



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

O princípio da neutralidade como informador da mecânica e funcionamento do IVA

Diana Sofia Lopes Marques

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2023



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

O princípio da neutralidade como informador da mecânica e funcionamento do IVA

Diana Sofia Lopes Marques

Orientadora: Professora Doutora Maria Odete Batista de Oliveira

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2023

*Thinking is easy, acting is difficult, and to put
one's thoughts into action is the most difficult
thing in the world.*

Johann Wolfgang von Goethe
escritor, romancista, dramaturgo e filósofo
alemão, 1749

Agradecimentos

Em primeiro lugar, demonstro o meu mais profundo agradecimento à Professora Doutora Maria Odete Oliveira, minha orientadora, que disponibilizou o seu tempo e trabalho para me auxiliar e comigo partilhar conhecimento. Foi uma honra ser orientada pela Senhora Professora.

Estou também eternamente grata aos meus pais, por tornarem o meu percurso académico possível e por serem um apoio incondicional. A toda a minha família, ficarei sempre agradecida.

Aos meus amigos agradeço a disponibilidade e carinho sempre demonstrados, nesta fase e em todas as outras que partilhamos.

Por fim, um sincero agradecimento ao Diogo e à paciência e ajuda infinitas.

A todos, estou grata.

Resumo

A presente dissertação tem como objetivo refletir sobre como o princípio da neutralidade, peça fundamental que informa a construção jurídica e a economia do IVA, se reflete na modelação da disciplina concreta da sua mecânica e funcionamento, desde que o mesmo apareceu definido nas Primeira e Segunda Diretivas, de Abril de 1967, até à Sexta Diretiva de Maio de 1977. Foi, entretanto, substituída pela atual Diretiva 2006/112/ CE, que mantendo a anterior a sistematizou e consolidou, depois das modificações impostas pelo regime do imposto nas operações intracomunitárias, fruto da abolição das fronteiras físicas e fiscais, introduzindo adicionalmente novas disciplinas impostas pelas novas realidades que caracterizam a economia atual.

Focando a nossa análise nesses instrumentos legislativos e na doutrina que amiúde os explica, enquadra e desenvolve, sem esquecer o papel fundamental da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, complementaremos aquele princípio com o princípio da igualdade de tratamento que lhe aparece como profundamente associado.

Numa análise mais aprofundada do tema, começaremos pela incidência pessoal e real do imposto, averiguando da forma como o princípio as informa.

Segue-se a temática das taxas neste contexto, aqui chamando à colação os dois princípios, o da neutralidade e o da igualdade de tratamento.

Depois, a temática das isenções, certamente a matéria onde o princípio mais encontra a razão da sua existência, e mais problemas tem levantado quanto à aferição no concreto, do seu respeito.

Continuamos com alguma análise dos aspetos financeiros decorrentes da mecânica do direito à dedução, exigibilidade e definição do período de tributação.

Finalizaremos com conclusões e reflexões críticas fruto do trabalho realizado e dos raciocínios e observações que dele resultam.

Palavras-chave: IVA, Princípio da Neutralidade, Diretiva 2006/112/CE, TJUE

Abstract

The following dissertation aims to reflect on how the principle of neutrality, a fundamental piece that informs VAT's juridical constriction and economy, is reflected in the modeling of the concret discipline of its mechanics and functioning, since it appeared defined in the First and Second Directives, in April 1967, until the Sixth Directive, of May 1977. Meanwhile, it was replaced by the current Directive 2006/112/EC that systematized and consolidated the previous one, by applying the modifications imposed by the tax regime in intra-community operations, due to the abolition of physical and tax borders, introducing new disciplines imposed by the new realities that characterize the current economy.

By focusing our analysis on those legal instruments and the doctrine that explains, frames, and develops them, without forgetting the essential role of Court of Justice of the European Union case-law, we will complement that principle with the one of equal treatment to which it is deeply associated.

In a more in-depth analysis of the subject, we will begin with the personal and real incidence of the tax, ascertaining how the principle informs them.

Subsequently we will address the subject of fees, focusing on two principles, neutrality, and equal treatment.

Afterwards, we will center our discussion on exemptions, certainly the subject in which the principle meets the reason for its existence, and the one that has raised more difficulties regarding the evaluation of the compliance.

