Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
PAOLO MENGOZZI
apresentadas em 14 de maio de 2014 [1]

Processo C-219/13

K Oy

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Korkein hallinto-oikeus (Finlândia)]

«Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Diretiva 2009/47/CE — Aplicação de uma taxa reduzida de IVA unicamente aos livros impressos, com exclusão de livros noutros suportes físicos (CD, CD-ROM, 'pen' USB) — Aspetos concretos e específicos — Neutralidade fiscal»

I – **Introdução**

1. Um regime jurídico nacional que concede uma taxa reduzida de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») unicamente aos livros impressos, com exclusão dos livros noutros suportes físicos, como, por exemplo, CD, CD-ROM ou «pen» USB, é contrário às disposições da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado [2], e ao princípio da neutralidade fiscal?

2. Esta é, em substância, a questão submetida ao Tribunal de Justiça pelo Korkein hallinto-oikeus (Finlândia), no âmbito de um litígio que opõe a sociedade K Oy (a seguir «K») ao Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, ou seja, a administração tributária finlandesa, a respeito de uma decisão prévia da Keskusverolautakunta (Comissão Central dos Impostos), pela qual esta indeferiu o pedido de K, relativo aos exercícios fiscais de 2011 e de 2012, que visava saber se a taxa reduzida de IVA de 9%, aplicável aos livros impressos, podia ser aplicada aos áudio-livros e aos livros eletrónicos, armazenados em suportes físicos e que reproduzem o texto escrito de livros impressos, editados por aquela sociedade.

3. Em primeiro lugar, a Comissão Central dos Impostos entendeu que, nos termos do § 85a, n.º 1, ponto 7, e n.º 3, da Lei 1265/1997 relativa ao IVA (arvonlisäverolaki 1265/1997), só é considerada «livro» uma publicação sob a forma impressa ou realizada em termos comparáveis.

4. Em segundo lugar, esta comissão considerou que o artigo 98.º, n.º 2, primeiro parágrafo e o anexo III, ponto 6, da Diretiva IVA, conforme alterada pela Diretiva 2009/47/CE do Conselho, de 5 de maio de 2009, no que diz respeito às taxas reduzidas do imposto sobre o valor acrescentado [3], bem como o princípio da neutralidade fiscal não se opunham à aplicação à venda de livros armazenados em suportes físicos que não o papel da taxa normal de IVA, ou seja, neste caso, 23% do valor tributável, em vez da taxa reduzida de 9% aplicada aos livros impressos. Com efeito, segundo a

1 — Língua original: francês.
2 — JO L 347, p. 1.
3 — JO L 116, p. 18.

Comissão Central dos Impostos, os áudio-livros e os livros eletrónicos armazenados em suportes físicos diferentes do papel, atendendo à sua natureza, às suas características e ao tipo de utilização que lhes é dado, equiparam-se a livros semelhantes disponíveis sob forma eletrónica, aos quais não se aplicam as taxas reduzidas, nos termos do artigo 98.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA.

5. A K interpôs, então, no Korkein hallinto-oikeus um recurso da decisão prévia da Comissão Central dos Impostos, em que pediu, por um lado, que essa decisão seja anulada e, por outro, que seja declarado que os áudio-livros e os livros eletrónicos armazenados em suportes físicos como os CD, os CD-ROM ou as «pen» USB e outros produtos semelhantes descritos na petição, são considerados, na aceção do § 85 a, n.º 1, ponto 7, da Lei 1265/1997 relativa à la TVA, livros impressos, cuja venda está sujeita a uma taxa reduzida de IVA.

6. Após pedir o parecer do Valtiovarainministeriö (Ministério das Finanças), o qual, em substância, aderiu à posição assumida pela Comissão Central dos Impostos, o Korkein hallinto-oikeus decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 98.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Diretiva [IVA], e o anexo III, ponto 6, da mesma, na redação da Diretiva 2009/47, 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 armazenados noutros suportes físicos como, por exemplo, CD, CD-ROM e «pen» USB?

Para a resposta à questão antecedente é relevante:

— saber se o livro em causa se destina a ser lido ou a ser ouvido (áudio-livro);

— saber se existe uma versão impressa, de igual conteúdo, do livro ou áudio-livro armazenado em CD, CD-ROM, «pen» USB ou noutro suporte físico equivalente;

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

7. Esta questão foi objeto de observações escritas apresentadas pelos Governos finlandês, alemão, estónio, irlandês e grego, bem como pela Comissão Europeia.

