

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

7 de março de 2017 (\*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Ponto 6 do anexo III – Validade – Tramitação processual – Alteração de uma proposta de diretiva do Conselho após emissão de parecer pelo Parlamento – Inexistência de nova consulta do Parlamento – Artigo 98.º, n.º 2 – Validade – Exclusão da aplicação de uma taxa reduzida de IVA ao fornecimento de livros digitais por via eletrónica – Princípio da igualdade de tratamento – Comparabilidade de duas situações – Fornecimento de livros digitais por via eletrónica e em todos os suportes físicos»

No processo C-390/15,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Trybuna? Konstytucyjny (Tribunal Constitucional, Polónia), por decisão de 7 de julho de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 20 de julho de 2015, no processo instaurado pelo

**Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO),**

sendo intervenientes:

**Marsza?ek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej,**

**Prokurator Generalny,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente, A. Tizzano, vice-presidente, R. Silva de Lapuerta e L. Bay Larsen, presidentes de secção, J. Malenovský (relator), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, E. Jaraši?nas, C. G. Fernlund, C. Vajda e S. Rodin, juizes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: M. Aleksejev, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 14 de junho de 2016,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO), por A. Bodnar, Rzecznik Praw Obywatelskich, M. Wróblewski e A. Grzelak, na qualidade de agentes,
- em representação do Prokurator Generalny, por R. Hernand, na qualidade de agente,
- em representação do Governo polaco, por B. Majczyna, A. Mi?kowska e K. Ma?kowska, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo helénico, por K. Georgiadis e S. Papaioannou, na qualidade

de agentes,

– em representação do Conselho da União Europeia, por E. Moro, E. Chatziioakeimidou e K. Ple?niak, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e M. Owsiany?Hornung, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada?geral na audiência de 8 de setembro de 2016,

profere o presente

## **Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a validade do artigo 98.º, n.º 2, e 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 (JO 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2009/47/CE do Conselho, de 5 de maio de 2009 (JO 2009, L 116, p. 18) (a seguir «Diretiva 2006/112 alterada»).

2 Este pedido foi apresentado na sequência da formulação, pelo Rzecznik Praw Obywatelskich (Provedor de Justiça, Polónia), de um pedido de declaração da não conformidade com a Constituição polaca das disposições nacionais que excluem a aplicação de uma taxa reduzida de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) ao fornecimento de livros e de outras publicações digitais por via eletrónica.

## **Quadro jurídico**

### *Direito da União*

#### *Sexta Diretiva*

3 O artigo 12.º, n.º 3, alínea a), da 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; a seguir «Sexta Diretiva»), conforme alterada pela Diretiva 2001/4/CE do Conselho, de 19 de janeiro de 2001 (JO 2001, L 22, p. 17), previa:

«A taxa normal do imposto sobre o valor acrescentado é fixada por cada Estado?Membro numa percentagem da base de tributação que é idêntica para a entrega de bens e a prestação de serviços. A partir de 1 de janeiro de 2001 e até 31 de dezembro de 2005, essa percentagem não pode ser inferior a 15%.

[...]

Os Estados?Membros poderão igualmente aplicar quer uma quer duas taxas reduzidas. Essas taxas serão fixadas numa percentagem da base tributável que não pode ser inferior a 5% e aplicam?se unicamente às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias referidas no anexo H.»

4 Nos termos do artigo 1.º 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):

«A Diretiva 77/388/CEE é alterada, a título temporário, do seguinte modo:

1) No artigo 9.º:

a) Na alínea e) do n.º 2, o último ponto final é substituído por vírgula e são acrescentados os seguintes travessões:

– [...]

– serviços prestados por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo L.';

[...]

2) À alínea a) do n.º 3 do artigo 12.º, é aditado o seguinte parágrafo:

– 'O terceiro parágrafo não se aplica aos serviços referidos no artigo 9.º, n.º 2, alínea e), último travessão.'