We will then continue analyzing the financial aspects from the mechanics of the right to deduct, enforceability and definition of the tax period.

Finally, the conclusions and reflections resulting from this work will be highlighted.

Keywords: VAT, Principle of Neutrality, Directive 2006/112/EC, CJEU

Sumário

1	Glossário.....	9
2	Introdução - A geral mecânica e funcionamento do Imposto sobre o Valor Acrescentado: objetivos deste modelo de tributação do consumo ou despesa por contraposição aos restantes modelos.	10
3	O princípio da neutralidade como o paradigma da economia do IVA: considerações gerais sobre a neutralidade fiscal e respetivas vertentes.	13
4	A concretização (ou não) do princípio da neutralidade na sistemática da disciplina do regime geral do IVA à luz da Diretiva IVA.	18
4.1	Considerações iniciais.....	18
4.2	Incidência pessoal - sujeitos passivos e atividade económica	19
4.3	Incidência real - operações tributáveis.....	23
4.4	Taxas	28
4.5	Isenções.....	32
4.6	Outros aspetos a realçar: aspetos financeiros conexos com o período de tributação, exigibilidade e direito a dedução	35
5	Conclusões	37
6	Bibliografia.....	39
7	Jurisprudência.....	41

1 Glossário

DIVA – Diretiva IVA, Diretiva 2006/112/CE de 28 de novembro de 2006

EM - Estados Membros

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

n.º - Número

p. – Página

pp. – Páginas

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

VAT – Value Added Tax

2 Introdução - A geral mecânica e funcionamento do Imposto sobre o Valor Acrescentado: objetivos deste modelo de tributação do consumo ou despesa por contraposição aos restantes modelos

Como resulta hoje sobejamente conhecido, o IVA é um imposto geral sobre o consumo, criado de modo que a tributação dos bens e serviços seja repercutida no respetivo consumidor final. Este objetivo é prosseguido através da concessão aos operadores económicos intervenientes no processo de produção e distribuição desses bens e serviços do direito a dedução do imposto suportado nas respetivas aquisições com carácter empresarial. O consumidor enquanto tal suporta o imposto, constituindo o sujeito passivo de facto ou contribuinte no sentido de que é sobre ele que, a final, recai a carga tributária correspondente ao imposto. Por contraposição, aqueles operadores económicos que a disciplina do IVA qualifica como sujeitos passivos – os sujeitos passivos de direito – limitam-se a atuar, grosso modo, como “empregados não remunerados do Estado” na tarefa de arrecadar a receita do imposto. Repercutem o IVA nas suas operações a jusante ou *outputs* operando a dedução do imposto que lhes foi repercutido a montante, pelos seus fornecedores, limitando-se a entregar ao Estado, em cada período de imposto, o valor da diferença resultante desse binómio. É a mecânica, nesta tributação plurifásica¹, do método indireto subtrativo ou de crédito do imposto.

À data da criação da Comunidade Económica Europeia por um dos dois Tratados de Roma de 1957 (e em vigor desde 1958), estabelecendo um mercado e impostos alfandegários externos comuns, uma política conjunta para a agricultura, políticas comuns para o movimento de mão de obra e para os transportes, e instituições comuns

¹ O modelo de tributação plurifásico apresenta mais vantagens, por permitir o pagamento faseado em todos os estádios da cadeia de produção. Esta prática permite um maior controlo da evasão fiscal, por via dos interesses paralelos existentes entre os intervenientes das diferentes fases de produção do bem ou serviço. É um imposto sobre o valor acrescentado, tributando as vendas e deduzindo o montante de imposto já suportado nas compras, neutralizando o seu valor.

Para além do exposto, existem outros modelos de imposto. É também plurifásico o imposto cumulativo, que tributa todas as fases da cadeia de produção pelo valor pleno da transação.

Neste caso, proporciona-se uma incorporação do valor do imposto no preço do bem. No entanto, não é o que se pretende quando se objetiva a criação de um imposto neutral. Para minorar os efeitos negativos que este imposto comporta, os operadores económicos unem-se, criando menos fases na cadeia de produção, integração que resulta numa diminuição da base do imposto e, por sua vez, numa diminuição da receita arrecadada.

