

62015CC0453

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

MELCHIOR WATHELET

apresentadas em 7 de setembro de 2016 (1)

Processo C-453/15

A,

B

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesgerichtshof (Tribunal Federal de Justiça, Alemanha)]

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 56.o — Lugar da prestação de serviços — Conceito de ‘outros direitos similares’ — Transferência de licenças de emissão de gases com efeito de estufa»

1.

Neste processo que diz respeito à venda «do direito de poluir» não resisto à tentação de citar esta reflexão de M. Le Bars (2): «[c]om [a] legislação internacional e comunitária, o ar e a sua ‘patologia’, isto é, a poluição, encontram-se nas fronteiras da mercantilização. Uma tal abordagem pode parecer imoral uma vez que o conceito de direito está tradicionalmente associado a conteúdos positivos o que não é o caso da poluição. Além disso, a ideia de que agentes privados possam ganhar dinheiro com a poluição, exercendo uma função de intermediários financeiros em licenças de emissão, parece inadmissível».

2.

Tal não é evidentemente o objeto do presente reenvio prejudicial do Bundesgerichtshof (Tribunal Federal de Justiça, Alemanha) que deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 24 de agosto de 2015, o qual, a propósito das licenças de emissão de gases com efeito de estufa, interroga o Tribunal de Justiça sobre a interpretação do artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE (3). O referido reenvio foi decidido no quadro de um processo penal instaurado na Alemanha contra A e B com fundamento em cumplicidade em fraude fiscal.

3.

Em resumo, coloca-se a questão de saber se uma licença de emissão de gases com efeito de estufa, na aceção do artigo 3.o, alínea a), da Diretiva 2003/87/CE (4) — que autoriza a emitir uma tonelada de equivalente dióxido de carbono durante um determinado período constitui um «outro direito similar» na aceção do artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA.

I – Quadro jurídico

A – Direito da União

4.

O artigo 56.o, n.o 1, da diretiva IVA prevê:

«1. O lugar das prestações de serviços adiante enumeradas, efetuadas a destinatários estabelecidos fora da Comunidade ou a sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mas fora do país do prestador, é o lugar onde o destinatário tem a sede da sua atividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável para o qual foi prestado o serviço ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar onde tem domicílio ou residência habitual:

a)

Cessões e concessões de direitos de autor, de patentes, de licenças, de marcas industriais e comerciais e de outros direitos similares;

[...]»

5.

O artigo 3.o, alínea a), da Diretiva 2003/87 enuncia:

«Para efeitos da presente diretiva, entende-se por:

a)

‘Licença de emissão’, a licença de emitir uma tonelada de equivalente dióxido de carbono durante um determinado período, que só é válido para efeitos do cumprimento da presente diretiva e que é transferível em conformidade com as suas disposições;

[...]»

B – Direito alemão

6.

Nos termos do § 3a da Umsatzsteuergesetz (Lei do imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG»), com a epígrafe «Lugar das outras prestações», na sua versão aplicável aos factos do litígio no processo principal:

«1. As outras prestações são efetuadas no lugar onde o empresário exerce a sua atividade, sem prejuízo dos §§ 3b e 3f. Quando essa prestação é efetuada a partir de um estabelecimento estável, considera-se ser este o lugar da prestação.

[...]

3. Se o destinatário de uma das outras prestações referidas no n.o 4 for uma empresa, considera-se, por derrogação ao n.o 1, que a prestação é efetuada no lugar onde o destinatário exerce a sua atividade. No entanto, se a prestação for efetuada no estabelecimento estável de uma empresa, é o lugar desse estabelecimento estável que é determinante. Quando o destinatário de uma das prestações de serviços referidas no n.o 4 não seja uma empresa e tenha o seu domicílio ou sede no território de um país terceiro, considera-se que a prestação foi realizada no lugar onde tem o seu domicílio ou sede.

4. Na aceção do n.º 3, entende-se por 'outras prestações':

1)

a concessão, a transferência e a utilização de patentes, direitos de autor, direitos associados às marcas e outros direitos similares;

[...]»

II – Litígio no processo principal e questão prejudicial

7.

A e B, que trabalham para uma grande sociedade de consultoria fiscal, foram condenados pelo Landgericht Hamburg (Tribunal regional de Hamburgo, Alemanha) a penas de multa por cumplicidade em fraude fiscal no quadro de um processo relativo a um esquema de fraude ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) organizado por outro arguido, G, entre o mês de abril de 2009 e o mês de março de 2010 e que visava subtrair ao referido imposto o comércio de licenças de emissão de gases com efeito de estufa.

8.

Neste esquema de fraude estavam implicadas várias sociedades. Uma sociedade E, estabelecida na Alemanha e controlada de facto por G, comprou no estrangeiro licenças de emissão de gases com efeito de estufa isentas de IVA e revendeu-as a uma sociedade I estabelecida no Luxemburgo, dirigida igualmente por G. Esta última emitiu, a título de faturas, notas de crédito a favor da sociedade E mencionando o IVA aplicável na Alemanha e revendeu as licenças a uma sociedade C, estabelecida na Alemanha, mencionando igualmente as notas de crédito relativas a esta transação o IVA aplicável na Alemanha.

9.

Nas suas declarações provisórias de IVA relativas aos segundo, terceiro e quarto trimestres do ano 2009, a sociedade E declarou o produto da venda das licenças à sociedade I procedendo, com base em faturas falsas de alegados fornecedores nacionais, a uma dedução do IVA pago a montante. Relativamente aos meses de janeiro e de março de 2010, a sociedade não apresentou declaração provisória. Omitiu, assim, o pagamento de uma quantia total de 11484179,12 euros. A sociedade I declarou, por seu lado, para os períodos de abril a julho de 2009, de setembro de 2009 a janeiro de 2010 e de março de 2010, as prestações fornecidas à sociedade C como operações sujeitas a IVA e deduziu indevidamente o IVA que constava das notas de crédito emitidas a favor da sociedade E como imposto pago a montante, subtraindo-se assim ao pagamento da soma de 10667491,10 euros.

10.

A e B exerceram, a partir do fim do mês de maio de 2009, uma atividade de consultoria fiscal para a sociedade I e foram encarregados de elaborar um breve parecer sobre a situação desta sociedade em matéria de IVA. Neste parecer, observaram que a sociedade I só podia mencionar o IVA aplicável na Alemanha e deduzi-lo como taxa paga a montante caso dispusesse de um estabelecimento na Alemanha e aí exercesse as atividades correspondentes e que as faturas emitidas antes da criação de um estabelecimento na Alemanha deviam ser corrigidas.

11.

Com base num contrato pós-datado de arrendamento de escritórios na Alemanha, com efeitos a partir de 1 de abril de 2009, A e B, que não tinham conhecimento do papel desempenhado pela sociedade I no esquema de fraude fiscal, emitiram, em nome desta, declarações provisórias de IVA corrigidas para os meses de abril e maio de 2009, que enviaram em 12 de agosto de 2009 à Administração Fiscal. Fizeram constar dessas declarações o IVA mencionado nas notas de crédito emitidas a favor da sociedade E enquanto imposto pago a montante, no valor de 147519,80 euros para o mês de abril de 2009 e no valor de 1146788,70 euros para o mês de maio de 2009, embora considerassem «altamente provável» que a sociedade I não dispusesse de um estabelecimento na Alemanha.