5 A Sexta Diretiva foi revogada e substituída pela Diretiva 2006/112, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2007.

#### *Diretiva 2006/112*

6 O artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 alterada dispõe:

«Entende-se por 'entrega de bens' a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.»

7 O artigo 24.º, n.º 1, desta diretiva enuncia:

«Entende-se por 'prestação de serviços' qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.»

8 Nos termos do artigo 25.º da referida diretiva:

«Uma prestação de serviços pode consistir, designadamente, numa das seguintes operações:

A cessão de um bem incorpóreo representado ou não por um título;

[...]»

9 O artigo 96.º da Diretiva 2006/112 alterada prevê:

«Os Estados-Membros aplicam uma taxa normal de IVA fixada por cada Estado-Membro numa percentagem do valor tributável que é idêntica para a entrega de bens e para a prestação de serviços.»

10 O artigo 98.º, n.os 1 e 2, desta diretiva tem a seguinte redação:

«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.»

11 O ponto 6 do anexo III da Diretiva 2006/112, na sua versão anterior à entrada em vigor da Diretiva 2009/47, previa:

«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.»

12 Em 7 de julho de 2008, a Comissão Europeia apresentou uma Proposta de diretiva do Conselho que alterava a Diretiva 2006/112 no que respeita às taxas reduzidas de imposto sobre o valor acrescentado [COM (2008)428 final, a seguir «proposta de diretiva»], que previa substituir o ponto 6 do anexo III da Diretiva 2006/112, na sua versão anterior à entrada em vigor da Diretiva 2009/47, pela seguinte redação:

«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».

13 Por resolução legislativa de 19 de fevereiro de 2009, o Parlamento Europeu aprovou a proposta de diretiva, depois de a ter alterado. Nenhuma das alterações aprovadas pelo Parlamento respeitava à redação proposta pela Comissão para substituir o ponto 6 do anexo III da Diretiva 2006/112, na sua versão anterior à entrada em vigor da Diretiva 2009/47.

14 Em 5 de maio de 2009, o Conselho aprovou a redação definitiva da Diretiva 2009/47. O ponto 6 do anexo III da Diretiva 2006/112 alterada passou a estar redigido nos seguintes termos:

«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».

#### *Direito polaco*

15 Nos termos do artigo 146.º e do artigo 41.º, n.os 2 e 2a, da ustawa o podatku od towarów i usług (Lei do imposto sobre bens e serviços), de 11 de março de 2004, na sua versão aplicável aos factos no processo principal (Dz. U. de 2011, n.º 177, posição 1054, a seguir «lei do IVA»), conjugados com as posições 72 a 75 do anexo 3 desta lei e com as posições 32 a 35 do anexo 10 da referida lei, as entregas de publicações impressas ou em suporte físico estão sujeitas a uma taxa reduzida de IVA. Em contrapartida, as transmissões de publicações por via eletrónica não beneficiam de uma taxa reduzida de IVA.

#### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

16 Por requerimento apresentado em 6 de dezembro de 2013, o Provedor de Justiça pediu ao Trybuna? Konstytucyjny (Tribunal Constitucional, Polónia) que declarasse a não conformidade

com a Constituição polaca, por um lado, das posições 72 a 75 do anexo 3 da lei do IVA, conjugadas com o artigo 41.º, n.º 2, dessa lei, e, por outro, das posições 32 a 35 do anexo 10 da referida lei, conjugadas com o artigo 41.º, n.º 2a, desta mesma lei, na parte em que tais disposições só preveem a aplicação de taxas reduzidas de IVA às publicações disponibilizadas em suporte físico, com exceção das publicações transmitidas por via eletrónica.