8. Estas partes interessadas foram também ouvidas na audiência, realizada em 13 de março de 2014, exceto os Governos alemão e estónio que não se fizeram representar na mesma.

II – **Análise**

9. O artigo 96.º da Diretiva IVA especifica que à entrega de bens e à prestação de serviços é aplicável uma taxa de IVA idêntica, qualificada de taxa normal.

10. Em derrogação deste princípio, o artigo 98.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, confere aos Estados-Membros a faculdade de aplicarem taxas reduzidas apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do anexo III da mesma diretiva.

11. Enquanto, antes da alteração introduzida pela Diretiva 2009/47, o ponto 6 do anexo III visava o «[f]ornecimento de livros [...]», esta diretiva substituiu o texto do ponto 6 do referido anexo, especificando que, doravante, o mesmo abrangia o «[f]ornecimento de livros *em todos os suportes físicos* [...]» [4].

12. Tendo a República da Finlândia legitimamente optado, à semelhança da grande maioria dos Estados-Membros [5], pela aplicação de uma taxa reduzida de IVA ao fornecimento de livros impressos — de resto, já na vigência do artigo 12.º, n.º 3, alínea a) e do anexo H, ponto 6, da Sexta Diretiva 77/388/CEE [6], que precederam o artigo 98.º, n.º 1 e o anexo III da Diretiva IVA — a questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio visa saber, em substância, se, em virtude da alteração introduzida pela Diretiva 2009/47, os Estados-Membros são obrigados a estender a aplicação dessa taxa reduzida de IVA ao fornecimento de livros em suportes físicos diferentes do papel, como, por exemplo, CD, CD-ROM e «pen» USB.

13. Os Governos intervenientes no processo propõem que seja dada resposta negativa a esta questão. Em substância, apoiam a sua argumentação no caráter facultativo da aplicação das taxas reduzidas de IVA, no caráter puramente técnico da alteração introduzida pela Diretiva 2009/47, bem como no facto de o fornecimento de livros em suporte de papel e o de livros noutros suportes físicos não serem comparáveis. Limitar a aplicação da taxa reduzida de IVA unicamente ao fornecimento de livros em suporte de papel não viola, portanto, o princípio da neutralidade fiscal. Em todo o caso, os governos defendem que compete aos Estados-Membros, bem como aos órgãos jurisdicionais nacionais, verificar, de forma concreta, a relação concorrencial que existe entre estas diferentes categorias de livros.

14. Pelo contrário, nas suas observações escritas, a Comissão considerou que a aplicação seletiva da taxa reduzida de IVA unicamente aos livros em suporte de papel colide com o objetivo, prosseguido pela Comissão e pelo legislador da União aquando da adoção da Diretiva 2009/47 que alterou o anexo III, ponto 6, da Diretiva IVA, de assegurar o respeito do princípio da neutralidade fiscal entre todos os livros, seja qual for o seu suporte físico, que, essencialmente, fornecem os mesmos conteúdos informativos.

15. Todavia, na audiência, a Comissão, na sequência da leitura das observações das outras partes interessadas, pretendeu «moderar» a sua posição. Considerando que era possível que o legislador da União, ao adotar a Diretiva 2009/47, tivesse querido demarcar-se da proposta de diretiva da Comissão, de 7 de julho de 2008, que levou à adoção da Diretiva 2009/47 [7], e não tornar obrigatória a taxa reduzida de IVA para o fornecimento de todos os livros independentemente do seu suporte físico, a Comissão sustentou, por isso, que o artigo 98.º, n.º 2, primeiro parágrafo, e o anexo III, ponto 6, da Diretiva IVA, conforme alterada, pela Diretiva 2009/47, não se opõem *necessariamente* a um regime jurídico nacional que aplique uma taxa reduzida de IVA unicamente aos livros impressos, com exclusão dos livros armazenados noutros suportes físicos que forneçam, essencialmente, os mesmos conteúdos informativos, *na medida em que o princípio da neutralidade fiscal seja respeitado*.

4 — O sublinhado é meu. Como todas as partes interessadas fizeram notar, o presente processo diz respeito não ao tratamento fiscal dos livros eletrónicos, ou seja fornecidos por via eletrónica, mas unicamente aos disponíveis num suporte físico, seja ele qual for.

5 — Segundo um documento da Comissão, que recapitulava as taxas de IVA aplicadas nos Estados-Membros da União Europeia em 13 de janeiro de 2014, 26 dos 28 Estados-Membros aplicam uma taxa reduzida de IVA ao fornecimento de livros impressos [v. documento taxud.c.1(2014) 48867, p. 4].