12.

Chamado a decidir os recursos interpostos contra a decisão do Landgericht Hamburg (Tribunal regional de Hamburgo) por A e B bem como pelo Ministério Público, o Bundesgerichtshof (Tribunal Federal de Justiça) refere que a questão de saber se os arguidos são culpados, na qualidade de cúmplices, do crime de fraude fiscal ao abrigo nos do direito penal alemão depende de saber se os mesmos apresentaram intencionalmente declarações provisórias de IVA inexatas à Administração Fiscal, nas quais os impostos pagos a montante nos termos das notas de crédito sobre as prestações da sociedade E foram indevidamente deduzidos. Uma vez que A e B não tinham conhecimento do envolvimento das sociedades E e I no esquema de fraude em matéria de IVA organizado por G, só seria assim, prossegue o órgão jurisdicional de reenvio, se nenhuma dedução de imposto pago a montante pudesse ser feita com base nas notas de crédito emitidas em favor da sociedade E, por estas últimas não poderem mencionar o IVA. Tal só sucederia, precisa o mesmo órgão jurisdicional, no que se refere às faturas dirigidas à sociedade I que tinha a sua sede no Luxemburgo se o lugar da prestação que consiste na transferência das licenças de emissão não se situasse na Alemanha. A menção do IVA pela sociedade E em relação à sociedade I só seria contudo ilegal se, por aplicação do artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA, o lugar da prestação não se situasse junto do prestador de serviços, a sociedade E, mas do destinatário, a sociedade I, de modo que a prestação não fosse tributável na Alemanha.

13.

O Bundesgerichtshof (Tribunal Federal de Justiça) salienta que esta última condição pressupõe que, em 2009, o lugar da prestação para as transferências das licenças de emissão de gases com efeito de estufa fosse, de acordo com o §3a, n.o 4, da UStG, na sua versão aplicável aos factos do litígio no processo principal, baseada no artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA, o lugar onde o destinatário tinha a sede da sua atividade económica ou dispunha de um estabelecimento estável, o que implica saber se o comércio de tais licenças constitui um «outro direito similar» na aceção dessas disposições.

14.

O órgão jurisdicional de reenvio considera, a este propósito, que a interpretação do conceito de «outros direitos similares», na aceção do artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA, não é de tal modo evidente que não deixe lugar a nenhuma dúvida razoável. Tende, no entanto, a pensar que as referidas licenças são «similares» na aceção desta disposição, visto que o termo «similar» significa «do qual determinadas características correspondem» ou «que é comparável», na medida em que os direitos citados nesta disposição se caracterizam pelo facto de o legislador conceder ao titular um direito absoluto que lhe dá competência exclusiva para o utilizar e explorar, excluindo do mesmo outras pessoas. Neste sentido, as licenças de emissão seriam comparáveis aos

direitos de propriedade intelectual.

15.

Foi neste contexto que o Bundesgerichtshof (Tribunal Federal de Justiça) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

III – Tramitação processual no Tribunal de Justiça

16.

Foram apresentadas observações por A, B, pelo Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof (Procurador-Geral da República Federal junto do Tribunal Federal de Justiça, Alemanha), pelos Governos alemão e helénico, bem como pela Comissão Europeia. Todas as partes, exceto o Governo helénico, foram ouvidas na audiência de 13 de julho de 2016.

IV – Apreciação

A – Síntese das observações das partes

17.

A e B consideram que convém responder à questão colocada no sentido de que uma «licença de emissão» na aceção do artigo 3.o, alínea a) da Diretiva 2003/87 não constitui um «direito similar» na aceção do artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA.

18.

A salientou que este último artigo menciona cinco direitos que relevam do domínio da propriedade intelectual e completa esta enumeração por um conceito de «miscelânea» de «direitos similares». Enquanto que, segundo o Bundesgerichtshof (Tribunal Federal de Justiça), o termo utilizado na versão alemã («ähnlich») significa que os outros direitos devem ser direitos dos quais determinadas características correspondem ou «que são comparáveis» aos direitos expressamente citados, A argumenta, todavia, que de outras versões linguísticas da diretiva IVA resulta que, mais do que uma simples comparabilidade, deve existir uma ligação estreita entre os direitos expressamente referidos no artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA e os que relevam do conceito de «direitos similares». Haveria, portanto, que averiguar primeiro quais são as características essenciais dos direitos expressamente referidos. Uma licença de emissão deveria, igualmente, apresentar essas características para ser abrangida pelo conceito de «direitos similares».

19.

Segundo A, é duvidoso que o conceito de «direito absoluto» do direito alemão, e a que se refere o órgão jurisdicional de reenvio, seja pertinente. Além disso, uma licença não seria um direito absoluto e apenas daria ao seu titular um «direito de tolerância» («Duldungsanspruch») invocável face ao Estado. Este direito de tolerância seria, afinal, comparável a um crédito de direito privado, mesmo que esteja inscrito num registo público.

20.

Os termos «cession» e «concession» [«cessão» e «concessão»], utilizados na versão francesa e os seus equivalentes em outras versões linguísticas seriam um elemento determinante, mostrando que se trata de conceder um direito com vista à sua utilização, todos os direitos expressamente

referidos tendo por base uma prestação intelectual própria. Uma licença de emissão seria, por isso, um intruso em relação aos direitos de propriedade intelectual que se caracterizam pelo facto de o titular poder conceder por sua livre vontade a uma outra pessoa uma ideia que é juridicamente a sua com vista ao seu exercício, sem perder o seu direito inicial e sem dever transferi-lo para aquele que o pode utilizar.

21.

Esta interpretação seria confirmada pela génese do artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA, o qual tem a sua origem na formulação do artigo 9.o, n.o 2, alínea e), da Sexta Diretiva 77/388/CEE (5) que mencionava as cessões de patentes, marcas industriais e comerciais e outros direitos similares bem como as concessões de licenças relativas a esses direitos. Daí resultaria que «os direitos similares» devem, eles também, poder ser objeto da concessão de uma licença, o que não é o caso de uma licença de CO2.

22.

Além disso, não seria necessária uma interpretação da diretiva IVA indo além da sua redação. Ela consistiria, afinal, em aplicar, de um modo geral, o princípio do país de destino no comércio de serviços entre empresas quando este só se tornou a regra geral posteriormente aos factos do litígio no processo principal, na sequência da alteração da referida diretiva pela Diretiva 2008/8/CE (6).

23.

B acrescenta que o resultado da interpretação da diretiva IVA solicitada no presente processo deve ser considerado no contexto das consequências que dão lugar a uma responsabilidade penal, o que implica ter em conta princípios aplicáveis neste domínio e, nomeadamente, os princípios da segurança jurídica, da legalidade dos crimes e das penas, da determinação, da proibição da aplicação analógica em direito penal e do princípio da homogeneidade. Face ao princípio da determinação, seria problemático que a responsabilidade penal dependesse do conceito muito amplo de «direito similar». Por isso, apenas seria possível uma interpretação deste conceito que obrigasse a estabelecer uma ligação intrínseca entre o «direito similar» e os outros direitos citados na disposição, e que fosse para além de uma simples comparabilidade.