17 No decurso do processo principal, o Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (presidente do Parlamento da República da Polónia) e o Prokurator Generalny (procurador-Geral, Polónia) sublinharam que, como as disposições da lei polaca em causa foram adotadas a fim de transpor para o direito interno o artigo 98.º, n.º 2, e o ponto 6 do anexo III da Diretiva 2006/112 alterada, o legislador polaco não podia afastar-se da mesma sem violar as obrigações que para ele decorrem do direito da União. A mesma opinião foi defendida pelos membros do Governo polaco convidados pelo órgão jurisdicional de reenvio a apresentar observações neste processo.

18 O órgão jurisdicional de reenvio considera que existem, contudo, razões para questionar a validade destas disposições da Diretiva 2006/112 alterada.

19 Em primeiro lugar, esse órgão jurisdicional salienta que a Diretiva 2009/47, da qual resultou o ponto 6 do anexo III da Diretiva 2006/112 alterada, pode conter um vício processual na medida em que este ponto difere, quanto à sua redação, do texto da proposta de diretiva que foi transmitida ao Parlamento.

20 Em segundo lugar, o referido órgão jurisdicional considera que o artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 alterada, conjugado com o ponto 6 do anexo III desta diretiva, pode ser contrário ao princípio da neutralidade fiscal. Com efeito, embora os livros digitais disponibilizados em suporte físico e os livros digitais transmitidos por via eletrónica apresentem propriedades análogas e respondam às mesmas necessidades dos consumidores, o referido artigo 98.º, n.º 2, só autoriza a aplicação de uma taxa reduzida de IVA ao fornecimento de livros digitais em suporte físico.

21 Por conseguinte, o Trybunał Konstytucyjny (Tribunal Constitucional) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O [ponto] 6 do anexo III da [Diretiva 2006/112 alterada] 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 [referida Diretiva 2006/112 alterada], 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?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

*Quanto à primeira questão*

22 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o ponto 6 do anexo III da Diretiva 2006/112 alterada é inválido pelo facto de o procedimento legislativo que conduziu à sua aprovação estar ferido de preterição de formalidades essenciais. Com efeito, dado que a redação do ponto 6 do anexo III da Diretiva 2006/112 alterada difere do texto que figura na proposta de diretiva com base na qual o Parlamento foi consultado, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas sobre se este último não devia ter sido novamente consultado.

23 No caso em apreço, há que salientar que, em conformidade com o artigo 93.º TCE, atual artigo 113.º TFUE, que prevê um processo legislativo especial, o Parlamento devia ser consultado antes da aprovação da Diretiva 2009/47 e, conseqüentemente, antes da substituição, por esta diretiva, do ponto 6 do anexo III da Diretiva 2006/112.

24 Com efeito, a consulta regular do Parlamento nos casos previstos no Tratado CE, atual Tratado FUE, constitui uma formalidade essencial cuja inobservância acarreta a nulidade do ato em causa (acórdão de 10 de maio de 1995, Parlamento/Conselho, C?417/93, EU:C:1995:127, n.º 9).

25 A participação efetiva do Parlamento no processo legislativo, segundo os procedimentos previstos no Tratado, representa verdadeiramente um elemento essencial do equilíbrio institucional pretendido por este Tratado, na medida em que a competência do Parlamento constitui a expressão de um princípio democrático fundamental, segundo o qual os povos participam no exercício do poder por intermédio de uma assembleia representativa (v., neste sentido, acórdãos de 5 de julho de 1995, Parlamento/Conselho, C?21/94, EU:C:1995:220, n.º 17, e de 10 de junho de 1997, Parlamento/Conselho, C?392/95, EU:C:1997:289, n.º 14).

26 A obrigação de consulta do Parlamento durante o processo legislativo, nos casos previstos pelo Tratado, implica que este seja novamente consultado sempre que o texto finalmente adotado, considerado no seu conjunto, se afaste na sua substância daquele sobre o qual já foi consultado o Parlamento, com exceção dos casos em que as modificações correspondam, na essência, a uma pretensão formulada pelo próprio Parlamento (v., neste sentido, acórdão de 5 de outubro de 1994, Alemanha/Conselho, C?280/93, EU:C:1994:367, n.º 38 e jurisprudência aí referida).