6 — 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 L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

7 — Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às taxas reduzidas do imposto sobre o valor acrescentado [COM(2008) 428 final].

16. Pela minha parte, antes de mais, devo recordar que, no que diz respeito quer ao anexo H da Sexta Diretiva 77/388 quer ao anexo III da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça decidiu que não é proibido que os Estados-Membros procedam a uma aplicação seletiva da taxa reduzida no âmbito de uma mesma categoria de prestações de serviços, desde que essa interpretação não crie um risco de distorção da concorrência [8], ou seja, que a mesma respeite o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA [9].

17. O Tribunal de Justiça concluiu recentemente que o exercício da possibilidade de proceder a uma aplicação seletiva da taxa reduzida de IVA reconhecida aos Estados-Membros «está sujeito à dupla condição de, por um lado, isolar apenas, para efeitos de aplicação da [referida] taxa [...], aspetos concretos e específicos da categoria de prestações [de serviços] em causa e, por outro, respeitar o princípio da neutralidade fiscal» [10].

18. A afirmação desta dupla condição é relativamente recente.

19. Com efeito, se até à prolação do acórdão de 6 de maio de 2010, Comissão/França (EU:C:2010:253), o Tribunal de Justiça formulava a limitação da aplicação de uma taxa reduzida de IVA a «aspetos concretos e específicos» de uma mesma categoria de prestações de serviços como uma *faculdade* concedida aos Estados-Membros pela Diretiva IVA, *com a ressalva de respeitar o princípio da neutralidade fiscal* [11], este acórdão, confirmado pelo acórdão Pro Med Logistik e Pongratz (EU:C:2014:111), já referido, transforma-a numa verdadeira *condição, autónoma face ao respeito do princípio da neutralidade fiscal*, à qual está subordinada a aplicação seletiva de uma taxa reduzida no âmbito de uma mesma categoria de prestações de serviços [12].

20. Segundo o Tribunal de Justiça, estas duas condições visam assegurar que os Estados-Membros só façam uso desta possibilidade em condições que garantam a aplicação simples e correta da taxa reduzida escolhida assim como a prevenção de qualquer eventual fraude, evasão ou abuso [13].

21. A transformação dos «aspetos concretos e específicos» numa condição autónoma de aplicação seletiva de uma taxa reduzida de IVA no âmbito de uma mesma categoria, prevista no anexo III da Diretiva IVA, torna um pouco mais rígido o exame a que o Tribunal de Justiça é chamado a proceder. Com efeito, doravante, este exame torna-se sistemático, prévio ao que visa verificar a observância do respeito do princípio da neutralidade fiscal. Embora, depois da sua transformação em verdadeira condição de aplicação seletiva de uma taxa reduzida de IVA, o Tribunal de Justiça tenha continuado a admitir que a condição relativa aos «aspetos concretos e específicos» podia ser satisfeita, a admissão deste novo estatuto implica, no entanto, que a mesma possa não o ser, sem que, por isso, o Tribunal de Justiça e os órgãos jurisdicionais nacionais devam necessariamente examinar a condição do respeito do princípio da neutralidade fiscal.

22. Assim sendo, há que examinar estas duas condições de aplicação seletiva de uma taxa reduzida de IVA no âmbito de uma mesma categoria, prevista no anexo III da Diretiva IVA.

8 — V., em especial, acórdãos Comissão/França (C-94/09, EU:C:2010:253, n.º 25) e Pro Med Logistik e Pongratz (C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111, n.º 43).

9 — V., neste sentido, acórdãos Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, n.º 43); Comissão/França (EU:C:2010:253, n.º 26) e Pro Med Logistik e Pongratz (EU:C:2014:111, n.º 44).

10 — V., em especial, neste sentido, acórdãos Comissão/França (EU:C:2010:253, n.º 30) e Pro Med Logistik e Pongratz (EU:C:2014:111, n.º 45).

11 — V. acórdãos Comissão/França (C-384/01, EU:C:2003:264, n.os 25 e 26) e Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (EU:C:2008:184, n.º 43).

12 — V. acórdãos Comissão/França (EU:C:2010:253, n.º 30) e Pro Med Logistik e Pongratz (EU:C:2014:111, n.º 45).

13 — V., neste sentido, acórdão Pro Med Logistik e Pongratz (EU:C:2014:111, n.º 45).