24.

Pelo contrário, o Procurador-Geral da República junto do Tribunal Federal de Justiça, os Governos alemão e helénico, bem como a Comissão consideram que o artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a licença a que se refere o artigo 3.o, alínea a), da Diretiva 2003/87/CE constitui um «outro direito similar».

25.

O Procurador-Geral da República junto do Tribunal Federal de Justiça observa que a lista dos direitos citados no artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA não é homogénea e que esses direitos estão submetidos a diferentes regulamentações.

26.

Quanto à determinação do lugar da prestação, o elemento determinante seria o facto de esses direitos concederem uma faculdade de utilização económica pelo destinatário que vai para além da simples exploração do direito, enquanto tal. O lugar da prestação deveria, pois, ser o lugar do estabelecimento do destinatário nos casos em que o custo da prestação de serviços efetuada

entre sujeitos passivos entra no preço do bem. Com vista a estabelecer o lugar da prestação, as características determinantes dos direitos mencionados neste artigo seriam, assim, que estes conferem direitos positivos de utilização ao seu titular, que o beneficiam economicamente com vista a continuar a criar valor acrescentado seja porque os utiliza ele próprio, seja porque os vende e os transfere a terceiros. Ora, uma licença de emissão de gases com efeito de estufa possuiria essas características predominantes.

27.

O Governo alemão salienta, em primeiro lugar, que a transferência de licenças de emissão de gases com efeito de estufa constitui uma prestação de serviços na aceção do artigo 24.o, n.o 1, da diretiva IVA e que o objeto da transferência é o direito de emissão atribuído pela licença. Observa, em seguida, que a tributação dos direitos mencionados no artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA tem lugar, em derrogação ao denominado princípio da origem (que resulta do artigo 43.o da diretiva IVA em vigor até 31 de dezembro de 2009), no Estado do destinatário, na medida em que este esteja estabelecido num país terceiro ou que se trate de um sujeito passivo, estabelecido num Estado?Membro que não seja o do prestador.

28.

Finalmente, segundo este Governo, para que um direito seja «similar», importa saber se este é comparável aos direitos referidos no artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA, e se apresenta as mesmas características que esses direitos. Não seria necessário que esse direito fosse idêntico àqueles e, por consequência, um «direito similar» não existiria unicamente em matéria de propriedade intelectual. Salientando que a enumeração constante deste artigo não contém apenas direitos protegidos, que se caracterizam pelo facto de o legislador conceder ao titular um direito absoluto, no sentido de que o mesmo tem competência exclusiva para o utilizar e explorar, considera que as licenças de emissão de gases com efeito de estufa podem ser consideradas como similares.

29.

Com efeito, apenas o titular da licença estaria autorizado a emitir uma tonelada de equivalente dióxido de carbono durante um determinado período. A exclusividade do direito de exploração derivaria de uma atribuição inscrita no registo do comércio de licenças de emissão e o titular da conta teria a possibilidade de dispor da referida licença quer utilizando?a para cumprir as suas obrigações de devolução, quer vendendo?a e transferindo?a para a conta de um outro titular.

30.

Acrescenta que a finalidade do artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA argumenta em favor da sua aplicação às licenças de emissão de gases com efeito de estufa, dado que a utilização dos direitos de emissão conferidos pelas licenças tem habitualmente lugar ali onde aquele que as comprou exerce a sua atividade económica.

31.

A República Helénica considera que resulta da redação do artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA, que a enumeração que aí está contida não é exaustiva. Os direitos sobre ativos incorpóreos que aí são mencionados teriam por característica principal oferecer ao seu titular o poder exclusivo de utilizar e de explorar os referidos direitos, excluindo outras pessoas. Por isso, os «outros direitos similares» poderiam ser considerados quer como direitos que conferem ao seu titular esse poder absoluto, quer como direitos cuja exclusividade de utilização está garantida por

direitos de crédito ou outros direitos.

32.

Faria parte desta categoria, em razão da sua natureza e das suas características, a licença de emitir uma tonelada de equivalente dióxido de carbono durante um determinado período. Com efeito, dado que cada titular do direito referido no artigo 3.o, alínea a), da Diretiva 2003/87 consta do registo do comércio de licenças de emissão previsto no artigo 19.o desta diretiva, a posição do seu titular e o seu direito de utilização estariam plenamente garantidos. É igualmente determinante que quem quer que viole as disposições do direito nacional adotadas em aplicação desta diretiva, esteja sujeito a sanções. O poder reconhecido ao titular desse direito aparentar-se-ia, pois, ao poder que corresponde àquele de que está investido o titular de um dos direitos incorpóreos expressamente previstos no artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA.

33.

Segundo a Comissão, o comércio de licenças de emissão de gases com efeito de estufa constitui uma prestação de serviços, na aceção do artigo 24.o, n.o 1, da diretiva IVA.

34.

À primeira vista, observa a Comissão, não é manifesto que o conceito de «outros direitos similares» inclua as licenças de emissão, uma vez que as situações jurídicas expressamente previstas no artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA, dizem respeito à proteção da propriedade intelectual, ao passo que as licenças representam uma autorização do Estado ou das autoridades para emitir gases com efeito de estufa. No entanto, poder-se-iam constatar semelhanças importantes entre a propriedade intelectual e essas licenças.

35.

A questão de saber se um determinado direito apresenta semelhanças com os direitos mencionados no artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA, exigiria, em primeiro lugar, uma resposta à luz do espírito e da finalidade desta disposição.

B – Análise

1. Observações preliminares

36.

Antes de mais, entendo dever precisar que a resposta do Tribunal de Justiça se deve limitar à interpretação da diretiva IVA e não às consequências que a mesma possa ter no plano penal no processo principal, o que é da competência exclusiva do órgão jurisdicional de reenvio e, o qual não interroga o Tribunal de Justiça sobre esta matéria. Estas conclusões serão, portanto, desenvolvidas tendo presente esta constatação.

37.

O Bundesgerichtshof (Tribunal Federal de Justiça) interroga-nos sobre a questão de saber se o artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, nos termos do artigo 3.o, alínea a), da Diretiva 2003/87, a licença de emitir uma tonelada de equivalente dióxido de carbono durante um determinado período constitui um «outro direito similar» na aceção do artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA.

38.

Em primeiro lugar, observa-se que o Tribunal de Justiça ainda não teve que interpretar o referido conceito na aceção do artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA.

39.

Em seguida, deve salientar-se que desde 1 de janeiro de 2010, a regra geral é a de que o lugar de uma prestação de serviços é o lugar onde o destinatário tem a sede enquanto as regras em vigor aplicáveis a este caso concreto previam o princípio do país de origem.

40.

Esta nova regra que consagra o país de destino, consta desde então do artigo 44.o da diretiva IVA, conforme alterada pela Diretiva 2008/8. Além disso, através da Diretiva 2010/23/UE, entrada em vigor em 9 de abril de 2010 (7), o legislador da União indicou que partia do princípio de que a transferência de licenças de emissão, na aceção da Diretiva 2003/87, devia ser tributada no Estado-Membro da sede do adquirente (país de destino). Esta diretiva introduziu na diretiva IVA um novo artigo 199.o que prevê expressamente que os Estados-Membros podem estabelecer que o devedor do imposto é o sujeito passivo destinatário de uma transferência de licença de emissão com efeito de estufa, e isto a fim de restringir as possibilidades de fraude ao IVA de tipo carrossel. Esta disposição, que limitava esta possibilidade a um período que terminava em 30 de junho de 2015, foi prorrogada até 31 de dezembro de 2018 pela Diretiva 2013/43/UE (8).

