

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

11 de setembro de 2014 (*)

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 98.º, n.º 2 — Anexo III, ponto 6 — Taxa de IVA reduzida aplicável unicamente aos livros impressos em papel — Livros editados noutros suportes físicos diferentes do papel sujeitos à taxa normal do IVA — Neutralidade fiscal»

No processo C-219/13,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Korkein hallinto-oikeus (Finlândia), por decisão de 22 de abril de 2013, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 25 de abril de 2013, no processo intentado por

K Oy,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: M. Ilešić, presidente de secção, C. G. Fernlund (relator), A. Ó Caoimh, C. Toader e E. Jarašiūnas, juízes,

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 13 de março de 2014,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Governo finlandês, por H. Leppo, na qualidade de agente,
- em representação do Governo alemão, por T. Henze e K. Petersen, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo estónio, por K. Kraavi-Käerdi e N. Grünberg, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo grego, por I. Bakopoulos, na qualidade de agente,
- em representação do Governo irlandês, por A. Joyce, na qualidade de agente e C. Toland, BL, mandatados por L. Williams, solicitor,
- em representação da Comissão Europeia, por C. Soulay e I. Koskinen, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 14 de maio de 2014,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 98.º, n.º 2, alínea a), primeiro parágrafo, e do anexo III, ponto 6, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2009/47/CE do Conselho, de 5 de maio de 2009 (JO L 116, p. 18, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Esse pedido foi apresentado no quadro de um processo intentado por K Oy (a seguir «K») contra a decisão da Keskusverolauntakunta (comissão central dos impostos), segundo a qual a taxa reduzida de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), prevista para o fornecimento de livros editados em suporte papel, não pode ser aplicada ao fornecimento de livros editados noutros suportes físicos diferentes do papel.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 96.º da Diretiva IVA dispõe:

«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.»

4 O artigo 98.º, n.os 1 e 2, desta diretiva prevê:

«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 [a]nexo III.

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

5 Antes da sua alteração pela Diretiva 2009/47, o anexo III da Diretiva IVA, que inclui a lista das entregas de bens e das prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas previstas no artigo 98.º da mesma, mencionava entre estas, no seu ponto 6:

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

6 O considerando 4 da Diretiva 2009/47 enuncia:

«Por conseguinte, a Diretiva [IVA] deverá ser alterada de modo a permitir a aplicação de taxas reduzidas ou uma isenção, respetivamente, num número limitado de situações específicas, por razões sociais ou de saúde, e de modo a clarificar e adaptar ao progresso técnico a referência aos livros no seu anexo III.»

7 Desde 1 de junho de 2009, o anexo III, ponto 6, da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

«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 finlandês

8 O § 1, n.º 1, ponto 1, da Lei 1501/1993 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado [arvonlisäverolaki (1501/1993)], de 30 de dezembro de 1993, na sua versão em vigor para os exercícios 2011 e 2012 (a seguir «lei relativa ao IVA»), prevê:

«O [IVA] é cobrado a favor do Estado segundo as modalidades definidas na presente lei:

1) por qualquer venda de bens e serviços efetuada na Finlândia no âmbito de uma atividade comercial».

9 Nos termos do § 84 da lei relativa ao IVA:

«A taxa aplicável é de 23[%] da base de tributação, sem prejuízo dos §§ 85 ou 85 a.»

10 Segundo o § 85 dessa lei:

«Uma taxa de 9[%] da base fiscal deverá ser paga sobre a venda dos seguintes serviços, bem como sobre a venda, as compras intracomunitárias, as transferências do regime de entreposto e as importações relativas aos [seguintes bens]:

[...]

7) [os] livro[s];

[...]

Não são considerados livros na aceção do n.º 1, ponto 7:

- 1) as publicações produzidas de forma diferente da impressão ou método comparável;
- 2) as publicações periódicas; e
- 3) as publicações que contêm predominantemente publicidade.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

11 K é uma sociedade que exerce a atividade de editora, a qual compreende a edição de obras de literatura geral e de ensino. Edita igualmente audiolivros e livros eletrónicos.