A – *Quanto aos «aspetos concretos e específicos» no âmbito de uma mesma categoria de entrega de bens*

23. No presente processo, nenhuma das partes interessadas suscita qualquer dúvida quanto à satisfação da primeira condição. Com efeito, todos parecem admitir, pelo menos implicitamente, que, no âmbito da categoria do fornecimento de livros em todos os suportes físicos, os livros armazenados em suportes diferentes do papel podem constituir «aspetos concretos e específicos» dessa categoria.

24. Recordamos que os processos em que o Tribunal de Justiça concluiu e teve de se pronunciar sobre a existência desses «aspetos concretos e específicos» no âmbito de uma mesma categoria referida nas disposições da Sexta Diretiva 77/388 (nomeadamente o seu anexo H) ou, em seguida, no anexo III da Diretiva IVA, dizem respeito simultaneamente a atividades abrangidas pela qualificação de entregas de bens e de prestações de serviços.

25. É assim que, a respeito do fornecimento de mercadorias, o Tribunal de Justiça admitiu que era legítimo que a República Francesa limitasse a aplicação de uma taxa reduzida apenas à subscrição de um fornecimento mínimo de energia, na medida em que tal aplicação se circunscrevia a aspetos concretos e específicos do fornecimento de gás natural e de eletricidade [14].

26. Do mesmo modo, no caso da prestação de serviços, o Tribunal de Justiça declarou que os Estados-Membros estavam autorizados a aplicar uma taxa reduzida de IVA a aspetos concretos e específicos do abastecimento de água referido no anexo H, categoria 2, da Sexta Diretiva 77/388, tais como a instalação de um ramal de ligação individual [15], que o transporte de cadáveres em veículo constituía um elemento concreto e específico entre as prestações de serviços realizadas pelas agências funerárias [16], ou ainda que, entre a categoria das prestações de serviços de transporte de pessoas e bagagens referidas no anexo III, n.º 5, da Diretiva IVA, a atividade de transporte urbano de passageiros em táxi poderia constituir um aspeto concreto e específico da referida categoria, na medida em que era identificável como tal, separadamente de outras prestações dessa categoria [17].

27. Que o Tribunal de Justiça tenha tido que estabelecer o critério dos «aspetos concretos e específicos», suscetível de permitir a aplicação seletiva de uma taxa reduzida essencialmente no quadro da prestação de serviços, não é nada surpreendente. Com efeito, no âmbito de categorias de prestações de serviços frequentemente formuladas de forma genérica, como o «abastecimento de água» ou «o transporte de pessoas e respetivas bagagens», encontram-se, geralmente, numerosas operações em cadeia ou diversas prestações de serviços.

28. Seja como for, como ilustra o acórdão Comissão/França (EU:C:2003:264), relativo ao fornecimento de eletricidade e de gás, esta jurisprudência é suscetível de ser aplicada à entrega de bens.

29. Falta, ainda, saber o que significa a expressão «aspetos concretos e específicos» de uma mesma categoria referida no anexo III da Diretiva IVA e definir que tipo de exame a identificação desses «aspetos concretos e específicos» implica.

14 — V. acórdão Comissão/França (EU:C:2003:264, n.ºs 28 e 29). Este processo dizia respeito ao artigo 12.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Diretiva 77/388. Recordo que, de modo geral, o gás natural e a eletricidade estão abrangidos pelas disposições do Tratado relativas à livre circulação de mercadorias: v., a este propósito, em especial: acórdão Comissão/França (C-159/94, EU:C:1997:501, n.ºs 43 a 50).

15 — Acórdão Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (EU:C:2008:184, n.º 43).

16 — Acórdão Comissão/França (EU:C:2010:253, n.º 39).

17 — Acórdão Pro Med Logistik e Pongratz (EU:C:2014:111, n.º 50).

30. A este respeito, resulta dos acórdãos Comissão/França (EU:C:2010:253) e Pro Med Logistik e Pongratz (EU:C:2014:111), ambos relativos a prestações de serviços complexas, que o Tribunal de Justiça verifica se a prestação em causa é «identificável em si mesma, separadamente das outras prestações» realizadas pelas empresas envolvidas [18] ou da categoria em causa [19].