27 Por conseguinte, há que examinar se o ponto 6 do anexo III da Diretiva 2006/112 alterada se afasta, na sua substância, do texto que figurava na proposta de diretiva com base na qual o Parlamento foi consultado.

28 A este respeito, há que salientar que a proposta de diretiva previa que o ponto 6 do anexo III da Diretiva 2006/112 passaria a mencionar, entre as entregas de bens e as prestações de serviços suscetíveis de ser objeto das taxas reduzidas de IVA, o «[f]ornecimento 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».

29 Ora, o ponto 6 do anexo III da Diretiva 2006/112 alterada refere-se ao «[f]ornecimento 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».

30 Resulta assim da confrontação das respetivas redações da proposta de diretiva e do ponto 6 do anexo III da Diretiva 2006/112 alterada que este ponto se distingue da referida proposta em causa, na medida em que o mesmo não menciona, como tipos de suportes físicos suscetíveis de dar lugar à aplicação de uma taxa reduzida de IVA, os «livros áudio, [os] CD [e os] CD?ROM» enumerados na referida proposta, nem prevê expressamente os livros «que reproduza[m] basicamente o mesmo conteúdo dos livros impressos», contrariamente à referida proposta, mas faz referência ao fornecimento de livros «em todos os suportes físicos».

31 Nessa medida, não se pode deduzir destas diferenças que o ponto 6 do anexo III da Diretiva 2006/112 alterada se afasta, na sua substância, do texto que constava da proposta de diretiva.

32 Com efeito, tendo em conta que esta proposta mencionava que abrangia também os livros fornecidos em «qualquer outro suporte físico semelhante» aos livros impressos, aos livros áudio, aos CD e aos CD?ROM, a enumeração constante da referida proposta não deve ser considerada exaustiva, mas sim como tendo por objetivo ilustrar o facto de que eram visados todos os suportes físicos equacionáveis, conforme acabou por ser consagrado pelo Conselho no ponto 6 do anexo III da Diretiva 2006/112 alterada.

33 É verdade que o ponto 6 do anexo III da Diretiva 2006/112 alterada não refere expressamente que, para que se possa aplicar a taxa reduzida de IVA, os suportes físicos em causa devem reproduzir basicamente o mesmo conteúdo dos livros impressos. No entanto, dado que esta redação indica que se refere apenas a «livros», conceito este que designa, no sentido habitual do termo, uma obra impressa, daí resulta que, para estarem abrangidos pelo âmbito de aplicação da referida disposição, os suportes em causa devem reproduzir basicamente o mesmo conteúdo dos livros impressos.

34 Por conseguinte, há que constatar, como o Tribunal de Justiça fez no n.º 53 do acórdão de 5 de março de 2015, Comissão/Luxemburgo (C?502/13, EU:C:2015:143), que o texto do ponto 6 do anexo III da Diretiva 2006/112 alterada é uma mera simplificação da redação do texto que figurava na proposta de diretiva, cuja substância se manteve na íntegra.

35 Nestas condições, o Conselho não estava obrigado a consultar novamente o Parlamento.

36 Decorre do exposto que o ponto 6 do anexo III da Diretiva 2006/112 alterada não é inválido pelo facto de o procedimento legislativo que conduziu à sua aprovação estar ferido de preterição de formalidades essenciais.

#### *Quanto à segunda questão*

37 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 alterada, conjugado com o ponto 6 do anexo III desta diretiva, é inválido por violar o princípio da neutralidade fiscal, ao excluir a aplicação das taxas reduzidas de IVA ao fornecimento de livros publicados em formato digital e de outras publicações eletrónicas.