Por sua vez, e em contraposição aos mencionados modelos, existe o imposto monofásico. A tributação incide apenas numa fase de produção ou distribuição de bens. Posto isto, observamos que a exigência de fatura será, na maioria dos casos, descurada, facilitando situações de não liquidação do imposto. É ainda pertinente referir que, para atingir a receita pretendida, a taxa aplicável terá de ser superior ao que seria no modelo plurifásico. Ademais, as práticas de evasão tornam-se menos complexas e mais recorrentes, uma vez que é único o estádio da cadeia de produção que é necessário afetar. Pelo exposto, o modelo criado no seio da CEE é um imposto sobre o valor acrescentado e assim permanece.

para o desenvolvimento económico, foi sentida a necessidade de encetar uma reforma dos impostos sobre o consumo em vigor nos Estados então aderentes, que eliminasse distorções incompatíveis com o funcionamento daquela Comunidade e criasse um sistema harmonizado dessa mesma tributação.

De facto, os países fundadores tinham diferentes sistemas de tributação das transações. A Alemanha (Occidental), o Luxemburgo e os Países Baixos tinham impostos gerais cumulativos; a Bélgica e a Itália apresentavam um sistema misto, incluindo impostos cumulativos para uma parte dos produtos e um imposto único e proporcional para outros, enquanto a França tinha em vigor um imposto não cumulativo do tipo IVA.

A diversidade dos sistemas tinha já sido sentida aquando da criação da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço (CECA), com conflitos entre a Alemanha e a França quanto aos ajustamentos fiscais transfronteiriços, que levaram a adiamentos na abertura do mercado comum do aço.

O modelo de base (monofásico na fase de produção), usado até então na França² por referência aos trabalhos do alemão Von Siemens, tinha sido posto em vigor por Maurice Lauré, adjunto do Diretor Geral dos Impostos.

Porque a harmonização fiscal, na tributação indireta, estava claramente incluída no articulado do Tratado de Roma (artigos 95.º a 99.º), para permitir a eliminação dos obstáculos fiscais à criação de uma zona de comércio livre, instrumento essencial para o mercado comum, os trabalhos avançaram na busca de um modelo que se mostrasse o mais adequado às exigências sentidas.

A análise cuidada do modelo francês, a sua extensão a todas as fases ou estádios do processo de produção e distribuição e o complemento da respetiva disciplina atentos os objetivos com ele pretendidos e por referência à adoção do princípio do destino no comércio internacional deram lugar ao IVA comunitário.

Surgem então, em 11 de Abril de 1967, a 1ª e 2ª Diretivas do Conselho³, com a primeira regulamentação do que viria a ser o imposto sobre o valor acrescentado como hoje o conhecemos, datando de 17 de maio de 1977 a 6ª Diretiva do Conselho⁴, conhecida durante muito tempo como o Código Europeu do IVA.

² Denominado *taxe à la production*.

³ Diretiva 67/227/CEE de 11 de abril de 1967 e Diretiva 67/228/CEE de 11 de abril de 1967, respetivamente.

⁴ Diretiva 77/388/CEE de 17 de maio de 1977.

Várias alterações foram feitas ao texto inicial, sendo a mais profunda a que acolheu as medidas fiscais exigidas pela abolição das fronteiras físicas⁵ entre os Estados Membros que à data integravam a Comunidade Europeia.

Para maior facilidade de análise e consulta, a Sexta Diretiva com todas as suas alterações deu lugar à Diretiva 2006/112/CE de 28 de novembro de 2006, conhecida por Diretiva IVA, sobre a qual iremos centrar o nosso estudo.

Trata-se de um imposto que “nascido” na mãe Comunidade Europeia rapidamente se espalhou à escala mundial, unânime que é o reconhecimento da sua eficácia e eficiência. De acordo com dados do Consumption Tax Trends 2022⁶, em 2022, 174 países já tinham implementado um sistema de IVA. As designações diferem entre Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), realçando a sua mecânica, *Goods and Services Tax* (GST) realçando o facto de abranger como operações sujeitas todas as transmissões de bens e prestações de serviços ou *General Consumption Tax* (GCT) realçando o facto de se tratar de um imposto geral sobre o consumo⁷.