41.

Coloca-se, por isso, a questão de saber se, anteriormente a estas alterações e para além da formulação do artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA, já decorria da ratio legis desta ou de outras disposições ou de outros elementos que as licenças de emissão de gases com efeito de estufa deviam, tendo em conta as suas características, ser consideradas como entrando na categoria dos «direitos similares» na aceção desta disposição.

2. Quid juris quanto à natureza jurídica das licenças de emissão de gases com efeito de estufa?

42.

De acordo com o artigo 3.o, alínea a), da Diretiva 2003/87, uma licença de emissão de gases com efeito de estufa autoriza a emitir uma tonelada de equivalente dióxido de carbono durante um determinado período.

43.

Importa realçar que os terceiros que não dispõem dessa licença não têm esse direito. O seu valor económico não é, por isso, negligenciável, pois apenas aqueles que possuem as autorizações que derivam das licenças podem exercer as atividades mencionadas no Anexo I da Diretiva 2003/87. A licença é, assim, uma condição para que a empresa possa continuar a criar valor acrescentado. O direito de emitir o equivalente dióxido de carbono que daí deriva pode, além disso, ser livremente transferido e negociado no âmbito do procedimento previsto para esse efeito.

44.

A transferência de licenças de emissão de gases com efeito de estufa constitui uma prestação de serviços na aceção do artigo 24.o, n.o 1, da diretiva IVA (a operação considerada no caso

concreto consiste na «cessão de um bem incorpóreo» (9), isto é, a faculdade de emitir uma certa quantidade de CO2 no decurso de um dado período, faculdade que é representada por um título).

45.

Assim como sublinhou o Governo alemão, o objeto da transferência é, por conseguinte, o direito de emissão conferido pela licença.

46.

Todavia, a Diretiva 2003/87 não dá indícios sobre a natureza jurídica dessas licenças (10). Além disso, como já salientei anteriormente, o Tribunal de Justiça ainda não teve que se pronunciar sobre este assunto.

47.

No que respeita à Diretiva 2003/87, com efeito, «[m]uch debate on emissions trading concerns the legal basis of the scheme and its implementation into existing legal systems. The legal nature of allowances is a very controversial issue, as the [Directive 2003/87] does not contain any mention of it. Nevertheless allowances have aspects of both administrative grants or licences and of private property and it is understood that different conclusions as to their legal nature have already been reached in certain Member States» e «it is also discussed if emission allowances may be defined as intangible goods instead of concessions» (11).

48.

Aliás, «[t]he treatment of the quotas under tax law, accounting standards and financial services regulation is particularly relevant, as if it differs among countries, it may seriously affect the development of the emissions trading market» e «[w]ith regard to the tax regime applicable to emission allowances, currently there are no authoritative accounting pronouncements in either International Financial Reporting Standards (IFRS) or United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) that specifically address accounting for emissions trading schemes. Both the International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) and the Emerging Issues Task Force (EITF) have considered accounting for emissions trading schemes, but in practice no guidance has been implemented» (12).

49.

A doutrina deu diferentes interpretações à natureza jurídica das licenças de emissão de gases com efeito de estufa (13). Por exemplo, segundo o legislador francês, as licenças de emissão são bens móveis exclusivamente materializados por uma inscrição na conta do titular (14). Na Bélgica, não há definição legal da natureza jurídica das licenças, mas são consideradas como bens móveis incorpóreos (15). A doutrina belga considerou, por vezes (16), as licenças como instrumentos financeiros, uma vez que há, para os produtos financeiros derivados, um mercado secundário fundado nas licenças.

50.

Em minha opinião, as licenças de emissão de gases com efeito de estufa devem ser consideradas como bens móveis incorpóreos aos quais está associado um direito de propriedade regulamentado.

51.

As características deste direito de propriedade são nomeadamente as seguintes: i) trata-se de um direito avaliável em dinheiro (o preço das licenças transferíveis pode flutuar em função da oferta e da procura no mercado); ii) o uso (é um direito suscetível de ser utilizado, porque permite ao titular desenvolver uma atividade industrial); iii) o abuso (trata-se de um direito suscetível de ser transferido por via contratual para um outro titular). É, além disso, um direito sujeito a uma inscrição num registo público (a Diretiva 2003/87 impõe esta obrigação aos Estados-Membros e aos titulares do direito para assegurar a oponibilidade a terceiros e a coerência do regime de licenças). Trata-se, por fim, de um direito limitado no tempo (17) (porque todas as licenças estão destinadas a desaparecer quer por compensação com as emissões reais, quer pelo pedido de destruição apresentado pelo seu titular).

3. A comparabilidade das licenças de emissão com os direitos de propriedade intelectual.

52.

No que respeita ao lugar das prestações de serviços, convém recorrer prioritariamente às disposições particulares dos artigos 44.º e segs. (Título V, Capítulo 3, Secção 2) da diretiva IVA. Só se estas disposições não forem aplicáveis é que a sede da atividade económica do prestador deve, em conformidade com o artigo 43.o da diretiva IVA, ser considerada como o lugar da prestação de serviços (trata-se?ia, neste caso concreto, da sede da sociedade «E» na Alemanha).

53.

Como salienta o Bundesgerichtshof (Tribunal Federal de Justiça), no que respeita à cessão de direitos, a aplicação do artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA deve ser tida em conta. Segundo este artigo, no caso concreto, o lugar da prestação de serviços seria, em princípio, a sede da atividade económica do destinatário, ou seja, a sociedade I no Luxemburgo no presente processo.

54.

Penso (tal como a Comissão) que a primeira condição colocada por esta disposição, segundo a qual se deve tratar de prestações de serviços destinadas a sujeitos passivos estabelecidos num outro Estado-Membro que não o do prestador, está incontestavelmente preenchida, dado que o prestador se encontra na Alemanha e o destinatário no Luxemburgo. O mesmo acontece no que respeita à segunda condição, isto é, que a prestação de serviços consista em «cessões e concessões» de determinados direitos. A este respeito, convém rejeitar o argumento de A apresentado na audiência, segundo o qual os direitos referidos no artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA como os «outros direitos similares» deveriam ser suscetíveis quer de cessões quer de concessões, o que não sucede no caso das licenças de emissão que não podem ser cedidas. Com efeito, o artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA considera as duas hipóteses que não são, por conseguinte, cumulativas. Aliás, como salientou o Procurador-Geral da República junto do Tribunal Federal de Justiça, na Alemanha e na Áustria, o direito de autor não pode ser cedido (apenas pode ser concedida uma licença).

55.

