

**LIVROS DIGITAIS VS. LIVROS EM PAPEL.**  
**O DILEMA DO IVA COMUNITÁRIO: *A BOOK IS A BOOK NO MATTER***  
***WHAT ITS FORM IS?* É A FORMA OU O CONTEÚDO QUE RELEVAM NA**  
**DEFINIÇÃO DE UM LIVRO?**

MARIA ODETE OLIVEIRA

Economista/Jurista

Professora Associada da Universidade Lusófona do Porto

*There are two kinds of people:  
The e-readers and the people who need to be able to smell printed pages  
A “digital book” can’t be infused with smells, can’t press flowers in between its pages. It can’t contain  
split tear sor coffee stains. No, only a real book can do those things.*

Russell T. Davies, *The Hitchhiker's Guide to the Galaxy*

81

---

Quando, no final do século 15, a impressora chegou e mudou o mundo dos livros para sempre, os fabricantes de manuscritos sentiram-se ameaçados pelas novas máquinas, e esforçaram-se por passar a introduzir nos seus manuscritos “embelezamentos” que sabiam que as impressoras eram, à data, incapazes de fazer. Criaram margens interessantes, introduziram ilusões ópticas extraordinárias e trouxeram a cor de volta aos manuscritos. Era o mundo da tecnologia e da luta artesanal, uns contra os outros, cada qual esforçando-se para fazer o que o outro não poderia oferecer.

No século 21 a disputa é outra. O aparecimento dos livros digitais (*e-books*) transformou a cadeia de distribuição linear usual numa rede global, com canais de distribuição, concorrentes entre si e com as lojas de venda ao público, forçando editores e livreiros para uma estratégia digital. Na verdade, os *e-books* enfrentam desafios específicos em relação à proteção contra pirataria, empréstimos e direitos autorais.

Os públicos diferem em geral, embora também se complementem de certa forma.

Dizem os defensores da forma digital, que podem agora “levar uma biblioteca inteira no seu bolso”; que podem ajustar tamanho de letra ao seu gosto e comodidade; que

contraste e cor são ajustáveis e personalizáveis; que o dicionário incorporado permite aclarar palavras desconhecidas instantaneamente, enfim que com o e-book um leitor pode levar centenas de livros consigo numa qualquer viagem, ocupando apenas alguns centímetros quadrados naquilo que é a sua bagagem.

Argumentam os opositores, amantes do livro de papel, com o prazer da companhia física de um amigo de tempos livres, com o cheiro e a magia de desfolhar as suas páginas e sussurro produzido enquanto o leitor avança suavemente através do livro com os dedos, “mimos” que não podem ser retirados do “frio” de uma versão eletrónica, além do clássico *“three B test” - banho, bus and bed*.

Não é nosso objectivo discutir preferências e, sobretudo, tomar qualquer posição nesta temática. Há muitos factores a considerar quando se discute a questão dos livros eletrónicos versus livros impressos, mas, em última instância, tudo se resumirá, a final, à preferência do leitor, havendo um tempo e um lugar para livros eletrónicos e para livros de papel. O que quer que se prefira, papel ou digital, o que interessa é ler. Com tantos livros para escolher e ler - tanto em forma impressa como em versão eletrónica – aquilo que realmente interessa é que nos concentremos em ler o máximo que pudermos, no formato que melhor nos convenha.

Embora um e-book seja geralmente definido como a contraparte eletrónica de um livro impresso, a verdade é que para fins fiscais, para efeitos do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é o formato utilizado que determina a taxa de IVA aplicável. Esta temática tem ocupado, de há uns tempos a esta parte, várias discussões entre os especialistas da “coisa” fiscal em geral e entre os do IVA em particular.

De facto, as prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e de televisão, e as prestações de serviços por via electrónica, nomeadamente as descritas no Anexo D ao CIVA<sup>1</sup> eram, até recentemente localizadas de acordo com as seguintes regras:

---

<sup>1</sup> ANEXO D - Lista exemplificativa dos serviços prestados por via electrónica, a que se refere a alínea n) do n.º 8 do artigo 6.º.

1 - Fornecimento de sítios informáticos, domiciliação de páginas web, manutenção à distância de programas e equipamentos.

2 - Fornecimento de programas e respectiva actualização.