A característica que dá ao imposto as suas grandes qualidades como o melhor dos impostos indiretos é a sua neutralidade. Sobre ela centralizaremos a nossa análise.

⁵ Condição *sine qua non* para que se evoluisse para um mercado comunitário em que as mercadorias circulassem livremente, como se dentro de um único país se tratasse.

⁶ OECD (2022), *Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/6525a942-en> Figure 1.6.

⁷ Introdução realizada de acordo com a matéria lecionada no seminário de IVA II, pela Professora Doutora Maria Odete Batista de Oliveira.

3 O princípio da neutralidade como o paradigma da economia do IVA: considerações gerais sobre a neutralidade fiscal e respetivas vertentes

Sabemos que o objetivo principal de qualquer sistema tributário é obter a receita necessária para pagar os gastos públicos. Tal deve ser obtido, todavia, sem distorcer as decisões que indivíduos e empresas fariam por razões puramente económicas. Ou seja, e em sede de tributação do consumo, as pessoas devem escolher entre produtos similares na satisfação das suas necessidades com base nos seus gostos pessoais e não no preço final dos mesmos influenciado pela respetiva componente fiscal. Um exemplo: se o legislador impuser um imposto sobre bolachas de chocolate, mas não sobre bolachas de aveia, o resultado será o de que as pessoas passam a ter de considerar o valor do imposto na sua escolha sobre que tipo de bolacha consumir, sendo naturalmente conduzidos a adquirir a bolacha de aveia por ser mais barata, quando em ausência do fator fiscal prefeririam bolachas de chocolate. Além de distorcer as escolhas, as não-neutralidades no sistema tributário também levam as empresas a transformarem a forma ou a substância das suas atividades para reduzir a respetiva carga fiscal⁸.

Em sede fiscal, a neutralidade é, acima de tudo, um fenómeno económico cuja transposição para a lei se verte nas preocupações políticas de não interferência no mercado⁹.

A verdade é que o conceito de neutralidade fiscal no IVA tem várias dimensões, incluindo a ausência de discriminação num ambiente fiscal não enviesado e imparcial e a eliminação de encargos fiscais indevidos e custos de cumprimento desproporcionados ou inadequados para as empresas, a bem da garantia da cobrança do montante certo de receita pelos governos.

No comércio interno, a neutralidade fiscal é alcançada pelo sistema de pagamentos escalonados: cada operador económico paga ou suporta IVA repercutido pelos seus fornecedores nas suas aquisições empresariais e debita ou recebe IVA dos seus clientes nas suas vendas ou prestações de serviços, entregando ao Estado o montante líquido ou o saldo entre um e outro desses valores. O objetivo é que o IVA “flua” através do processo de produção e distribuição até aos consumidores finais,

⁸ Como é o caso da escolha pela integração vertical.

⁹ Papis-Almansa, M. (2014). The Principle of Neutrality in EU VAT. In C. Brokelind (Ed.), *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law* (pp. 365-366). IBFD.

recaindo sobre estes a carga tributária e não sobre os intermediários da cadeia de fornecimentos, fruto do direito a dedução que estes têm e aqueles não.

Por outro lado, a neutralidade deve também assegurar que as empresas em situações semelhantes que realizam transações semelhantes estejam sujeitas a níveis de tributação idênticos e que se verifique, ao nível dos consumidores, uma carga fiscal semelhante para bens ou serviços que se destinem a satisfazer necessidades de consumo idênticas.

No comércio internacional o objetivo é o de garantir que não haja, pela via fiscal, vantagens competitivas concedidas às empresas nacionais que possam desencorajar o comércio internacional e limitar as escolhas do consumidor, o que impõe a aplicação do princípio do destino, segundo o qual as exportações são completamente libertadas de IVA¹⁰ e as importações são tributadas de forma idêntica à da produção local.

Ou seja, a neutralidade relaciona-se necessariamente com a igualdade de tratamento. Se a neutralidade é o principal objetivo de um sistema de IVA, exigindo que o mesmo consumo suporte o mesmo imposto, não existindo distorções de concorrência ao nível do consumo, no comércio interno e no comércio internacional, a igualdade há de garantir que situações similares devam ser tratadas da mesma forma (independentemente de eventuais distorções de concorrência).

