada «salvo declaração em contrário», o que diverge do artigo 9.º-A tal como foi adotado.

91. Este órgão jurisdicional parte do postulado de que a referida proposta constitui um ato de execução do artigo 28.º da Diretiva IVA, na aceção do artigo 291.º, n.º 2, TFUE. No entanto, por um lado, saliento que a mesma proposta estabelece, tal como o próprio artigo 9.º-A, a *presunção* de que, para os serviços em causa, o intermediário age em seu nome, mas por conta de um fornecedor de serviços. Por conseguinte, o artigo 9.º-A situa-se na linha da proposta de regulamento apresentada pela Comissão. Por outro lado, segundo esta proposta, esta presunção é refutada quando o fornecedor de serviços figure expressamente como prestador. Ora, o artigo 9.º-A assenta na mesma lógica, especificando em detalhe as condições em que a referida presunção pode ser refutada. Assim, na minha opinião, não existe uma diferença fundamental de abordagem entre o texto da proposta de regulamento e o artigo 9.º-A, tal como foi adotado.

92. O órgão jurisdicional de reenvio faz igualmente referência à proposta de diretiva apresentada pela Comissão em 1 de dezembro de 2016⁷⁶, destinada a alterar a redação do artigo 28.º da Diretiva IVA, que apoiaria o argumento de que a validade do artigo 9.º-A é discutível. A este respeito, importa sublinhar que a Comissão propôs alterar este artigo 28.º da seguinte forma: «Quando um sujeito passivo participe numa prestação de serviços agindo em seu nome mas por conta de outrem, *incluindo os casos em que uma rede de telecomunicações, uma interface ou um portal é utilizado para esse efeito*, considera-se que recebeu e forneceu pessoalmente os serviços em questão.»⁷⁷ Como sublinhou o Conselho nas suas observações escritas, esta proposta foi considerada supérflua na medida em que o referido artigo 28.º é uma disposição geral que se aplica a todos os tipos de serviços, incluindo os serviços eletrónicos. Em todo o caso, não vejo em que medida a referida proposta poderia ser considerada no sentido da invalidade do artigo 9.º-A.

93. Em conclusão, considero que este artigo tem um carácter técnico cuja adoção não exigiu opções políticas abrangidas pelas responsabilidades próprias do legislador da União. O referido artigo fornece especificações no domínio do comércio eletrónico quanto à aplicação do artigo 28.º da Diretiva IVA, sem o completar nem alterar, mesmo nos seus elementos não essenciais.

94. A título subsidiário, o Governo do Reino Unido alega que, na hipótese de o Tribunal de Justiça considerar que o artigo 9.º-A, n.º 1, é inválido, haveria que limitar os efeitos no tempo do acórdão a proferir. A este respeito, gostaria de fazer as seguintes observações.

⁷⁵ V. n.º 20 das presentes conclusões.

⁷⁶ V. nota da página 10 das presentes conclusões.

⁷⁷ O sublinhado é meu.

95. Segundo jurisprudência constante, sempre que considerações imperiosas de segurança jurídica o justifiquem, o Tribunal de Justiça beneficia, por força do artigo 264.º, segundo parágrafo, TFUE, aplicável, por analogia, também no âmbito de um pedido de decisão prejudicial destinado a apreciar a validade dos atos da União nos termos do artigo 267.º TFUE, de um poder de apreciação para determinar, em cada caso concreto, quais os efeitos do ato em causa que devem ser considerados definitivos⁷⁸. Assim, o Tribunal de Justiça fez uso da possibilidade de limitar no tempo os efeitos da declaração de invalidade de uma regulamentação da União, sempre que considerações imperiosas de segurança jurídica relativas ao conjunto dos interesses, públicos e privados, em jogo nos processos em questão, impedissem que se pusesse em causa o recebimento ou o pagamento de quantias, efetuados com base nessa regulamentação, no período anterior à data do acórdão⁷⁹.