3 - Fornecimento de imagens, textos e informações e disponibilização de bases de dados.

4 - Fornecimento de música, filmes e jogos, incluindo jogos de azar e a dinheiro, e de emissões ou manifestações políticas, culturais, artísticas, desportivas, científicas ou de lazer.

5 - Prestação de serviços de ensino à distância. Quando um prestador de serviços e o seu cliente comunicam por correio electrónico, esse facto não significa só por si que o serviço prestado é um serviço electrónico na acepção da alínea n) do n.º 8 do artigo 6.º do Código.

- Quando o prestador do serviço seja um sujeito passivo de IVA e o respectivo adquirente seja, também ele um sujeito passivo do imposto (serviços B2B), cabe a liquidação ao prestador, desde que ambos estejam localizados no mesmo Estado Membro (EM). Se, porém, o adquirente estiver localizado num EM diferente do do prestador, será ele o sujeito passivo na operação a ele cabendo efectuar a respectiva liquidação (*reverse charge* ou inversão do sujeito passivo);
- Quando se trate de serviços B2C, ou seja de serviços em que o prestador é um sujeito passivo e o adquirente um não sujeito passivo (no geral um consumidor final), a regra geral é que a tributação ocorra no EM do prestador-sujeito passivo do imposto.

A conjugação destas regras, anteriormente em vigor, resultou na atractividade de multinacionais importantes, estabelecidas em países terceiros, para se instalarem na Região Autónoma da Madeira, já que dessa forma, passaram a liquidar IVA à taxa normal vigente na Madeira, uma das mais baixas (senão mesmo a mais baixa em determinado período temporal) da União Europeia, a par do Chipre, Reino Unido e Luxemburgo, conseguindo também a isenção de imposto sobre o rendimento caso se fixassem na Zona Franca da Madeira (“Offshore da Madeira”)<sup>2</sup>.

Para compensar parcialmente este fenómeno, a UE introduziu novas regras de localização em 1 de Janeiro de 2015, para os serviços B2C, segundo as quais o IVA sobre os serviços eletrónicos passa a ser cobrado no “local” onde o cliente se encontra domiciliado, contrariamente à regra anterior de tributação na sede, estabelecimento estável ou domicílio do fornecedor<sup>3</sup>. Isto afecta todas as vendas de serviços digitais (radiodifusão e televisão, telecomunicações e serviços electrónicos) por um sujeito

---

Quando o prestador de serviços e o seu cliente comunicam por correio electrónico, esse facto não significa, por si só, que o serviço seja prestado por via electrónica.

<sup>2</sup> Quando na Região Autónoma da Madeira se registou a subida da taxa normal de IVA, de 13% para 15%, ocorrida há uns anos atrás, uma das maiores empresas a nível mundial das novas tecnologias, que estava prestes a estabelecer-se na Região Autónoma da Madeira decidiu instalar-se no Luxemburgo, após a Madeira perder o título da taxa mais baixa da Europa.

<sup>3</sup> Dadas as novas regras de localização das prestações de serviços, mormente as referentes aos serviços de telecomunicações e serviços prestados por via electrónica, adicionado da alteração à taxa normal a vigorar a partir de 2011 na Região Autónoma da Madeira (que passou de 15% para 16%), é natural que o país, e aquela região em particular, sofrem um duro revés e uma perda de competitividade assinalável. A mudança provocou a perda de uma vantagem competitiva, que ainda detinha face aos outros Estados-Membros, que irá afectar a localização de novas empresas e, em princípio, provocará a deslocalização das unidades ali estabelecidas para outros países mais atractivos.

passivo a um não sujeito passivo (particulares e entidades não comerciais, por exemplo, autoridades públicas ou órgãos de caridade), sendo certo que o local da tributação dependerá sempre da localização do consumidor. Desta forma se evitam as distorções de concorrência entre prestadores sediados em EM com taxas diferenciadas (vantagem competitiva dos EM da UE com menores taxas de IVA) e se garante neutralidade nas escolhas do adquirente não sujeito passivo, que verá incluída no preço do serviço uma carga de imposto correspondente à aplicação da mesma taxa onde quer que se situe a sede ou estabelecimento do prestador a partir do qual ele presta os serviços.