Deve haver então um *trade-off* entre neutralidade e igualdade? Em alguma da sua jurisprudência o Tribunal de Justiça da União Europeia pronuncia-se a este respeito.

No processo *Finanzamt Stieglitz v. Ines Zimmermann*¹¹ o TJUE realça um interessante binómio nos aspetos do princípio da neutralidade. Nos parágrafos 46 a 48 do Acórdão, opina-se, recordando de anteriores decisões, que o conceito de neutralidade em sede de IVA é utilizado em sentidos diferentes : por um lado, com o mecanismo de dedução previsto pela Sexta Diretiva que visa libertar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas, o sistema comum do IVA procura garantir a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, na condição de as ditas atividades estarem, em princípio, elas próprias, sujeitas ao IVA¹²; por outro lado, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a

¹⁰ Libertadas, mas não subsidiadas como mais tarde desenvolveremos.

¹¹ TJUE, 15 de novembro de 2012, Processo C-174/11.

¹² Entre outros, acórdãos de 29 de outubro de 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, e de 22 de dezembro de 2010, *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09.

que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA¹³.

E conclui, no parágrafo 50, que o princípio da neutralidade fiscal é uma expressão específica do princípio da igualdade a nível do direito derivado da União e no sector particular da fiscalidade¹⁴.

Feita esta explicitação, compreendemos que o TJUE se apoie na neutralidade fiscal para a resolução de um crescente número de casos e que o considere essencial para travar a diferenciação de tratamento de bens e serviços considerados semelhantes, cumprindo assim o princípio da igualdade de tratamento e funcionando como seu corolário. O mesmo é dizer que o princípio da igualdade poderá ser incorporado no IVA sob a forma do princípio da neutralidade, embora não se deva negar a existência de ambos no âmbito do imposto em análise¹⁵. Marta Papis, questiona a posição do TJUE sobre o estatuto do princípio da neutralidade¹⁶, como decorrente do direito primário ou antes secundário do direito comunitário. Parece-nos viável a afirmação de que a igualdade de tratamento é um princípio que existe como fonte primária e secundária de direito quando a temática em apreço é o IVA. Defendemos este ponto de vista devido ao circunstancialismo fáctico que circunda o imposto em análise e as suas bases. Não podemos negar a existência de um princípio de igualdade de tratamento de *per se*, não obstante termos de aceitar que este também está vertido no princípio da neutralidade e é a sua base.

¹³ Entre outros, acórdãos de 17 de fevereiro de 2005, *Linneweber e Akritidis*, C- 453/02 e C - 462/02, e de 10 de novembro de 2011, *The Rank Group*, C-259/10 e C-260/10, e jurisprudência aí referida.

¹⁴ Acórdão *NCC Construction Danmark*, já referido.

¹⁵ Segundo Marta Papis, o TJUE, erroneamente, nega o estatuto constitucional do princípio da neutralidade fiscal. Embora o Direito da União Europeia considere os princípios que consagra como essenciais para uma aplicação uniforme das disposições legais entre EM, ao princípio da neutralidade não é reconhecido valor constitucional, exigindo a elaboração e promulgação de legislação para o mesmo se fazer valer. Por seu turno, o princípio da igualdade de tratamento é uma regra de direito primário e, apesar de se demonstrar como uma base da neutralidade, não deve a esta ser reduzido no quadro do IVA. Marta Papis entende que existe cabimento para a invocação tanto do princípio da igualdade de tratamento, como do princípio da neutralidade fiscal, nas situações que assim o exijam. Deste modo, critica a autora a posição do TJUE em não considerar o princípio da neutralidade como fonte primária de direito e, assim, as disposições da Diretiva IVA não podem ser contestadas pela incompatibilidade com este princípio.

¹⁶ Papis-Almansa, M. (2014). The Principle of Neutrality in EU VAT. In C. Brokelind (Ed.), *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law* (pp. 376-377). IBFD.

Questão conexa é a do princípio da não discriminação, como princípio geral do direito da União, que se firma na ideia de que bens e serviços não sejam discriminados em matéria de IVA, levando a situações economicamente indesejadas¹⁷.