96. No caso em apreço, o Governo do Reino Unido alega que considerações imperiosas de segurança jurídica justificam a manutenção de todos os efeitos jurídicos do artigo 9.º-A, que é aplicável na União desde 1 de janeiro de 2015, até à data da prolação do acórdão. Com efeito, a declaração de invalidade deste artigo correria o risco de ter repercussões económicas graves devidas, em particular, ao elevado número de operações em linha efetuadas entre as empresas e os consumidores finais, tendo o IVA sido declarado, pago e cobrado de boa-fé com base nesse artigo, considerado validamente em vigor. Este Governo considera que os impostos declarados ou pagos em excesso entre os anos de 2015 e 2020 em risco de serem reembolsados poderiam atingir o montante de 2,7 mil milhões de libras esterlinas (GBP) (cerca de 3,215 mil milhões de euros) no Reino Unido. Por outro lado, o referido Governo expõe que a limitação no tempo dos efeitos do acórdão a proferir é justificada pelo motivo da invalidade, a saber, o erro cometido quanto à base jurídica do ato impugnado. Esta limitação deve aplicar-se a todas as pessoas e para todos os efeitos, sem constituir uma exceção a favor da Fenix ou de qualquer outra pessoa que tenha interposto recurso invocando a invalidade do artigo 9.º-A antes da data do acórdão do Tribunal de Justiça a proferir.

97. Tendo em conta os argumentos apresentados pelo Governo do Reino Unido e tendo em conta as graves repercussões no elevado número de relações jurídicas que podem surgir, se o Tribunal de Justiça decidir que o artigo 9.º-A é inválido, importa, na minha opinião, limitar os efeitos no tempo do acórdão a proferir. Além disso, compete ao Tribunal de Justiça, quando faz uso da possibilidade de limitar os efeitos no passado de uma declaração prejudicial de invalidade de um ato da União, determinar se pode ser prevista uma exceção a essa limitação dos efeitos no tempo, conferida ao seu acórdão, a favor da parte no processo principal que interpôs recurso perante o órgão jurisdicional contra as medidas nacionais de execução do ato da União ou se, pelo contrário, mesmo em relação a essa parte, a declaração de invalidade do ato da União que só produz efeitos para o futuro constitui um remédio adequado⁸⁰. No caso em apreço, tendo a Fenix invocado a invalidade do artigo 9.º-A perante o órgão jurisdicional de reenvio, considero que, no que respeita a esta sociedade, não haveria necessidade de limitar no tempo os efeitos do acórdão a proferir⁸¹.

⁷⁸ Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Refinaria Tirllemontoise (C-585/15, EU:C:2017:105, n.º 37 e jurisprudência referida).

⁷⁹ Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Refinaria Tirllemontoise (C-585/15, EU:C:2017:105, n.º 38 e jurisprudência referida).

⁸⁰ V. Acórdão de 28 de abril de 2016, Borealis Polyolefine e o. (C-191/14, C-192/14, C-295/14, C-389/14 e C-391/14 a C-393/14, EU:C:2016:311, n.º 108 e jurisprudência referida).

⁸¹ V., neste sentido, Acórdão de 26 de abril de 1994, Roquette Frères (C-228/92, EU:C:1994:168, n.º 28).

98. Tendo em conta tudo o que foi exposto nas presentes conclusões, considero que o Conselho, ao adotar o artigo 9.º-A, não excedeu o poder de execução que lhe é conferido pelo artigo 291.º, n.º 2, TFUE e pelo artigo 397.º da Diretiva IVA, à luz do artigo 28.º desta diretiva, e que, por conseguinte, o referido artigo 9.º-A é válido.

V. Conclusão

99. Tendo em conta o que precede, proponho ao Tribunal de Justiça que responda à questão prejudicial submetida pelo First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária), Reino Unido] do seguinte modo:

A análise da questão prejudicial não revelou elementos suscetíveis de afetar a validade do artigo 9.º -A 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/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, como inserido pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013, que altera o Regulamento de Execução n.º 282/2011.