Significa isto que quando os serviços digitais<sup>4</sup> são fornecidos B2C, o fornecedor é responsável pela liquidação do IVA no fornecimento (à taxa de IVA aí aplicável) à autoridade tributária do EM do do cliente consumidor. Devem verificar-se as seguintes condições:

- Um prestador sediado num EM fornece serviços digitais a partir desse EM a outro EM da UE (bens e serviços não digitais vendidos pela internet não estão dentro do alcance das regras);

- Os serviços são fornecidos a um consumidor privado (não sujeito passivo) em outro EM da UE, a título oneroso (serviços digitais gratuitos estão fora do escopo do IVA);

- As empresas fora da UE (por exemplo, os EUA) que fornecem serviços digitais aos consumidores em um ou mais EM da UE também são afetadas pelas mudanças.

As empresas que fornecem serviços digitais a clientes não sujeitos passivos deverão pagar o IVA em todos os Estados-Membros da UE, onde fazem fornecimentos digitais para consumidores finais, preencher declarações e fazer pagamentos às autoridades fiscais em cada um desses Estados membros. Todavia, e para facilitar os procedimentos e minorar os custos de cumprimento, foi criado um regime especial de balcão único, o mini balcão único ou *Mini One Stop Shop* (MOSS). A adesão a este regime especial de IVA é opcional e pode ser feita junto da Autoridade Tributária e Aduaneira. O Mini Balcão

---

<sup>4</sup> Trata-se de "serviços eletrónicos" que são "fornecidos eletronicamente" e incluem coisas como: suprimentos de imagens ou texto, como fotos, proteções de tela, e-books e outros documentos digitalizados, por exemplo, arquivos PDF; suprimentos de música, filmes e jogos, incluindo jogos de azar e jogos de azar, e programas a pedido; revistas online; manutenção à distância de programas e equipamentos; suprimentos de software e atualizações de software; espaço publicitário em um site.

Para saber mais sobre o que é e não é um "serviço digital", pode consultar-se o site da Comissão Europeia e no Anexo, página 86, as notas explicativas fornecem uma lista de serviços digitais "of electronic supplies and whether or not they're 'digital services'"

Único prevê dois regimes: o da União (sujeitos passivos estabelecidos em território nacional) e Extra União (sujeitos passivos não registados para efeitos de IVA em qualquer Estado membro). Com este novo regime, cada empresa deverá apresentar trimestralmente e por via eletrónica, no Mini Balcão Único, as suas declarações de IVA relativas às prestações de serviços digitais no estrangeiro (com taxas diferentes para cada país onde existam clientes)<sup>5</sup>.

Neste contexto a venda de livros digitais é um serviço electrónico que, no respectivo preço, conterà, para o adquirente não sujeito passivo de IVA, um montante de imposto correspondente à taxa normal do imposto praticada no EM onde reside, sendo certo que a directiva IVA exclui todos os serviços prestados por via electrónica do âmbito das taxas reduzidas devido aos riscos de distorção no mercado interno.

Tratando-se de livros vendidos em suporte papel, estaremos perante transmissões de bens, transmissões localizadas no EM onde os bens são colocados à disposição do adquirente, e que na quase generalidade dos EM beneficiam da plicação de uma taxa reduzida como bens de mérito. Na verdade, ao contrário dos e-books - classificados como "software" – os conteúdos digitais entregues em um suporte físico - os livros em suporte papel, em CD-ROM ou em dispositivos USB – qualificam-se para aplicação de uma taxa de IVA reduzida (todos os países da UE, excepto a Dinamarca e a Bulgária, aplicam taxas reduzidas de IVA aos livros impressos. A Dinamarca aplica a taxa mais alta de IVA (25%) aos livros impressos enquanto que o Reino Unido e a Irlanda aplicam uma isenção total (taxa zero)).

Enquanto a taxa média de IVA para livros impressos em toda a UE é de 7,6%, a taxa correspondente para os e-books é de 19,9%. Ou seja, existem EM que aplicam actualmente taxas de IVA reduzidas aos e-books, caso da França e da Itália, registando-se em geral grandes diferenças entre o IVA dos livros impressos e dos e-books - na Irlanda (0-23 por cento), na Hungria (5-27 por cento), no Reino Unido (0-20 por cento) e na Croácia (5-25 por cento), respectivamente.