#### *Observações preliminares*

38 Em primeiro lugar, há que salientar que, embora o órgão jurisdicional de reenvio se refira, na redação da sua questão, ao princípio da neutralidade fiscal, resulta da decisão de reenvio que esse órgão jurisdicional suscita, em substância, a questão da validade do artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 alterada, conjugado com o ponto 6 do anexo III desta diretiva, à luz do princípio

da igualdade de tratamento, conforme enunciado no artigo 20.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta»).

39 Em segundo lugar, apesar de, na formulação da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio evocar, além dos livros publicados em formato digital, as «outras publicações eletrónicas», resulta igualmente da decisão de reenvio que as dúvidas manifestadas por esse órgão jurisdicional dizem exclusivamente respeito à existência de uma eventual diferença de tratamento, por parte da Diretiva 2006/112 alterada, do fornecimento de livros digitais, consoante estes sejam transmitidos por via de um suporte físico ou por via eletrónica.

40 Nestas condições, há que considerar que o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 alterada, conjugado com o ponto 6 do anexo III desta diretiva, é inválido pelo facto de o referido artigo, ao excluir qualquer possibilidade de os Estados-Membros aplicarem uma taxa reduzida de IVA ao fornecimento de livros digitais por via eletrónica, violar o princípio da igualdade de tratamento, conforme enunciado no artigo 20.º da Carta.

#### *Apreciação do Tribunal de Justiça*

41 Desde logo, importa recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o princípio da igualdade de tratamento exige que as situações comparáveis não sejam tratadas de maneira diferente e que as situações diferentes não sejam tratadas de maneira igual, a não ser que tal tratamento seja objetivamente justificado (acórdãos de 12 de novembro de 2014, *Guardian Industries e Guardian Europe/Comissão*, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, n.º 51, e de 4 de maio de 2016, *Pillbox 38*, C-477/14, EU:C:2016:324, n.º 35).

#### *– Quanto ao tratamento de situações comparáveis*

42 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, os elementos que distinguem situações diferentes e, eventualmente, o seu carácter comparável devem ser determinados e apreciados à luz do objeto e do objetivo prosseguido pelas disposições em causa, entendendo-se que devem ser tidos em consideração, para este efeito, os princípios e os objetivos do domínio em causa (v., neste sentido, acórdão de 16 de dezembro de 2008, *Arcelor Atlantique et Lorraine e o.*, C-127/07, EU:C:2008:728, n.º 26 e jurisprudência aí referida).

43 No caso em apreço, a diferença de tratamento evocada pelo órgão jurisdicional de reenvio resulta da impossibilidade para os Estados-Membros de prever a aplicação de uma taxa reduzida de IVA ao fornecimento de livros digitais por via eletrónica, enquanto a aplicação dessa taxa é autorizada no que respeita ao fornecimento de livros digitais em todos os suportes físicos. Consequentemente, os elementos que caracterizam estas duas situações, bem como o seu carácter eventualmente comparável, devem ser determinados e apreciados à luz dos objetivos prosseguidos pelo legislador quando este permitiu que os Estados-Membros aplicassem uma taxa reduzida de IVA ao fornecimento de livros digitais em todos os suportes físicos.



44 A este respeito, há que salientar que a faculdade de os Estados-Membros aplicarem uma taxa reduzida de IVA ao fornecimento de livros impressos foi prevista, pela primeira vez, na 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), que, no seu artigo 1.º, introduziu na Sexta Diretiva um anexo H, relativo à lista dos bens e serviços a que se poderão aplicar taxas reduzidas de IVA, cujo ponto 6 foi retomado no ponto 6 do anexo III da Diretiva 2006/112, na sua versão anterior à entrada em vigor da Diretiva 2009/47. Essa faculdade foi alargada por esta última diretiva ao fornecimento de livros «em todos os suportes físicos».

45 Como salientou a advogada-geral no n.º 56 das suas conclusões, o objetivo subjacente à aplicação de uma taxa reduzida de IVA ao fornecimento de livros consiste em promover a leitura, seja de literatura, de publicações especializadas, de jornais ou de publicações periódicas.