31. Ao contrário do que poderíamos imaginar, o Tribunal de Justiça não procede a um exame de natureza económica do caráter identificável, enquanto tal, de uma prestação. Com efeito, no seu acórdão Comissão/França (EU:C:2010:253), que dizia respeito ao transporte de cadáveres em veículo realizado pelas agências funerárias, o Tribunal de Justiça afastou a tese da Comissão segundo a qual o caráter «identificável em si mesm[o]» de uma prestação devia ser apreciado do ponto de vista da expectativa do consumidor médio e sob uma perspetiva económica, e devia consistir em verificar se uma operação que contém diversos elementos devia ser considerada, na realidade, uma prestação única, sujeita a um único tratamento fiscal ou, antes, como duas ou várias prestações distintas, que podem ser tratadas de modo diferente.

32. A rejeição da argumentação da Comissão teve como fundamento a limitação que essa tese teria implicado para o exercício, pelos Estados-Membros, da margem de apreciação que lhes é consentida pela Diretiva IVA quanto à aplicação da taxa reduzida do IVA, margem de apreciação que exige a aplicação de critérios gerais e objetivos [20]. Também é provável que uma avaliação económica da satisfação da referida condição tivesse tido por efeito confundir esse exame com o da fiscalização do respeito do princípio da neutralidade fiscal.

33. Nestas condições, o Tribunal de Justiça procedeu à verificação do caráter «identificável em si mesm[o], separadamente das outras prestações» de uma prestação à qual é aplicada, por um Estado-Membro, a taxa reduzida de IVA, com base em elementos formais e jurídicos, como a natureza singular da atividade em causa em relação às outras prestações realizadas pelas empresas e/ou a existência de uma regulamentação especial relativa à referida prestação ou aos operadores que a realizam [21].

34. Estes elementos não parecem limitativos, nem exaustivos.

35. Diferenças técnicas inerentes aos produtos ou serviços em causa ou diferenças objetivas na utilização desses produtos ou serviços também poderiam, perfeitamente, permitir identificar, no âmbito de uma mesma categoria de entregas de bens ou de prestações de serviços, «aspetos concretos e específicos» dessa categoria, suscetíveis de justificar a aplicação seletiva de uma taxa reduzida de IVA.

36. Por conseguinte, no presente processo, é perfeitamente possível defender, como fizeram os Governos alemão e finlandês, que, ao contrário dos livros em suporte de papel, todos os livros noutros suportes necessitam de um dispositivo técnico especial de leitura e, portanto, são suscetíveis de constituir «aspetos concretos e específicos» da categoria «das entregas de livros em todos os suportes físicos», o que preencheria a condição estabelecida pela jurisprudência do Tribunal de Justiça.

18 — Acórdão Comissão/França (EU:C:2010:253, n.º 35).

19 — Acórdão Pro Med Logistik e Pongratz (EU:C:2014:111, n.os 47 e 50).

20 — Acórdão Comissão/França (EU:C:2010:253, n.os 33 e 34).

21 — V. acórdãos Comissão/França (EU:C:2010:253, n.os 35 a 38) e Pro Med Logistik e Pongratz (EU:C:2014:111, n.os 48 e 49).

B – *Quanto ao respeito do princípio da neutralidade fiscal*

37. Segundo a jurisprudência, o princípio da neutralidade fiscal, que é inerente ao sistema comum do IVA, opõe-se em especial a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA [22]. Trata-se, pois, da tradução, em matéria de IVA, do princípio geral da igualdade de tratamento [23].

38. Daí decorre que, se as mercadorias ou prestações de serviços forem semelhantes, devem ser submetidas a uma taxa de IVA uniforme [24].

39. A verificação do caráter semelhante das mercadorias ou prestações de serviços em causa exige, principalmente, que nos coloquemos no ponto de vista do consumidor médio, de forma a poder concluir se essas mercadorias ou prestações de serviços satisfazem as mesmas necessidades daquele, evitando distinções artificiais baseadas em diferenças insignificantes [25].

40. O Tribunal de Justiça também declarou que duas prestações de serviços são semelhantes quando apresentam propriedades análogas e satisfazem as mesmas necessidades dos consumidores, em função de um critério de comparabilidade na utilização, e quando as diferenças existentes não influenciam de forma considerável a decisão do consumidor médio de recorrer a uma ou a outra das referidas prestações [26].

41. Como já referi, no presente processo, as partes interessadas debateram longamente a questão de saber se, ao adotar a Diretiva 2009/47, que permitiu a inclusão dos livros «em todos os suportes físicos» no anexo III, ponto 6, da Diretiva IVA, o legislador da União pretendeu assegurar o respeito do princípio da neutralidade fiscal, baseando-se na premissa de que todos os livros mencionados no referido ponto 6, independentemente do seu suporte, eram semelhantes e, por conseguinte, tinham uma relação recíproca de concorrência.