Dois acórdãos do Tribunal Europeu de Justiça trataram já desta questão, a de saber se a concessão de uma taxa reduzida de IVA unicamente aos livros impressos, com exclusão dos livros noutros suportes físicos (CD, CD-ROM ou pen USB) é ou não contrária às disposições da Directiva IVA e ao princípio da neutralidade fiscal.

---

<sup>5</sup> Para saber mais sobre o Mini Balcão Único será útil a consulta do respectivo guia prático emitido pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

No primeiro, Processo C-219/13, tratava-se de um litígio que opunha a sociedade K Oy à administração tributaria finlandesa que tinha indeferido um pedido da K Oy de aplicar a mesma taxa reduzida de IVA (9%) aos audio-livros e aos livros electrónicos armazenados em suportes físicos e que reproduzem o texto escrito de livros impressos, por si editados.

Deixando de lado, a discussão sobre a faculdade de os EM poderem aplicar taxas reduzidas a determinadas categorias de bens e serviços, é relevante na matéria a discussão do princípio da neutralidade fiscal.

Como salienta o Advogado-Geral no Processo, PAOLO MENGOZZI<sup>6</sup>, parágrafos 37 e seguintes, o princípio da neutralidade fiscal, segundo a jurisprudência do TJUE que é inerente ao sistema comum do IVA, opõe-se 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, nisso consistindo a tradução, em matéria de IVA, do princípio geral da igualdade de tratamento. Ora, a verificação do carácter 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 para si as mesmas necessidades, evitando distinções artificiais baseadas em diferenças insignificantes. Matéria sobre a qual o Tribunal já se pronunciou declarando 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 sobre recorrer a uma ou a outra das referidas prestações.

86

---

No Acórdão, o TJUE, na linha, aliás das Conclusões do Advogado Geral, vem a defender que :

- o anexo III, ponto 6, da Diretiva IVA, em matéria de taxas reduzidas, referia «o fornecimento de livros [...]», tendo sido introduzida pela Diretiva 2009/47, uma alteração passando aquele ponto 6 a incluir «fornecimento de livros em todos os suportes físicos [...]».

- se, em razão dessa alteração, um Estado-Membro que escolheu submeter o fornecimento de livros impressos em papel a uma taxa reduzida de IVA não está, por esse

---

<sup>6</sup> Conclusões apresentadas em 14 de Maio de 2014.

motivo, obrigado a alargar a aplicação dessa taxa reduzida igualmente ao fornecimento de livros noutra suporte físico diferente do papel, pois que nem o texto da Diretiva 2009/47 nem os respetivos trabalhos preparatórios indicam que o legislador da União, ao alterar o ponto 6 do anexo III da Diretiva IVA, tenha querido forçar os Estados-Membros a aplicarem uma taxa reduzida de IVA idêntica a todos os livros, independentemente do suporte físico em que são editados.

- Num caso como o do processo principal, uma vez que a apreciação do consumidor médio é suscetível de variar em função do grau eventualmente diferente de penetração das novas tecnologias em cada mercado nacional e do grau de acesso aos dispositivos técnicos que permitam a esse consumidor recorrer aos livros editados noutros suportes físicos diferentes do papel, há que tomar como referência o consumidor médio de cada Estado-Membro.

- Se essas circunstâncias são determinantes do ponto de vista do consumidor médio do Estado-Membro em causa, justifica-se que a legislação nacional não conceda à entrega de livros que assenta noutros suportes diferentes do papel a taxa reduzida de IVA aplicável à dos livros impressos. Em contrapartida, se o que importa para esse consumidor é essencialmente o conteúdo semelhante de todos os livros, independentemente do seu suporte ou das suas propriedades, a aplicação seletiva de uma taxa reduzida de IVA não se justifica.

Concluindo e decidindo que “O artigo 98.º, n.º 2, primeiro parágrafo, e o anexo III, ponto 6, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2009/47/CE do Conselho, de 5 de maio de 2009, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem, desde que o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado seja respeitado (o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar), a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que sujeita os livros editados em formato papel a uma taxa reduzida de IVA e os editados noutros suportes físicos, como CD, CD-ROM ou chaves USB, à taxa normal desse imposto.”<sup>7</sup>

*Quid iuris?* Podem se quiserem e não podem se não quiserem!