46 Assim, deve considerar-se que a Diretiva 2006/112 alterada prossegue esse objetivo, ao permitir aos Estados-Membros aplicarem taxas reduzidas de IVA ao fornecimento de livros em todos os suportes físicos.

47 Essa conclusão é, aliás, corroborada pelo facto de o ponto 6 do anexo III da Diretiva 2006/112 alterada excluir a possibilidade de aplicar uma taxa reduzida de IVA ao fornecimento dos «materiais total ou predominantemente destinados a publicidade». Com efeito, esses materiais caracterizam-se pelo facto de não prosseguirem, de modo algum, o objetivo mencionado no n.º 45 do presente acórdão.

48 Assim sendo, para que esse objetivo seja alcançado, o que importa é que os cidadãos da União Europeia possam aceder efetivamente ao conteúdo dos livros, não desempenhando o modo de fornecimento dos mesmos um papel determinante a este respeito.

49 Por conseguinte, há que constatar que, à luz do objetivo prosseguido pelo artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 alterada, conjugado com o ponto 6 do anexo III desta diretiva, o fornecimento de livros digitais em todos os suportes físicos, por um lado, e o fornecimento de livros digitais por via eletrónica, por outro, constituem situações comparáveis.

50 Esta conclusão não é posta em causa pela circunstância de, em conformidade com o artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 alterada, o fornecimento de um livro digital em suporte físico constituir, em princípio, uma entrega de bens, ao passo que, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, e do artigo 25.º desta diretiva, o fornecimento de um livro digital por via eletrónica constitui uma prestação de serviços. Com efeito, uma vez que as regras do IVA tendem, em princípio, a tributar da mesma forma o consumo de bens e o consumo de serviços, essa qualificação diferente não parece ser determinante à luz do objetivo prosseguido pelo artigo 98.º, n.º 2, da referida diretiva, conjugado com o ponto 6 do anexo III dessa mesma diretiva, recordado no n.º 45 do presente acórdão.

51 Por consequência, na medida em que o artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 alterada, conjugado com o ponto 6 do anexo III desta diretiva, tem por efeito excluir a aplicação de uma taxa reduzida de IVA ao fornecimento de livros digitais por via eletrónica, enquanto essa aplicação é autorizada para o fornecimento de livros digitais em todos os suportes físicos, estas disposições devem ser vistas como instituindo uma diferença de tratamento entre duas situações que são comparáveis, à luz do objetivo prosseguido pelo legislador da União.

— *Quanto à justificação*

52 Quando é constatada uma diferença de tratamento entre duas situações comparáveis, o princípio da igualdade de tratamento não é, porém, violado se essa diferença for devidamente justificada (v., neste sentido, acórdão de 16 de dezembro de 2008, *Arcelor Atlantique et Lorraine e o.*, C-127/07, EU:C:2008:728, n.º 46).

53 É esse o caso, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, quando a diferença de tratamento está relacionada com um objetivo legalmente admissível prosseguido pela medida que tem por efeito instituir essa diferença, e seja proporcionada a esse objetivo (v., neste sentido, acórdãos 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).

54 Neste contexto, considera-se que o legislador da União é chamado, quando adota uma medida de natureza fiscal, a tomar opções de natureza política, económica e social, e a hierarquizar interesses divergentes ou a efetuar apreciações complexas. Por conseguinte, há que lhe reconhecer, neste âmbito, um amplo poder de apreciação, de modo que a fiscalização jurisdicional do respeito das condições enunciadas no número anterior do presente acórdão deve limitar-se ao erro manifesto [v., neste sentido, acórdãos de 10 de dezembro de 2002, *British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, n.º 123, e de 17 de outubro de 2013, *Billerud Karlsborg e Billerud Skärblacka*, C-203/12, EU:C:2013:664, n.º 35].