12 Resulta dos autos apresentados ao Tribunal de Justiça que os audiolivros e livros eletrónicos editados pela K estão disponíveis sob a forma de ficheiros eletrónicos, armazenados em suportes físicos como CD, CD-ROM, chaves USB ou produtos equivalentes, que reproduzem livros originalmente publicados em suporte papel. Um audiolivro, destinado a ser ouvido, reproduz o texto escrito de um livro impresso, lido em voz alta, num suporte físico como um CD ou um CD-ROM. Um livro eletrónico reproduz, em substância, o conteúdo de um livro disponível originalmente em suporte papel, do qual retoma em princípio o aspeto exterior e a estrutura, num suporte físico como um CD ou uma chave USB, e que pode ser transferido para um computador ou um aparelho de leitura adequado. As versões eletrónicas podem, no entanto, diferir pelo seu conteúdo e estrutura dos livros impressos em papel.

13 K submeteu à Keskusverolautakunta um pedido de decisão prévia no sentido de verificar se

livros editados noutros suportes físicos diferentes do papel, que reproduzem o texto escrito de um livro em formato papel, podiam ser considerados «livros», na aceção do § 85 a, n.º 1, ponto 7, da lei relativa ao IVA, cuja venda é objeto de uma taxa reduzida de IVA.

14 Por decisão prévia de 25 de maio de 2011, a Keskusverolautakunta declarou que apenas podiam ser considerados livros as publicações impressas em formato papel ou realizadas de forma análoga, de modo que os audiolivros e os livros eletrónicos editados em suportes físicos como CD, CD-ROM ou chaves USB, não podem ser considerados «livros», na aceção do § 85 a, n.º 1, ponto 7, da lei relativa ao IVA.

15 A Keskusverolautakunta precisou igualmente que o artigo 98.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, lido em conjugação com o anexo III, ponto 6, da mesma, e o princípio da neutralidade fiscal não obstam à aplicação de uma taxa normal de IVA à venda de livros editados num suporte físico diferente do papel, em vez da taxa reduzida aplicada aos livros editados em formato papel.

16 K interpôs recurso para o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo) a fim de obter, por um lado, a anulação da decisão prévia da Keskusverolautakunta, e, por outro, uma nova decisão prévia, declarando que os livros editados noutro suporte físico diferente do papel, como um CD, um CD-ROM, uma chave USB, ou outro produto semelhante, devem ser considerados «livros», na aceção do § 85 a, n.º 1, ponto 7, da lei relativa ao IVA, cuja venda está sujeita a uma taxa reduzida de IVA.

17 Segundo K, é contrário ao princípio da neutralidade fiscal um Estado-Membro aplicar uma taxa reduzida de IVA unicamente a livros editados em formato papel, excluindo os livros editados noutros suportes físicos.

18 O Korkein hallinto-oikeus solicitou o parecer do Valtiovarainministeriö (Ministério das Finanças). Este último verificou que o tratamento fiscal dos livros editados noutro suporte físico diferente do papel é variável segundo os Estados-Membros da União Europeia. Segundo o Valtiovarainministeriö, os Estados-Membros podem aplicar de forma seletiva uma taxa reduzida de IVA às entregas de bens e às prestações de serviços enumeradas no anexo III da Diretiva IVA. Dispõem, a este respeito, de uma ampla margem de decisão. Neste contexto, esses Estados podem aplicar uma taxa reduzida de IVA aos livros editados em formato papel e uma taxa normal aos que são editados noutros suportes físicos.