---

<sup>7</sup> A propósito deste acórdão uma referência especial aos comentários de J.G. Xavier de Basto – Livros são papéis pintados com tinta – a propósito de um Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, Revista de finanças públicas e direito fiscal, Coimbra: Almedina. - ISSN 1646-9127. - A. 7, n.º 4 (2014), p. 21-36.

Verdade é que tem havido grandes desentendimentos entre os Estados membros e a Comissão Europeia sobre este assunto nos últimos três anos. O Luxemburgo retirou os e-books da sua taxa de IVA normal de 15% para 3% em 2012. A França seguiu a medida com uma queda do então IVA normal de 19,5% para 5,5%, e isso levou países como o Reino Unido e a Alemanha a empurrar a Comissão Europeia para colocar o Luxemburgo e a França sob investigação formal por violação da Directiva IVA. O Reino Unido e a Alemanha alegaram que não havia base legal para IVA reduzido nos e-books. Em consequência, a CE apresentou os casos do Luxemburgo e da França ao TJCE para procedimento de infracção, em Outubro e Novembro de 2013, respectivamente. A decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia foi a de que um e-book não pode ser considerado um livro *per se* já que depende de um outro dispositivo para ser lido, como um e-reader, um tablet, um smartphone ou um computador.

Ou seja, de acordo com a legislação IVA da UE, os livros electrónicos devem ser vendidos às taxas de IVA normal de cada Estado Membro, enquanto a versão impressa equivalente seria elegível para o IVA reduzido - criando uma incompatibilidade óbvia no preço da mesma<sup>8</sup>.

Entretanto, um novo pronunciamento do Tribunal Europeu de Justiça, o Acórdão relativo ao Processo C-390/15, volta a negar o benefício da taxa reduzida aos jornais, revistas e livros electrónicos fornecidos *on line*. Fá-lo desta vez em relação a uma questão prejudicial colocada pelo Tribunal Constitucional da Polónia.

Na temática que nos ocupa, a questão prejudicial colocada ao TJUE era a de saber se o artigo 98.º, n.º 2, da Directiva 2006/112 alterada, conjugado com o ponto 6 do anexo III desta directiva, era inválido por violar o princípio da neutralidade fiscal, ao excluir a aplicação das taxas reduzidas de IVA ao fornecimento de livros e de outras publicações electrónicas publicados em formato digital.

O TJUE começa por recordar que, segundo a sua própria jurisprudência, o princípio da igualdade de tratamento exige que as situações comparáveis não sejam tratadas de maneira diferente e que as situações diferentes não sejam tratadas de maneira igual, a não ser que tal tratamento seja objetivamente justificado (acórdãos de 12 de novembro de 2014, Guardian Industries e Guardian Europe/Comissão, C-580/12 P, n.º 51, e de 4 de maio de 2016, Pillbox 38, C-477/14, n.º 35). Salaria depois que a faculdade de os Estados

---

<sup>8</sup> No Reino Unido (que ainda estão na UE!), livros impressos e livros electrónicos estão sujeitos a 0% e 20% de IVA, respectivamente.

Membros aplicarem uma taxa reduzida de IVA ao fornecimento de livros impressos foi prevista, pela primeira vez, na Diretiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e que altera a Diretiva 77/388/CEE (aproximação das taxas do IVA)<sup>9</sup>, que, no seu artigo 1.º, introduziu na Sexta Diretiva um anexo H, relativo à lista dos bens e serviços a que se poderão aplicar taxas reduzidas de IVA, e cujo ponto 6 foi retomado no ponto 6 do anexo III da Diretiva 2006/112, na sua versão anterior à entrada em vigor da Diretiva 2009/47. Essa faculdade foi alargada por esta última diretiva ao fornecimento de livros «em todos os suportes físicos».