Isto conduz-nos à terceira condição, a qual impõe que as licenças na aceção do artigo 3.o, alínea a) da Diretiva 2003/87 constituam «outros direitos similares» aos «direitos de autor, de patentes, de licenças, de marcas industriais e comerciais». A palavra «similares» é aqui importante, porque a tese de A consiste em sustentar que esses direitos deviam ser «idênticos», o que não é manifestamente a exigência formulada no artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA.

56.

Resulta do reenvio prejudicial que o Bundesgerichtshof (Tribunal Federal de Justiça) tem tendência a considerar que esta condição está ela própria também preenchida e sublinho que todas as partes no processo perante o Tribunal de Justiça (salvo A e B) partilham desta tese.

57.

Segundo o Bundesgerichtshof (Tribunal Federal de Justiça), o ponto de vista segundo o qual o título que materializa uma licença de emissão constitui um «outro direito similar» na aceção do §3a, n.o 4, ponto 1, da UStG e, portanto, igualmente na aceção do artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA está, desde logo, de acordo com a opinião da doutrina até ao presente unânime na Alemanha (18), da Administração Fiscal (19) e da jurisprudência (20).

58.

Partilho deste ponto de vista que me parece conforme à economia e à finalidade do artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA, ainda que as operações jurídicas expressamente referidas no artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA digam respeito à proteção da propriedade intelectual e industrial (21), enquanto as licenças referidas na Diretiva 2003/87 constituem uma autorização do Estado ou das autoridades públicas para emissão de gases com efeito de estufa (22), e isto pelas razões que exponho a seguir.

59.

Em primeiro lugar, resulta claramente do teor desta disposição que a enumeração que ali está contida é exemplificativa e não taxativa. O legislador da União escolheu manifestamente não limitar os direitos mencionados nesta disposição apenas aos direitos de propriedade industrial ou à propriedade intelectual em geral.

60.

Em segundo lugar, penso (tal como o Procurador-Geral da República junto do Tribunal Federal de Justiça), que a lista não é manifestamente homogénea porque, por «direitos de licenças», a mesma entende um conjunto de diversos direitos de exploração que podem ser diferentes dos direitos de proteção intelectual expressamente referidos. Mas podem existir licenças que incidem sobre outros direitos para além do direito de autor ou dos direitos conferidos por uma patente ou uma marca.

61.

Em terceiro lugar, o facto de as regulamentações aplicáveis às licenças de emissão de gases com efeito de estufa serem diferentes das aplicáveis aos direitos expressamente referidos no artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA, não tem importância. Aliás, o mesmo acontece com esses direitos: as marcas e as patentes devem ser registadas enquanto o direito de autor nasce logo com a criação da obra protegida. Além disso, as durações respetivas são variáveis. Na realidade, o elemento determinante não é a comparabilidade dos direitos enquanto tais, mas a da sua

transferência (cessão ou concessão). É, com efeito, o critério comum que permite a tributação harmonizada do volume de negócios; não pode haver prestação de serviços tributável na aceção da diretiva senão em caso de transferência e, neste caso, o lugar da prestação deve ser determinado (23).

62.

Aliás, examinando mais de perto, verificam-se semelhanças importantes entre a propriedade industrial e as licenças de emissão:

a)

ambas são direitos protegidos, representados por um título que o titular pode transferir para terceiros (apenas o titular da licença está autorizado a emitir uma tonelada de equivalente dióxido de carbono durante um determinado período (24));

b)

como o Bundesgerichtshof (Tribunal Federal de Justiça) indicou no seu reenvio prejudicial (25), ambas se caracterizam pelo facto de o legislador conceder ao seu titular um direito absoluto, no sentido de que dispõe do poder exclusivo de utilizar ou explorar o seu direito, obstando a que outros o façam, mesmo se o direito de propriedade intelectual tem todas as características de um direito de propriedade, isto é, usus, fructus e abusus, enquanto o direito de propriedade das licenças de emissão não é suscetível de produzir frutos civis (fructus, isto é, por meio da concessão de uma licença);

c)

as duas categorias contêm direitos avaliáveis em dinheiro, porque o valor dos direitos de autor, de patentes e de marcas bem como o valor das licenças de emissão são determinados pelo jogo da oferta e da procura no mercado;

d)

determinados direitos de propriedade intelectual estão sujeitos, tal como as licenças de emissão, a uma inscrição num registo público. A exclusividade do direito de exploração deriva da atribuição clara no registo do comércio de licenças de emissão. As licenças de emissão de gases com efeito de estufa têm uma identificação eletrónica clara e só podem figurar na conta de um único titular de conta. Por conseguinte, apenas este último tem a possibilidade de dispor da licença de emissão, quer utilizando-a para cumprir as suas obrigações de devolução (segundo a legislação em matéria de comércio de licenças de emissão), quer vendendo-a e transferindo-a para a conta de um outro titular de conta;

e)

as duas categorias de direitos estão sujeitas a uma limitação temporal, ainda que a «duração de vida» do direito de propriedade intelectual seja mais longa;

f)

além disso, nos dois casos, após a transferência, o titular do direito já não está autorizado a utilizar o direito em causa. Por conseguinte, a transferência de licenças de emissão de gases com efeito de estufa beneficia economicamente o seu titular e pode ser comparada, do ponto de vista do IVA, à cessão de patentes, de marcas, de licenças ou de direitos de autor.

63.

Em quarto lugar, como salienta a Comissão, a questão de saber se um determinado direito apresenta semelhanças com os direitos mencionados no artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA exige, antes de mais, uma resposta à luz do espírito e da finalidade desta disposição. Resulta de uma leitura sinóptica dos considerandos 4, 10, 17, 19, 20, 22 e 23 bem como dos artigos 45.º, 52.º, 53.º, 55.º e 56.º da diretiva IVA que, a fim de evitar as distorções da concorrência no mercado interno quanto às entregas de bens e às prestações de serviços intracomunitários em favor de sujeitos passivos, convém aplicar, na medida do possível, o princípio do país de destino, isto é, a tributação deve ter lugar no Estado-Membro do destinatário da entrega ou da prestação. Esta prática corresponde igualmente ao próprio princípio do IVA enquanto imposto geral sobre o consumo (26), cobrado, em princípio, no lugar do consumo.

64.

Deriva da ratio legis do artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA, que, para determinar se uma posição jurídica é «similar», importa portanto saber se, no momento da transferência, a aplicação do princípio do país de destino levanta ou não problemas. No caso dos direitos inscritos num registo público, o adquirente, a sua sede e, por conseguinte, igualmente o país de destino podem ser determinados facilmente e com uma grande certeza jurídica. Tal é o caso das licenças de emissão de gases com efeito de estufa. Pode, por isso, ser-lhes reservado um tratamento idêntico em matéria de IVA.

65.

Embora as licenças de emissão não tenham a mesma finalidade que um direito de propriedade intelectual (proteger uma atividade criativa humana), parece-me demonstrada a comparabilidade destas duas categorias para a análise do artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA.

66.

A este propósito, o que é importante do ponto de vista do tratamento fiscal é a potencialidade desses direitos de criarem um valor acrescentado. Esta condição está preenchida, no caso concreto, porque através da transferência das licenças ou das cessões de direitos de patentes ou mesmo de direitos de autor, o titular do direito exerce o seu direito de disposição em troca de um determinado preço.

4. Jurisprudência do Tribunal de Justiça

67.