42. Enquanto, em substância, os governos que apresentaram observações consideram que a intenção do legislador da União não era privar os Estados-Membros, incluindo os órgãos jurisdicionais nacionais, da sua margem de apreciação, obrigando-os a estender, automaticamente, aos livros editados noutros suportes físicos a taxa reduzida de IVA que têm o direito de aplicar às entregas de livros impressos, a Comissão defendeu uma posição oposta, embora mais moderada na audiência.

43. Como os governos intervenientes no presente processo sustentaram, nem o texto da Diretiva 2009/47 nem os seus considerandos deixam transparecer que o objetivo da alteração introduzida no anexo III, ponto 6, da Diretiva IVA era assegurar o respeito do princípio da neutralidade fiscal no âmbito da categoria a que esse número se refere.

44. Com efeito, o quarto considerando da Diretiva 2009/47 limita-se a indicar que a Diretiva IVA deve «ser alterada [...] de modo a clarificar e adaptar ao progresso técnico a referência aos livros no seu anexo III».

45. É certo que seria possível defender que a obrigação sentida de adaptar esta referência à evolução tecnológica significava, implicitamente que, doravante, o legislador da União entendia que os livros publicados noutros suportes diferentes do papel entravam necessariamente em concorrência com os livros impressos e que, portanto, lhes devia ser aplicada a mesma taxa reduzida de IVA.

22 — V., em especial, acórdão The Rank Group (C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, n.º 32) e Pro Med Logistik e Pongratz (EU:C:2014:111, n.º 52).

23 — V., a este respeito, acórdão NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, n.º 41 e jurisprudência aí referida).

24 — V. acórdão Comissão/França (C-481/98, EU:C:2001:237, n.º 22).

25 — V., neste sentido, acórdãos The Rank Group (EU:C:2011:719, n.º 43) e Pro Med Logistik e Pongratz (EU:C:2014:111, n.º 53).

26 — Acórdão Pro Med Logistik e Pongratz (EU:C:2014:111, n.º 54 e jurisprudência aí referida).

46. Contudo, para além de a Comissão não ter invocado esse argumento, não resulta da Diretiva 2009/47 qualquer indício objetivo nesse sentido.

47. Além disso, como a Comissão também sugeriu, traçar uma comparação entre a Diretiva 2009/47 e os trabalhos preparatórios que conduziram à sua adoção não faz mais do que reforçar, em definitivo, a tese segundo a qual o princípio da neutralidade fiscal não parece ter sido o objetivo pretendido pelo legislador da União, ainda que o mesmo tenha sido, pelo menos parcialmente, a base da fundamentação da referida proposta da Comissão, de 7 de julho de 2008.

48. Assim, embora a exposição de motivos desta proposta indicasse que, «[p]or motivos de neutralidade», era «necessário» alargar o anexo III, ponto 6, da Diretiva IVA aos «livros gravados em CD, CD-ROM ou qualquer outro suporte físico semelhante no qual se reproduza principalmente o mesmo conteúdo dos livros impressos» [27], o texto da proposta, em si mesmo, limitava-se a salientar a necessidade de «proceder a adaptações de caráter técnico, no intuito de [...] atualizar as disposições em função do progresso técnico», estas adaptações devem tornar «*possível* a aplicação de uma taxa reduzida de IVA [...] aos livros áudio, CD, CD-ROM ou qualquer outro suporte físico que fundamentalmente reproduza o mesmo conteúdo dos livros impressos» [28].

49. Portanto, pela simples leitura desta proposta, apercebemo-nos de que embora a Comissão reconhecesse a existência de uma certa comparabilidade entre os diferentes suportes físicos acima referidos e os livros em suporte de papel, no entanto, não se tratava já de uma comparabilidade ou similitude total.

50. Com efeito, por um lado, esta comparabilidade estava circunscrita aos suportes diferentes do papel «que fundamentalmente reproduza[m] o mesmo conteúdo dos livros impressos», o que implicava necessariamente que, como a exposição de motivos da própria proposta atesta, os livros noutros suportes diferentes do papel que oferecem funcionalidades suplementares às dos livros impressos, como motores de pesquisa ou remissões para outro material, estavam excluídos da mesma [29]. Por outro lado, ao contrário do que, em princípio, o respeito do princípio da neutralidade fiscal deveria exigir, este grau de comparabilidade ou similitude não conduzia automaticamente à extensão da taxa reduzida, que, anteriormente, era aplicável apenas aos livros impressos, aos livros noutros suportes físicos, levando simplesmente a Comissão a propor a *possibilidade* dessa extensão.