Como salientou a advogada-geral no n.º 56 das suas conclusões, o objetivo subjacente à aplicação de uma taxa reduzida de IVA ao fornecimento de livros consiste em promover a leitura, seja de literatura, de publicações especializadas, de jornais ou de publicações periódicas. E deve considerar-se que a Diretiva 2006/112 alterada prossegue esse objetivo, ao permitir aos Estados Membros aplicarem taxas reduzidas de IVA ao fornecimento de livros em todos os suportes físicos. A mesma conclusão é, aliás, corroborada pelo facto de o ponto 6 do anexo III da Diretiva 2006/112 alterada excluir a possibilidade de aplicar uma taxa reduzida de IVA ao fornecimento dos «materiais total ou predominantemente destinados a publicidade», uma vez que esses materiais se caracterizam pelo facto de não prosseguirem, de modo algum, o objetivo mencionado.

Sendo o objectivo o de promover a leitura, o que importa para que o mesmo seja alcançado, é que os cidadãos da União Europeia possam aceder efetivamente ao conteúdo dos livros, não desempenhando o modo de fornecimento dos mesmos um papel determinante a este respeito. Então, há que constatar que, à luz do objetivo prosseguido pelo artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 alterada, conjugado com o ponto 6 do anexo III desta diretiva, o fornecimento de livros digitais em todos os suportes físicos, por um lado, e o fornecimento de livros digitais por via eletrónica, por outro, constituem situações comparáveis (n.º 49), conclusão que não é posta em causa pela circunstância de, em conformidade com o artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 alterada, o fornecimento de um livro digital em suporte físico constituir, em princípio, uma entrega de bens, ao passo que, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, e do artigo 25.º desta diretiva, o fornecimento de um livro digital por via eletrónica constituir uma prestação de serviços. Com efeito, uma vez

---

<sup>9</sup> JO 1992, L 316, p. 1

que as regras do IVA tendem, em princípio, a tributar da mesma forma o consumo de bens e o consumo de serviços, essa qualificação diferente não parece ser determinante à luz do objetivo prosseguido pelo artigo 98.º, n.º 2, da referida diretiva, conjugado com o ponto 6 do anexo III dessa mesma diretiva, recordado no n.º 45 do presente acórdão. Ora, na medida em que o artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 alterada, conjugado com o ponto 6 do anexo III desta diretiva, tem por efeito excluir a aplicação de uma taxa reduzida de IVA ao fornecimento de livros digitais por via eletrónica, enquanto essa aplicação é autorizada para o fornecimento de livros digitais em todos os suportes físicos, estas disposições devem ser vistas como instituindo uma diferença de tratamento entre duas situações que são comparáveis, à luz do objetivo prosseguido pelo legislador da União (n.º 51), sendo certo que quando é constatada uma diferença de tratamento entre duas situações comparáveis, o princípio da igualdade de tratamento não é, porém, violado se essa diferença for devidamente justificada (neste sentido, o acórdão de 16 de Dezembro de 2008, *Arcelor Atlantique et Lorraine e o.*, C-127/07, n.º 46).

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

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

E o caráter legalmente admissível desse objetivo não pode razoavelmente ser posto em causa. Com efeito, ao excluir a aplicação de uma taxa reduzida de IVA aos serviços fornecidos por via eletrónica, o legislador da União evita que os sujeitos passivos e as

Administrações Fiscais nacionais tenham de examinar, em relação a cada tipo de serviço eletrónico fornecido, se o mesmo se insere numa das categorias de serviços susceptíveis de beneficiar dessa taxa em virtude do anexo III da Diretiva 2006/112 alterada.

No que diz respeito à exigência, ligada à condição de proporcionalidade, de se optar pela medida menos restritiva relativamente às outras medidas adequadas equacionáveis e de que os inconvenientes causados não sejam desproporcionados em relação aos objetivos visados, há que salientar que o legislador da União poderia eventualmente ter distinguido o fornecimento de livros digitais por via eletrónica da totalidade dos serviços eletrónicos, permitindo, conseqüentemente, a aplicação a estes livros de uma taxa reduzida de IVA. No entanto, essa solução seria suscetível de contrariar o objetivo prosseguido pelo legislador da União, relativo à necessidade de fazer face à insegurança jurídica originada pelas evoluções constantes a que estão sujeitos os serviços eletrónicos, na sua totalidade, razão pela qual o legislador da União excluiu todos esses serviços da lista das operações que podem beneficiar de uma taxa reduzida de IVA em virtude do anexo III da Diretiva 2006/112 alterada.