Embora o artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA não tenha ainda sido objeto de uma interpretação jurisprudencial, podemos inspirar-nos no facto de que o Tribunal de Justiça já teve, no entanto, ocasião de interpretar as outras alíneas do mesmo número.

68.

No acórdão de 16 de setembro de 1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406), o Tribunal de

Justiça interpretou, no quadro de um reenvio prejudicial, o conteúdo do artigo 9.o, n.o 2, alínea e), da Sexta Diretiva 77/388 (27). O Tribunal de Justiça analisou nesse processo se os serviços de um árbitro entravam no âmbito de aplicação do conceito de «outras prestações similares» comparáveis aos serviços fornecidos pelos advogados ou consultores.

69.

Embora o advogado?geral N. Fennelly tenha sugerido ao Tribunal de Justiça uma interpretação ampla do conceito, destacando o facto de que não era necessário aplicar o princípio de interpretação fundado na identidade de género, porque uma tal situação não seria conforme à economia e ao objeto da Sexta Diretiva (28), o Tribunal de Justiça não seguiu esta interpretação.

70.

O Tribunal de Justiça sublinhou no seu acórdão que:

—

o legislador comunitário não visava profissões mas prestações, as profissões só eram mencionadas nesta disposição como meio para definir as categorias de prestações que nela são referidas (29);

—

os termos «demais prestações similares» não se referem a qualquer elemento comum das atividades heterogéneas mencionadas no artigo 9.o, n.o 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Diretiva 77/388, mas a prestações análogas em relação a cada uma destas atividades, consideradas separadamente (30);

—

uma prestação deve ser considerada análoga em relação a uma das atividades mencionadas nesse artigo, quando ambas respondem à mesma finalidade (31).

71.

Onze anos mais tarde, pelo seu acórdão de 6 de novembro de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C?291/07, EU:C:2008:609), o Tribunal de Justiça clarificou a jurisprudência antes referida.

72.

Tratava?se da interpretação da mesma disposição que deu lugar ao acórdão no processo von Hoffmann (C?145/96, EU:C:1997:406). Uma fundação de direito sueco exercia tanto atividades económicas como outras atividades e a questão que se colocava estava ligada às consequências fiscais de determinadas prestações de consultor de que a fundação queria beneficiar apenas quanto às suas atividades que não entravam no âmbito de aplicação da diretiva IVA.

73.

O Tribunal de Justiça recordou, no n.o 24 do seu acórdão, o objetivo das regras que determinam o lugar de conexão fiscal das prestações de serviços que é evitar, por um lado, os conflitos de competência suscetíveis de conduzir a duplas tributações e, por outro, a não tributação de receitas. Continuou o seu raciocínio, fazendo uma interpretação teleológica da disposição em

causa, mencionando que o artigo 9.o, n.o 2, alínea e) (32), não precisava se a sua aplicação estava sujeita à condição de o sujeito passivo destinatário de uma prestação de serviços utilizar essa prestação para efeitos da sua atividade económica (33).

74.

Além disso, acrescentou que essa interpretação:

—

se coaduna com o objetivo prosseguido pelo artigo em causa que é uma regra de conflitos que visa evitar os riscos de dupla tributação e de não tributação (34);

—

está em conformidade com as finalidades e as regras de funcionamento do regime comunitário do IVA, na medida em que garante que o consumidor final da prestação de serviços suporte o custo final do IVA devido (35);

—

é igualmente conforme com o princípio da segurança jurídica e permite reduzir os encargos dos comerciantes que operam em todo o mercado único e facilitar a livre circulação de serviços (36).

75.

Esta interpretação extensiva foi confirmada pelo Tribunal de Justiça no processo relativo à isenção das operações de gestão do património constituído por valores mobiliários. Assim, no n.o 54 do acórdão de 19 de julho de 2012, Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484), o Tribunal de Justiça sublinhou o seguinte:

«Na medida em que a gestão de carteiras de títulos efetuada pelo Deutsche Bank no litígio no processo principal é uma prestação de natureza financeira e na medida em que o artigo 56.o, n.o 1, alínea e), da diretiva [IVA] não pode ser interpretado estritamente [v., neste sentido, acórdãos de 26 de setembro de 1996, Dudda (C?327/94, EU:C:1996:355, n.o 21), bem como de 27 de outubro de 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank (C?41/04, EU:C:2005:649, n.o 34 e jurisprudência referida)], há que considerar que esta atividade, como operação financeira, é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 56.o, n.o 1, alínea e), da diretiva [IVA]» (o sublinhado é meu).

76.

Neste último acórdão Levob Verzekeringen e OV Bank (C?41/04, EU:C:2005:649), o Tribunal de Justiça devia pronunciar-se sobre o lugar de conexão para efeitos fiscais das «prestações de serviços de consultores, engenheiros, gabinetes de estudo, advogados, peritos contabilistas e demais prestações similares» e indicou que a disposição pertinente da diretiva não visava «profissões, como as dos advogados, consultores, peritos contabilistas ou engenheiros, mas as prestações efetuadas por esses profissionais e as que lhes sejam equiparadas» (37).

77.

Esta interpretação teleológica dessas disposições da diretiva IVA é, além disso, conforme ao princípio geral de interpretação do direito da União, tal como expresso pelo Tribunal de Justiça no acórdão Cilfit e o. (38). A este propósito, cada disposição do direito da União deve ser analisada

no seu contexto jurídico e interpretada à luz do conjunto das disposições desse direito, das suas finalidades e do estado da sua evolução na data em que a aplicação da disposição em causa deve ser feita.

78.

Transpostos para o presente processo, os princípios que ressaltam da jurisprudência citada, conduzem à conclusão de que as licenças de emissão se inserem na categoria dos «outros direitos similares» mencionada no artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA. Não só o direito que conferem é comparável, do ponto de vista das suas características, aos direitos de propriedade intelectual, mas também semelhante interpretação é compatível com a finalidade específica do artigo 56.o que é evitar a dupla tributação e o risco de não tributação.

79.

Considerando que a utilização dos direitos de emissão conferidos pelas licenças tem habitualmente lugar onde aquele que comprou as licenças exerce a sua atividade económica e que o adquirente explora ele próprio uma instalação para cujas emissões as licenças devem ser restituídas ou revendidas, a aplicação do artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA conduz, assim, a uma solução racional do ponto de vista fiscal, uma vez que os serviços em causa estão sujeitos ao regime do IVA do Estado-Membro em cujo território as pessoas que compraram as licenças exercem a sua atividade económica (39).

5. Qual é a prática nos Estados-Membros?

80.

Esta questão merece análise não apenas porque, no processo perante o Tribunal de Justiça, a República Federal da Alemanha sustentou que todos os outros Estados-Membros tinham adotado uma orientação igual à sua, mas também porque a mesma poderia confirmar a minha análise, na ausência de uma outra interpretação nos Estados que pudesse corresponder melhor à finalidade do regime do IVA, em geral, e do artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA, em particular.

a) Posição do Comité Consultivo do IVA

81.

Este Comité, instituído nos termos do artigo 398.o da diretiva IVA, que é composto por representantes dos Estados-Membros e da Comissão, chegou à mesma conclusão.

82.