51. O facto de o legislador da União não ter adotado a limitação prevista na proposta de diretiva da Comissão, segundo a qual a faculdade de estender a taxa reduzida de IVA era aplicável apenas aos suportes físicos «que fundamentalmente reproduza[m] o mesmo conteúdo dos livros impressos», fazendo referência, de forma genérica, aos livros «em todos os suportes físicos» leva-me a pensar que a sua intenção não era, *a fortiori*, admitir a similitude de todos os livros referidos no anexo III, ponto 6, da Diretiva IVA, conforme alterada pela Diretiva 2009/47, independentemente do seu suporte físico, e obrigar os Estados-Membros a aplicar aos referidos livros uma taxa reduzida de IVA idêntica à que podem aplicar aos livros impressos.

27 — Ponto 5.3., p. 9 da proposta de diretiva referida na nota 7, *supra*.

28 — Sexto considerando da proposta de diretiva, referida *supra* (o sublinhado é meu).

29 — V. proposta de diretiva, suprarreferida, ponto 5.3., p. 9. Isto é também corroborado pelas Orientações resultantes das reuniões do Comité do IVA, 92.ª reunião, de 7 e 8 de dezembro de 2010, doc A - taxud.c.1(2011)157667-684, que retomam, quase palavra por palavra, a definição do conceito de «livros em todos os suportes físicos» da proposta de diretiva. Como o próprio documento indica, estas orientações não são vinculativas, nem para a Comissão, nem para os Estados-Membros.

52. Por isso, em meu entender, o legislador da União não pretendeu privar os Estados-Membros da sua margem de apreciação quanto à aplicação, eventualmente seletiva, da taxa reduzida de IVA no âmbito da categoria da entrega de livros em todos os suportes físicos, referida no anexo III, ponto 6, da Diretiva IVA, conforme alterada pela Diretiva 2009/47 [30].

53. Nestas condições, e de acordo com a jurisprudência, compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se os livros impressos e os livros publicados noutros suportes físicos são semelhantes do ponto de vista do consumidor médio, na medida em que satisfazem as mesmas necessidades deste.

54. Como as partes interessadas corretamente alegaram na audiência, trata-se de tomar como referência o consumidor médio de cada Estado-Membro, o que, de facto, é compreensível, uma vez que a apreciação do consumidor médio será 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 permitem a esse consumidor ler ou escutar os livros armazenados em suportes diferentes do papel.

55. Em aplicação da jurisprudência, compete ao órgão jurisdicional de reenvio, tendo em conta todos os elementos que lhe tenham sido apresentados, verificar se os livros impressos e os livros armazenados em suportes diferentes do papel possuem propriedades análogas e satisfazem as mesmas necessidades do consumidor, em função de um critério de comparabilidade na utilização e das diferenças existentes, com vista a verificar se essas diferenças influenciam, ou não, de forma considerável ou importante, a decisão do consumidor médio de optar por um ou por outro destes produtos culturais.

56. A este respeito, os governos intervenientes no presente processo sustentaram, sem que a Comissão o tenha contestado, que os livros armazenados em suportes diferentes do papel se distinguem objetivamente, pelas suas propriedades, dos livros impressos. Esta diferença resulta não apenas da necessidade de poder dispor previamente de um dispositivo técnico de leitura [31], mas também do facto de o consumidor médio de livros armazenados noutros suportes diferentes do papel optar por estes produtos devido, precisamente, às aplicações e funções suplementares que os mesmos lhe podem oferecer em comparação com a dos livros impressos.

57. Assim, como o Governo finlandês observou na audiência, a decisão de um consumidor médio de comprar um áudio-livro raramente se baseará apenas na simples leitura do texto de um livro impresso, mas, com mais frequência, no desempenho e/ou na notoriedade do leitor, bem como nos efeitos especiais ou na música reproduzidos na versão áudio. Do mesmo modo, segundo os Governos alemão e finlandês em particular no caso dos livros armazenados em CD, CD-ROM ou «pen» USB, o consumidor médio será influenciado na sua compra pelas funções suplementares de pesquisa que esses livros oferecem ou pela integração, nos referidos livros, de programas informáticos ou de outros programas, diferentemente do que ocorre com os livros impressos.