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

Neste contexto, a diferença de tratamento, resultante do artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 alterada, conjugado com o ponto 6 do anexo III desta diretiva, entre o fornecimento de livros digitais por via eletrónica e o fornecimento de livros em todos os suportes físicos deve ser considerada devidamente justificada, e em decorrência deve concluir-se que o artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 alterada, conjugado com o ponto 6 do seu anexo III, que tem por efeito excluir a possibilidade de os Estados Membros aplicarem uma taxa reduzida de IVA ao fornecimento de livros digitais por via eletrónica, autorizando-os contudo a aplicar uma taxa reduzida de IVA ao fornecimento de livros digitais em todos os suportes físicos, não viola o princípio da igualdade de tratamento, conforme enunciado no artigo 20.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia

Pelo que, de acordo com as directivas europeias e após a recente sentença, mantém-se a disciplina segundo a qual, muito embora um livro em papel, em CD-ROM ou adquirido por via electrónica apresentem propriedades análogas e respondam às mesmas

necessidades dos consumidores, se terá de entender que a aplicação de duas taxas diferentes (reduzida e normal, respectivamente) está devidamente justificada. A taxa reduzida pode ser aplicada a um livro em papel ou a um livro electrónico em CD-ROM ou em outro suporte, mas não a livros digitais fornecidos on line.

Continua, contudo, a pensar-se, como refere o deputado europeu Tom Vandenkendelaere, deputado do Parlamento Europeu, que "O nosso modo de leitura mudou rapidamente nos últimos anos. Agora, não faz sentido aplicar um duplo padrão pelo qual um jornal on-line é tributado mais alto do que um impresso comprado numa loja", o que levou à apresentação pela Comissão Europeia de uma proposta de Directiva destinada a permitir aos Estados Membros cobrar uma taxa reduzida de IVA nos livros electrónicos - ajustando-os ao IVA cobrado no material impresso -, proposta que foi aprovada pelo Parlamento por 590 votos a favor, 8 votos contra e 10 abstenções.

Foi em 1 de Dezembro de 2016, que a Comissão Europeia<sup>10</sup> deu a conhecer uma série de medidas para melhorar a aplicação do imposto ao comércio electrónico na UE, sobretudo facilitar aos consumidores e às empresas a compra e venda de bens e serviços "em linha", acção comentada por Pierre Moscovici, Comissário de Assuntos Económicos e Financeiros, Fiscalidade e Alfândegas, salientando que assim a CE adopta (nessa proposta para equiparar o IVA dos livros electrónicos e dos jornais on line<sup>11</sup> com os vendidos em suporte de papel) uma nova posição em matéria de IVA no comércio electrónico que mais não é do que a continuação dos compromissos por ela assumidos na Estratégia para o Mercado Único Digital da Europa e no Plano de Acção para um território único de aplicação do IVA na UE.

Em 16 de junho de 2017, porém, o Conselho para as Questões Económicas e Financeiras (ECOFIN) da UE não conseguiu chegar a um acordo sobre a redução das taxas de IVA nos e-books, a fim de nivelar o campo de jogo com livros impressos. Segundo os relatórios, a autoridade fiscal da República Checa opôs-se à medida, pelo que

---

<sup>10</sup> Numa declaração conjunta, a França, a Itália, a Alemanha e a Polónia pediram à Comissão que altere a legislação e aplique a taxa reduzida também aos livros electrónicos. Também na Bélgica, o Parlamento belga adoptou recentemente uma resolução, para instar o governo à aplicação da taxa reduzida a todos os livros, sejam digitais ou em papel. O Ministro das Finanças belga já havia manifestado a opinião de reforçar a neutralidade do IVA no sector cultural.

<sup>11</sup> Os livros electrónicos (ou digitais) em causa no caso vertente incluem os livros fornecidos, a título oneroso, por meio de descarregamento ou de difusão em fluxo (streaming) a partir de um sítio na Internet, bem como livros em formato electrónico que podem ser consultados num computador, num smartphone, num leitor de livros electrónicos ou em qualquer outro sistema de leitura.

continua o “fracasso” em chegar a uma resolução mesmo após vários anos de ações tomadas para não desincentivar o recurso aos e-books para promoção da leitura. A discussão no ECOFIN mostrou que o acordo está ainda muito longe, e sem esse acordo (por unanimidade) a baixa pretendida não pode ser levada a cabo.