19 Nestas condições, o Korkein hallinto-oikeus decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) [O artigo 98.º, n.º 2, primeiro parágrafo, e o anexo III, ponto 6, da Diretiva IVA], tendo em consideração o princípio da neutralidade fiscal, opõem-se a um regime jurídico nacional nos termos do qual se aplica uma taxa reduzida de IVA aos livros impressos, mas a taxa normal a livros [editados] noutros suportes físicos como, por exemplo, CD, CD-ROM e [chave] USB?

2) Para a resposta [a esta] questão é relevante:

— saber se o livro em causa se destina a ser lido ou a ser ouvido ([audiolivro]);

— saber se existe uma versão impressa, de igual conteúdo, do livro ou [audiolivro] armazenado em CD, CD-ROM, [chave] USB ou noutro suporte físico equivalente;

— que o livro [editado] num suporte físico diferente do papel permita a utilização de características técnicas desse mesmo suporte, como por exemplo funções de pesquisa?»

Quanto às questões prejudiciais

20 Com as suas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, em substância, saber se, por um lado, o artigo 98.º, n.º 2, primeiro parágrafo, e o anexo III, ponto 6, da Diretiva IVA, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que sujeita os livros editados em formato papel a uma taxa reduzida de IVA e os editados noutros suportes físicos, como CD, CD-ROM ou chaves USB, à taxa normal desse imposto e, por outro, se a resposta a esta questão é suscetível de variar em função do tipo de suporte físico utilizado, do conteúdo do livro em causa, ou das propriedades técnicas do suporte físico em causa.

21 O artigo 96.º da Diretiva IVA prevê que é aplicada a mesma taxa de IVA, a taxa normal, às entregas de bens e às prestações de serviços.

22 Em derrogação a este princípio, o artigo 98.º, n.º 1, desta diretiva reconhece aos Estados-Membros a faculdade de aplicar uma ou duas taxas reduzidas de IVA. Nos termos do n.º 2, primeiro parágrafo, desse artigo, as taxas reduzidas de IVA aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do anexo III da Diretiva IVA.

23 Quanto à aplicação de taxas reduzidas de IVA a essas categorias, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, desde que seja respeitado o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA, os Estados-Membros podem determinar mais precisamente, de entre as entregas de bens e as prestações de serviços incluídas nas categorias do anexo III da Diretiva IVA, aquelas a que é aplicável a taxa reduzida (v., neste sentido, acórdãos *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, C-442/05, EU:C:2008:184, n.os 42 e 43, e *Pro Med Logística*, C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111, n.º 44).

24 No que diz respeito ao princípio da neutralidade fiscal, há que recordar que este se opõe a que bens ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratados de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v. acórdãos *Comissão/França*, C-384/01, EU:C:2003:264, n.º 25, e *The Rank Group*, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, n.º 32 e jurisprudência referida).

25 Para determinar se bens ou prestações de serviços são semelhantes, há que ter principalmente em conta o ponto de vista do consumidor médio. Bens ou prestações de serviços são semelhantes quando apresentem propriedades análogas e satisfaçam as mesmas necessidades do consumidor, em função de um critério de comparabilidade na utilização, e quando as diferenças existentes não influenciem de forma considerável a decisão do consumidor médio de recorrer a um ou a outro dos referidos bens ou prestações de serviços (v., neste sentido, acórdão *The Rank Group*, EU:C:2011:719, n.os 43 e 44).

26 Há que recordar que, antes da alteração introduzida pela Diretiva 2009/47, o anexo III, ponto 6, da Diretiva IVA referia «o fornecimento de livros [...]». A Diretiva 2009/47 alterou o texto do ponto 6 do anexo III da Diretiva IVA, passando este a incluir «fornecimento de livros em todos os suportes físicos [...]» na lista de bens ou prestações suscetíveis de beneficiar de uma taxa reduzida de IVA.

27 Assim, a questão que se coloca é a de saber se, em razão dessa alteração, um Estado-Membro que escolheu submeter o fornecimento de livros impressos em papel a uma taxa

reduzida de IVA está, por esse motivo, obrigado a alargar a aplicação dessa taxa reduzida igualmente ao fornecimento de livros noutro suporte físico diferente do papel.