58. À luz dos elementos de que dispõe, compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar a pertinência destas afirmações no que diz respeito ao comportamento do consumidor médio na Finlândia.

30 — Que a intenção do legislador da União não foi obrigar os Estados-Membros a estender aos livros em suportes físicos diferentes do papel a taxa reduzida de IVA, que 26 deles concedem à entrega de livros impressos, parece-me ser reforçado pelo facto de 14 destes Estados-Membros, ou seja a maioria mais um, terem decidido manter a aplicação da taxa normal de IVA à entrega de livros armazenados noutros suportes físicos. V., sobre estas estatísticas, o quadro constante da página 4 do documento taxud.c.1(2014) 48867, referido na nota 5, *supra*, dando conta da situação das taxas de IVA aplicadas nos Estados-Membros, a 13 de janeiro de 2014.

31 — Como, em substância, os Governos alemão e estónio indicaram, o preço de compra de um dispositivo técnico de leitura deste tipo (computador, *tablet*, etc.) pode constituir também um elemento importante na escolha do consumidor médio.

59. Com base nas considerações precedentes, proponho que o artigo 98.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, e o anexo III, ponto 6, da mesma, na redação da Diretiva 2009/47, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a um regime jurídico nacional nos termos do qual se aplica uma taxa reduzida de IVA aos livros impressos, mas a taxa normal aos livros armazenados noutros suportes físicos como, por exemplo, CD, CD-ROM e «pen» USB, desde que, do ponto de vista do consumidor médio do Estado-Membro em causa, os segundos não sejam semelhantes aos primeiros, na medida em que não satisfazem as mesmas necessidades do referido consumidor, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

60. Para ser exaustivo, acrescento que, em meu entender, esta resposta não varia em função das três circunstâncias enumeradas pelo órgão jurisdicional de reenvio na sua questão prejudicial, ou seja, em primeiro lugar, de o livro se destinar a ser lido ou a ser escutado (áudio-livro), em segundo, de existir uma versão impressa, de igual conteúdo, do livro ou áudio-livro armazenado em CD, CD-ROM, «pen» USB ou noutro suporte físico equivalente e, em terceiro, de o livro armazenado num suporte físico diferente do papel permitir a utilização de características técnicas desse mesmo suporte, como por exemplo funções de pesquisa.

61. Com efeito, são precisamente as propriedades dos livros armazenados em suportes diferentes do papel cuja influência, eventualmente considerável ou importante, sobre a decisão do consumidor médio finlandês de optar pela compra destes livros em vez de livros impressos, o órgão jurisdicional de reenvio deve apreciar.

62. Se, como defendem, designadamente, os Governos finlandês e alemão, estas propriedades são determinantes do ponto de vista do consumidor médio do Estado-Membro em causa, justifica-se que o regime jurídico nacional não conceda às entregas de livros armazenados em suportes diferentes do papel a taxa reduzida de IVA aplicável às dos livros impressos. Em contrapartida, se estas propriedades não têm, ou têm pouca influência sobre a decisão, do referido consumidor médio, de proceder à compra de livros armazenados em suportes diferentes do papel — devido ao facto de, para esse consumidor, o importante ser, essencialmente, o conteúdo similar de todos os livros, independentemente do seu suporte ou das suas propriedades —, a aplicação seletiva de uma taxa reduzida de IVA não se justifica.

III – **Conclusão**

63. À luz das considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça responda à questão prejudicial submetida pelo Korkein hallinto-oikeus do seguinte modo:

«O artigo 98.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e o anexo III, ponto 6, da mesma, na redação da Diretiva 2009/47/CE do Conselho, de 5 de maio de 2009, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a um regime jurídico nacional nos termos do qual se aplica uma taxa reduzida de imposto sobre o valor acrescentado aos livros impressos, mas a taxa normal aos livros armazenados noutros suportes físicos como, por exemplo, CD, CD-ROM e 'pen' USB, desde que, do ponto de vista do consumidor médio do Estado-Membro em causa, os segundos não sejam semelhantes aos primeiros, na medida em que não satisfazem as mesmas necessidades do referido consumidor, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

Esta resposta não varia conforme o livro se destine a ser lido ou a ser ouvido (áudio-livro), exista uma versão impressa, de igual conteúdo, do livro ou áudio-livro armazenado em CD, CD-ROM, 'pen' USB ou noutro suporte físico equivalente ou o livro armazenado num suporte físico diferente do papel permita a utilização de características técnicas desse mesmo suporte, como por exemplo funções de pesquisa.»