55 No caso em apreço, há que recordar que a diferença de tratamento, constatada no n.º 51 do presente acórdão, resulta do artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 alterada, conjugado com o ponto 6 do anexo III desta diretiva, que exclui a aplicação de uma taxa reduzida de IVA ao fornecimento de todos os serviços eletrónicos e, conseqüentemente, ao fornecimento de livros digitais por via eletrónica, contrariamente ao fornecimento de livros, que podem ser digitais, em todos os suportes físicos.

56 A este respeito, resulta dos trabalhos preparatórios da Diretiva 2002/38 que as alterações propostas pela Comissão constituíram, no que respeita à tributação dos serviços fornecidos por via eletrónica, uma primeira fase da implementação de uma nova política em matéria de IVA, destinada a simplificar e a reforçar o regime do IVA, de maneira a promover as transações comerciais legítimas no mercado interno. Na verdade, resulta destes trabalhos preparatórios que o comércio eletrónico representa um grande potencial de criação de riqueza e de emprego na União, e que a criação de um quadro normativo claro e preciso constitui uma condição prévia essencial para estabelecer um clima de confiança que estimule o investimento e o comércio por parte das empresas.

57 Tal como o Conselho e a Comissão explicaram, em resposta a uma questão escrita colocada pelo Tribunal de Justiça e na audiência, a exclusão da aplicação de uma taxa reduzida de IVA ao fornecimento de livros digitais por via eletrónica que figura no artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 alterada deve ser entendida como fazendo parte de um regime especial de IVA para o comércio eletrónico. Com efeito, resulta das explicações dessas instituições que se reputou necessário submeter os serviços fornecidos por via eletrónica a regras claras, simples e uniformes, a fim de que a taxa de IVA aplicável a esses serviços pudesse ser estabelecida com certeza, facilitando a gestão deste imposto pelos sujeitos passivos e pelas Administrações Fiscais nacionais.

58 Ora, o caráter legalmente admissível desse objetivo não pode razoavelmente ser posto em causa.

59 Com efeito, o princípio da segurança jurídica subjacente ao referido objetivo exige que uma regulamentação da União permita aos interessados conhecer sem ambigüidade a extensão dos

seus direitos e obrigações, para que possam agir com conhecimento de causa (v., neste sentido, acórdão de 15 de julho de 2010, Comissão/Reino Unido, C-582/08, EU:C:2010:429, n.º 49 e jurisprudência aí referida).

60 Além disso, o Tribunal de Justiça já reconheceu a legitimidade do objetivo que consiste no estabelecimento, por um legislador, de normas gerais facilmente aplicáveis pelos operadores económicos e fáceis de controlar pelas autoridades nacionais competentes (v., neste sentido, acórdão de 24 de fevereiro de 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, n.º 33).

61 Quanto à aptidão da medida que figura no artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 alterada, conjugado com o ponto 6 do anexo III desta diretiva, para realizar o objetivo prosseguido, nos termos em que este último foi precisado nos n.os 56 e 57 do presente acórdão, não se afigura que a apreciação levada a cabo pelo legislador da União tenha excedido o poder de apreciação de que este dispõe.

62 Com efeito, ao excluir a aplicação de uma taxa reduzida de IVA aos serviços fornecidos por via eletrónica, o legislador da União evita que os sujeitos passivos e as Administrações Fiscais nacionais tenham de examinar, em relação a cada tipo de serviço eletrónico fornecido, se o mesmo se insere numa das categorias de serviços suscetíveis de beneficiar dessa taxa em virtude do anexo III da Diretiva 2006/112 alterada.

63 Assim, a medida em causa deve ser entendida como apta a realizar o objetivo de estabelecer com certeza a taxa de IVA aplicável aos serviços fornecidos por via eletrónica e a facilitar a gestão deste imposto pelos sujeitos passivos e pelas Administrações Fiscais nacionais.