Na linha da proposta da Comissão, o Comité Consultivo do IVA considerou que as licenças de emissão regidas pela Diretiva 2003/87 estavam abrangidas pelo artigo 9.o, n.o 2, alínea e), da Sexta Diretiva. O conteúdo desta disposição corresponde em grande parte ao do artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA.

83.

Em 14 de outubro de 2004, adotou as orientações seguintes:

b) Prática dos Estados-Membros

84.

Numa grande maioria dos Estados-Membros (21 das 25 (40) ordens jurídicas examinadas), aplica-se às licenças de emissão de gases com efeito de estufa uma disposição nacional correspondente ao artigo 56.o, n.o 1, da diretiva IVA. Esta constatação fundamenta-se nas disposições nacionais que se alinham pelas orientações emitidas pelo Comité Consultivo do IVA em 2004 (41).

85.

Nesse quadro, convém salientar que, em dois Estados-Membros (Estónia e Eslováquia), as cessões de licenças de emissão de gases com efeito de estufa foram explicitamente previstas como uma questão distinta na lei nacional que transpõe o artigo 56.o, n.o 1, da diretiva IVA.

86.

Em numerosos outros Estados-Membros (Bélgica, Bulgária, República Checa, Irlanda, França (42), Lituânia, Hungria, Áustria, Eslovénia, Finlândia (43), Suécia, Reino Unido), foram emitidos pelas administrações competentes avisos, circulares ou recomendações para que as cessões das referidas licenças de emissão sejam consideradas como abrangidas pela disposição nacional correspondente ao artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA.

87.

Em três outros Estados-Membros (Espanha, Itália (44), Polónia), resulta das práticas administrativas sob a forma de decisões individuais tomadas pelas administrações fiscais que as cessões de licenças de emissão de gases com efeito de estufa foram consideradas como constituindo transações para as quais o lugar das prestações se situa no lugar onde o destinatário está estabelecido.

88.

Finalmente, em quatro outros Estados-Membros, os trabalhos preparatórios (Dinamarca, Luxemburgo, Países Baixos), ou a correspondência entre Ministérios (Letónia), dão conta de um ponto de vista similar.

89.

É importante sublinhar a este respeito que, enquanto em certas ordens jurídicas, as cessões de licenças de emissão foram explicitamente classificadas como «direitos similares» (Itália, Países Baixos, Eslovénia, Finlândia, Suécia), existem outras em que as referidas licenças de emissão foram simplesmente qualificadas como abrangidas pela disposição nacional que corresponde ao artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA, sem conterem qualquer precisão quanto à categoria específica à qual as referidas licenças de emissão estão afetas (Bélgica, Bulgária, República Checa, Dinamarca, Alemanha, Irlanda, Espanha, França, Itália, Letónia, Luxemburgo, Hungria, Áustria, Polónia, Reino Unido), ou então precisando uma categoria específica «cessão de licenças de emissão de gases com efeito de estufa» (Estónia, Eslováquia), diferente das categorias enunciadas expressamente na referida alínea a) do n.o 1 do artigo 56.o da diretiva IVA.

90.

Por outro lado, convém salientar que a jurisprudência nesses diferentes Estados-Membros que aborda a questão da fixação do lugar de tributação das cessões de licenças de emissão de gases

com efeito de estufa antes de 2010 parece pouco desenvolvida.

91.

Para as outras ordens jurídicas (Grécia, Chipre, Malta, Roménia), não foi possível identificar se e/ou como as cessões de licenças de emissão de gases com efeito de estufa estavam classificadas para efeitos de IVA e, por isso, qual era o lugar da prestação quanto às referidas cessões.

92.

Resulta de tudo o que precede que o conceito de «outros direitos similares» previsto no artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da diretiva IVA, deve ser interpretado no sentido de que engloba igualmente as licenças de emissão de gases com efeito de estufa.

V – Conclusão

93.

Por estas razões e recordando que a regra geral é agora a de que o lugar da prestação de serviços se situa onde está estabelecido o destinatário, proponho ao Tribunal de Justiça que responda à questão prejudicial colocada pelo Bundesgerichtshof (Tribunal Federal de Justiça, Alemanha) da seguinte forma:

O conceito de «outros direitos similares» previsto no artigo 56.o, n.o 1, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que engloba igualmente as licenças de emissão conforme definidas no artigo 3.o, alínea a), da Diretiva 2003/87/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de outubro de 2003, relativa à criação de um regime de comércio de licenças de emissão de gases com efeito de estufa na Comunidade e que altera a Diretiva 96/61/CE do Conselho.

(1) Língua original: francês.

(2) Le Bars, B., «La nature juridique des quotas d'émission de gaz à effet de serre après l'ordonnance du 15 avril 2004, Réflexions sur l'adaptabilité du droit des biens», La Semaine juridique, Édition générale n.o 28, 7 de julho de 2004, doctr. 148.

(3) 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), na versão em vigor em 2009 (a seguir «diretiva IVA»).

(4) Diretiva 2003/87/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de outubro de 2003, relativa à criação de um regime de comércio de licenças de emissão de gases com efeito de estufa na Comunidade e que altera a Diretiva 96/61/CE do Conselho (JO 2003, L 275, p. 32).

(5) 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).

(6) Diretiva do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços (JO 2008, L 44, p. 11).

(7) Diretiva do Conselho, de 16 de março de 2010, que altera a Diretiva 2006/112 relativa ao

sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, no que se refere à aplicação facultativa e temporária de um mecanismo de autoliquidação ao fornecimento ou prestação de certos serviços que apresentam um risco de fraude (JO 2010, L 72, p. 1). O considerando 3 da Diretiva 2010/23 qualifica a transferência de licenças de emissão de «particularmente vulneráveis à fraude».

(8) Diretiva do Conselho, de 22 de julho de 2013, que altera a Diretiva 2006/112 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, no que diz respeito à aplicação facultativa e temporária de um mecanismo de autoliquidação ao fornecimento ou prestação de certos bens e serviços que apresentam um risco de fraude (JO 2013, L 201, p. 4).

(9) Artigo 25.o, alínea a), da diretiva TVA.

(10) No que respeita ao tratamento fiscal, v. o relatório realizado para a Comissão (Direção-Geral «Fiscalidade e União aduaneira») pela Copenhagen Economics, Tax treatment of ETS allowances, Options for improving transparency and efficiency, outubro de 2010.

(11) Uma grande parte das discussões relativas ao comércio de licenças de emissão incide sobre a base jurídica deste regime e a sua implementação nos sistemas jurídicos existentes. A natureza jurídica das licenças de emissão é um problema muito controverso, dado o facto de a Diretiva 2003/87 não conter qualquer referência a este propósito. No entanto, as licenças têm características, ao mesmo tempo de concessões ou licenças administrativas bem como de propriedade privada e, aparentemente, alguns Estados-Membros chegaram a conclusões diferentes sobre esta natureza jurídica. A discussão incide igualmente sobre a questão de saber se as licenças de emissão podem ser definidas como bens incorpóreos (e não licenças administrativas) (a tradução é minha). V. Colangelo, M., Creating property rights, Law and Regulation of Secondary Trading in the European Union, Martinus Nijhoff, 2012, p. 162 e 165 (que faz referência a Jacometti, V., Lo scambio di quote di emissione. Analisi di un nuovo strumento di tutela ambientale in prospettiva comparatistica, Milão, Giuffrè, 2010).