28 A este respeito, há que referir, como observou igualmente a Comissão Europeia na audiência, que nem o texto da Diretiva 2009/47 nem os respetivos trabalhos preparatórios indicam que o legislador da União, ao alterar o ponto 6 do anexo III da Diretiva IVA, tenha querido forçar os Estados-Membros a aplicarem uma taxa reduzida de IVA idêntica a todos os livros, independentemente do suporte físico em que são editados.

29 Seja como for, à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça referida no n.º 23 do presente acórdão, uma vez que o anexo III, ponto 6, da Diretiva IVA se limita a referir o fornecimento de livros em todos os suportes físicos, desde que seja respeitado o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA, os Estados-Membros podem determinar os suportes físicos aos quais é aplicável a taxa reduzida de IVA.

30 Neste contexto, importa precisar, a exemplo do Governo irlandês e como observou o advogado-geral no n.º 54 das suas conclusões, que num caso como o do processo principal, uma vez que a apreciação do consumidor médio é suscetível de variar em função do grau eventualmente diferente de penetração das novas tecnologias em cada mercado nacional e do grau de acesso aos dispositivos técnicos que permitam a esse consumidor recorrer aos livros editados noutros suportes físicos diferentes do papel, há que tomar como referência o consumidor médio de cada Estado-Membro.

31 Nestas condições, compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, como se referiu no n.º 25 do presente acórdão, se os livros editados em formato papel e os editados noutros suportes físicos são produtos suscetíveis de serem considerados semelhantes pelo consumidor médio. Incumbe a esse órgão jurisdicional avaliar, para esse efeito, se esses livros apresentam propriedades análogas e satisfazem as mesmas necessidades em função de um critério de comparabilidade na utilização para verificar se as diferenças existentes influem ou não de forma considerável ou sensível na decisão do consumidor médio de optar por um ou outro desses livros.

32 Essa resposta não varia em função do tipo de suporte utilizado, do conteúdo do livro em causa, ou em função das propriedades técnicas do suporte físico em causa, uma vez que, entre outras, são essas circunstâncias que o órgão jurisdicional de reenvio deve tomar em consideração para avaliar se os livros editados em suporte papel e os que são editados noutros suportes físicos são produtos suscetíveis de serem considerados semelhantes pelo consumidor médio.

33 Se, como observou o advogado-geral no n.º 62 das suas conclusões, essas circunstâncias são determinantes do ponto de vista do consumidor médio do Estado-Membro em causa, justifica-se que a legislação nacional não conceda à entrega de livros que assenta noutros suportes diferentes do papel a taxa reduzida de IVA aplicável à dos livros impressos. Em contrapartida, se o que importa para esse consumidor é essencialmente o conteúdo semelhante de todos os livros, independentemente do seu suporte ou das suas propriedades, a aplicação seletiva de uma taxa reduzida de IVA não se justifica.

34 Resulta do conjunto de considerações anteriores que há que responder às questões submetidas que o artigo 98.º, n.º 2, primeiro parágrafo, e o anexo III, ponto 6, da Diretiva IVA, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem, desde que o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA seja respeitado, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que sujeita os livros editados em formato papel a uma taxa reduzida de IVA e os editados noutros suportes físicos, como CD, CD-ROM ou chaves USB, à taxa normal desse imposto.

Quanto às despesas

35 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 (Terceira Secção) declara:

O artigo 98.º, n.º 2, primeiro parágrafo, e o anexo III, ponto 6, 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, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem, desde que o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado seja respeitado, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que sujeita os livros editados em formato papel a uma taxa reduzida de IVA e os editados noutros suportes físicos, como CD, CD-ROM ou chaves USB, à taxa normal desse imposto.

Assinaturas

* Língua do processo: finlandês.