64 No que diz respeito à exigência, ligada à condição de proporcionalidade, de se optar pela medida menos restritiva relativamente às outras medidas adequadas equacionáveis e de que os inconvenientes causados não sejam desproporcionados em relação aos objetivos visados, há que salientar que o legislador da União poderia eventualmente ter distinguido o fornecimento de livros digitais por via eletrónica da totalidade dos serviços eletrónicos, permitindo, conseqüentemente, a aplicação a estes livros de uma taxa reduzida de IVA.

65 No entanto, essa solução seria suscetível de contrariar o objetivo prosseguido pelo legislador da União, relativo à necessidade de fazer face à insegurança jurídica originada pelas evoluções constantes a que estão sujeitos os serviços eletrónicos, na sua totalidade, razão pela qual o legislador da União excluiu todos esses serviços da lista das operações que podem beneficiar de uma taxa reduzida de IVA em virtude do anexo III da Diretiva 2006/112 alterada.

66 A este propósito, admitir que os Estados-Membros dispõem da possibilidade de aplicar uma taxa reduzida de IVA ao fornecimento de livros digitais por via eletrónica, tal como é permitido para o fornecimento desses livros em todos os suportes físicos, comprometeria a coerência da totalidade da medida pretendida pelo legislador da União, que consiste em excluir todos os serviços eletrónicos da possibilidade de aplicação de uma taxa reduzida de IVA.

67 Quanto à eventualidade de alargar a possibilidade de aplicar uma taxa reduzida de IVA a todos os serviços eletrónicos, há que salientar que a adoção de uma medida desse tipo teria introduzido, de maneira geral, uma diferença de tratamento entre os serviços não eletrónicos, que não beneficiam em princípio de uma taxa reduzida de IVA, e os serviços eletrónicos.

68 Por conseguinte, o legislador da União podia considerar, no âmbito da margem de apreciação de que dispõe, que nenhuma das duas medidas teoricamente equacionáveis era adequada para realizar os vários objetivos por ele prosseguidos.

69 Importa acrescentar que resulta dos artigos 4.º e 5.º da Diretiva 2002/38, bem como do artigo 6.º da Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que altera a Diretiva 2006/112 no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços (JO 2008, L 44, p. 11), que o Conselho previu reexaminar o regime de tributação específico dos serviços fornecidos por via eletrónica, a fim de ter em conta a experiência adquirida. Por outro lado, a Comissão anunciou, numa Comunicação ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu relativa a um plano de ação sobre o IVA [COM (2016)148 final], a sua intenção de apreciar a elaboração de um projeto de diretiva que altera a Diretiva 2006/112 alterada.

70 Nestas condições, a diferença de tratamento, resultante do artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 alterada, conjugado com o ponto 6 do anexo III desta diretiva, entre o fornecimento de livros digitais por via eletrónica e o fornecimento de livros em todos os suportes físicos deve ser considerada devidamente justificada.

71 Assim, há que constatar que o artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 alterada, conjugado com o ponto 6 do anexo III desta diretiva, que tem por efeito excluir a possibilidade de os Estados-Membros aplicarem uma taxa reduzida de IVA ao fornecimento de livros digitais por via eletrónica, autorizando-os contudo a aplicar uma taxa reduzida de IVA ao fornecimento de livros digitais em todos os suportes físicos, não viola o princípio da igualdade de tratamento, conforme enunciado no artigo 20.º da Carta.

72 Decorre das considerações precedentes que o exame das questões prejudiciais não revelou nenhum elemento suscetível de afetar a validade do ponto 6 do anexo III da Diretiva 2006/112 alterada ou do artigo 98.º, n.º 2, desta diretiva, conjugado com o ponto 6 do anexo III da mesma.

### **Quanto às despesas**

73 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Grande Secção) declara:

**O exame 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, conforme alterada pela Diretiva 2009/47/CE do Conselho, de 5 de maio de 2009, ou do artigo 98.º, n.º 2, desta diretiva, conjugado com o ponto 6 do anexo III da mesma.**

Assinaturas

\* Língua do processo: polaco.