Conclusões :

- Com os avanços tecnológicos que continuamente se sucedem, é importante que a lei se adapte e seja suficientemente flexível para acomodar esses desenvolvimentos, posição válida em geral e também para a disciplina comunitária do IVA, desenhado há várias décadas atrás;
- O aparecimento e crescente popularidade de novos produtos e experiências torna mais real o risco de desactualização legislativa, o que acontece no caso das publicações electrónicas que não acompanham o tratamento das publicações em suporte papel, questão já debatida na jurisprudência do TJUE, com este a considerar que existem diferenças devidamente justificadas, face à legislação IVA, para um diferente tratamento em termos de taxas aplicáveis (aqueles como prestações de serviços e estes como transmissões de bens), e que a distinção de taxas não viola o princípio comunitário da igualdade de tratamento.
- Os Estados-Membros não podem desviar-se do quadro europeu estabelecido que exclui explicitamente os serviços electrónicos da aplicação das taxas reduzidas. Isto foi explicitamente confirmado nos processos judiciais contra o Luxemburgo e a França. A legislação do IVA da UE impede os Estados-Membros de aplicar a taxa reduzida aos livros electrónicos
- Os casos surgidos para apreciação do TJUE revelam que a lei não está ainda pronta para acompanhar a evolução (apesar de um crescente reconhecimento do panorama tecnológico e das semelhanças dos dois fornecimentos de livros e publicações), mas o interesse em solucionar está em andamento e há vários Estados membros interessados em promover as mudanças legislativas necessárias para atualizar a lei <sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> A associação de editores franceses (Syndicat National de l'Edition, SNE) lançou uma campanha dirigida à Comissão Europeia em torno da tributação dos e-books. A iniciativa #thatisnotabook / #thatisabook pede

- A própria Comissão Europeia apresentou uma Proposta no sentido da equiparação (excluindo apenas livros e periódicos de propaganda comercial), a qual requiere legalmente o envolvimento do Parlamento Europeu, cuja consulta é um requisito formal essencial, sem o qual o acto legal careceria de validade. O Parlamento foi consultado e votou favoravelmente nos princípios de Junho de 2017. O que parecia um progresso foi todavia interrompido quando os ministros das finanças da UE se reuniram para debater a medida na reunião ECOFIN em 16 de junho, onde "apesar dos progressos realizados na proposta, o Conselho não conseguiu chegar a um acordo nesta fase".
- Note-se que na Suíça – livros, áudio livros e publicações eletrónicas passarão a estar sujeitos à taxa de IVA reduzida de 2,5% a partir de 1 de janeiro de 2018. Actualmente, os livros, jornais e revistas impressos beneficiam, nos termos do atual IVA suíço, de uma taxa reduzida de 2,5% , em contraste com as versões electrónicas tributadas à taxa normal (de IVA) de 8%. A partir de 1 de Janeiro p.f., livros, jornais e revistas (que não sejam publicados apenas para fins de publicidade) beneficiarão da taxa reduzida de IVA, independentemente do meio em que o conteúdo seja fornecido, simplificando significativamente a aplicação do imposto para os fornecedores que oferecem ambos os formatos na Suíça, e eliminando uma distorção sistemática entre as duas formas de publicação.

---

às redes sociais que se levantem contra os legisladores apontando o absurdo total de cobrar a taxa total de IVA nos e-books, a par de uma taxa reduzida nos livros impressos.

O site da campanha refere: "Afirmamos que um livro é um livro, independentemente do seu formato. Um livro é um trabalho criativo, e sua natureza não é alterada por qualquer formato, digital ou papel. O livro é um pilar da cultura europeia e uma vez que as novas gerações usam mais e mais os "ecrans" como seu acesso ao conhecimento e à cultura, é essencial que os livros digitais sejam considerados livros, a nível europeu".

A iniciativa francesa segue uma iniciativa semelhante realizada na Itália, onde foi lançada uma campanha nas redes sociais para acabar com o que chamou de "discriminação do e-book". Nesta versão, os usuários das redes sociais foram convidados a "publicar na rede" uma imagem de si mesmos com um polegar voltado para baixo em reacção à situação actual.