(12) O tratamento das licenças de emissão em direito fiscal, nas normas de contabilidade e na regulamentação dos serviços financeiros é particularmente relevante, uma vez que, se ele fosse diferente segundo os países, isso poderia prejudicar seriamente o desenvolvimento do mercado das licenças de emissão. No que respeita ao regime fiscal aplicável às licenças de emissão, não há atualmente declarações de autoridades contabilísticas que tenham força vinculativa nem nas International Financial Reporting Standards (IFRS) nem nos United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP), que abordaram especificamente a contabilidade dos regimes de licenças de emissão. Por seu turno, o International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) e a Emerging Issues Task Force (EITF) examinaram a contabilidade dos regimes de licenças de emissão, mas na prática não foi implementada qualquer orientação (a tradução é minha). Colangelo, op. cit., págs. 169 e 170.

(13) V. Le Bars, B., «La nature juridique des quotas d'émission de gaz à effet de serre après l'ordonnance du 15 avril 2004, Réflexions sur l'adaptabilité du droit des biens», La Semaine juridique, Edição geral n.º 28, de 7 de julho de 2004, doct. 148; Richelle, I., «Emission Trading: Accounting Tax Regime in Belgium», Bulletin for International Taxation, agosto/setembro de 2008, p. 414 a 421 (v., também, Richelle, I., «Emission trading: accounting and tax aspects», in Lang, M., e Vanistendael, F. (editores), Accounting and Taxation & Assessment of ECJ Case Law, EATLP International Tax Series, 2007, vol. 5).

(14) V. artigo L?229?18?II do Code de l'environnement (Código do Ambiente), aprovado pela ordonnance [decreto] de 15 de abril de 2004.

(15) V. Richelle, I., op. cit. p. 418.

(16) V. Richelle, I., op. cit. p. 416.

(17) Não se trata de um prazo de prescrição, mas sim de um prazo ligado à existência do direito em si.

(18) V. Küffner/Stöcker/Zugmaier, UStG, 114. Lfg., § 3a n.o 121; Meyer/Holitz/Nagel/Krüger in Elspas/Salje/Stewing, Emissionshandel, Cap. 45, n.o 3 e segs.; Adam/Hentschke/Kopp/Assenmacher, Handbuch des Emissionshandelsrechts, Cap. 8.7.

(19) V. Circular do Ministério das Finanças alemão, de 2 de fevereiro de 2005, BStBl. I 2005, p. 494 (v. anexo 1 das observações da Comissão).

(20) V. acórdão de 21 de junho de 2013, FG Düsseldorf, 1 K 2550/11 U.

(21) É interessante salientar aqui que, segundo o artigo 7.o do Regulamento (CE) n.o 1777/2005 do Conselho, de 17 de outubro de 2005, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 77/388 (JO 2005, L 288, p. 1), a cessão de direitos de transmissão televisiva de jogos de futebol por organismos estabelecidos num país terceiro a sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade é equiparada aos direitos de propriedade intelectual antes referidos.

(22) V. artigos 4.º e segs. e artigo 13.o da Diretiva 2003/87. As emissões de gases com efeito de estufa geradas por uma atividade na aceção da Diretiva 2003/87 necessitam uma autorização, a qual o operador de uma instalação pode requerer nas condições referidas no artigo 6.o desta diretiva. No âmbito do regime de comércio de licenças de emissão da União Europeia, os operadores de instalações devem devolver todos os anos um número de licenças de emissão de gases com efeito de estufa correspondente às suas emissões efetivas. Se um operador consegue reduzir as emissões da sua instalação, pode vender no mercado as licenças de emissão de que já não tem necessidade. No caso inverso, deve comprar licenças de emissão para preencher a sua obrigação de devolução. Se um operador da instalação não satisfizer esta obrigação de devolução, será objeto de sanções financeiras.

(23) Esta determinação não é evidentemente necessária para as transferências isentas [v. a título de exemplo, artigo 135.o, n.o 1, alíneas f) e j) a l), da diretiva IVA].

(24) V. artigo 3.o, alínea a), da Diretiva 2003/87.

(25) V. n.os 29 e segs.

(26) V. artigo 1.o, n.o 2, da diretiva IVA.

(27) Que corresponde ao conteúdo atual do artigo 56.o, n.o 1, alínea c) da diretiva IVA.

(28) V. as suas conclusões no processo von Hoffmann (C?145/96, EU:C:1997:218, n.os 17 e 23).

(29) V. acórdão de 16 de setembro de 1997, von Hoffmann (C?145/96, EU:C:1997:406, n.o 15).

(30) V. acórdão de 16 de setembro de 1997, von Hoffmann (C?145/96, EU:C:1997:406, n.o 20).

(31) V. acórdão de 16 de setembro de 1997, von Hoffmann (C?145/96, EU:C:1997:406, n.o 21).

(32) Atualmente, artigo 56.o, n.o 1, alínea c), da diretiva IVA.

(33) V. acórdão de 6 de novembro de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C?291/07, EU:C:2008:609, n.o 28).

(34) V. acórdão de 6 de novembro de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C?291/07, EU:C:2008:609, n.o 30). Em conformidade com jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, o objetivo das disposições que determinam o lugar de conexão fiscal das prestações de serviços é evitar, por um lado, conflitos de competência suscetíveis de conduzir a dupla tributação e, por outro, a não tributação de receitas (acórdão de 30 de abril de 2015, SMK, C?97/14, EU:C:2015:290).

(35) V. acórdão de 6 de novembro de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C?291/07, EU:C:2008:609, n.o 32).

(36) V. acórdão de 6 de novembro de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C?291/07, EU:C:2008:609, n.o 33).

(37) Acórdão de 27 de outubro de 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank (C?41/04, EU:C:2005:649, n.o 37).

(38) V. acórdão de 6 de outubro de 1982, Cilfit e o. (283/81, EU:C:1982:335, n.o 20).

(39) V., neste sentido, acórdão de 12 de maio de 2005, RAL (Channel Islands) e o. (C?452/03, EU:C:2005:289, n.o 33).

(40) O regime alemão não foi evidentemente analisado; faltaram?nos os dados para examinar o regime jurídico português e a República da Croácia ainda não era membro da União Europeia em 2009.

(41) Para uma lista das orientações emitidas pelo Comité Consultivo do IVA, v. sítio da internet no seguinte endereço:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/guidelines?vat?committee?meetings_

(42) É de notar que, em França, país de origem do pedido das orientações do Comité Consultivo do IVA relativas às licenças de emissão de gases com efeito de estufa do ponto de vista do IVA, foi decidido, em junho de 2009, isentar temporariamente de IVA as cessões das referidas licenças de emissão enquanto operações que incidem sobre títulos.

(43) A doutrina finlandesa reconhece que não era claro que todos os Estados?Membros tivessem adotado este ponto de vista e, na Bélgica, falava?se antes de um «consenso».

(44) Convém precisar que o processo perante a Administração Fiscal italiana dizia respeito a um adquirente de licenças de emissão de gases com efeito de estufa estabelecido na Suíça.