Em síntese, diremos que, no IVA, a neutralidade fiscal nas vertentes da ausência de distorções de concorrência e adequado tratamento do consumidor final, comporta em si os princípios da igualdade e da não discriminação. Seguindo Rita de la Feria¹⁸, “the principles of VAT uniformity, equality, and elimination of distortions in competition have been developed as corollaries of the principle of fiscal neutrality”¹⁹.

Concluído que a neutralidade é o princípio fundamental em que se baseia o sistema comum de IVA, estabelecido pela legislação comunitária e transposto pelo legislador comunitário como princípio geral da igualdade de tratamento, aceitando que este tenha estatuto constitucional, e aquele exija que o quadro legislativo seja elaborado através de direito comunitário secundário ou derivado, o relevante é a exigência de que situações comparáveis não sejam tratadas de forma diferente, a menos que tal distinção seja objetivamente justificada e de que o imposto não influencie, por si só, as decisões dos operadores económicos e dos particulares consumidores.

Se na atual Diretiva IVA, se retomam, no Preâmbulo (embora não expressamente no articulado) as considerações sobre a neutralidade do IVA, com o considerando n.º 5 a estabelecer que um sistema de IVA atinge o maior grau de simplicidade e de neutralidade se o imposto for cobrado da forma mais geral possível e se o seu âmbito de aplicação abranger todas as fases da produção e da distribuição, bem como o sector das prestações de serviços, o TJUE tem feito derivar o princípio da neutralidade do artigo 1.º n.º 2 da Diretiva. Este estabelece que o IVA é um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços qualquer que seja o número de estádios ou fases do processo de produção e distribuição anteriores àquele em que se verifique o consumo final, o que conexas, na construção jurídica do imposto, o direito à dedução concedido aos sujeitos passivos como o elemento essencial do sistema IVA.

¹⁷ De acordo com a opinião do advogado-geral La Pergola; Papis-Almansa, M. (2014). The Principle of Neutrality in EU VAT. In C. Brokelind (Ed.), *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law* (pp. 368-369). IBFD.

¹⁸ De la Feria, R. (2015). EU VAT principles as interpretative aids to EU VAT rules: the inherent paradox. *Recent VAT Case Law of the CJEU (Linde, 2016)* p. 4.

¹⁹ Os princípios de uniformidade do IVA, igualdade e eliminação de distorções da concorrência foram desenvolvidos como corolários do princípio da neutralidade fiscal. (esta tradução é da responsabilidade da autora da presente dissertação).

Neutralidade no comércio interno significará igualdade de tratamento, e conhecimento de que o exato montante de imposto pago pelo consumidor final dos bens e serviços deve ser sempre proporcional ao preço pago e idêntico para idênticos bens ou serviços. Para os sujeitos passivos a neutralidade será garantida pelo integral direito a dedução do imposto suportado e aquisições empresariais.

Ou seja, valoramos neste contexto como aspetos essenciais a generalidade do imposto, a sua proporcionalidade em relação ao preço pago, o igual tratamento fiscal na carga tributária que lhe corresponde para bens e serviços idênticos e o mecanismo do direito a dedução, que informam toda a sua disciplina jurídica.

É nestes pressupostos que analisaremos a concretização (ou não) do princípio da neutralidade na sistemática da disciplina do regime geral do IVA²⁰, desde a incidência até ao apuramento do imposto (liquidação) à luz da Diretiva IVA, integrada por posições doutrinárias relevantes na matéria e clarificada pelas decisões do Tribunal Europeu de Justiça.

²⁰ Não integrando na análise, que como se disse se pretende geral, nem os regimes especiais para pequenos operadores económicos, nem também os regimes particulares para específicos sectores de atividade.

4 A concretização (ou não) do princípio da neutralidade na sistemática da disciplina do regime geral do IVA à luz da Diretiva IVA

4.1 Considerações iniciais

Tal como foi referido no título 3 da presente dissertação, o princípio da neutralidade tem um sentido económico muito relevante²¹. A Diretiva IVA não o define, mas elementos não faltam para podermos, com certeza, concluir que este princípio se qualifica como jurídico, com as três vertentes assinaladas a saber²²: uma, básica e frequentemente utilizada pelo Tribunal de Justiça Europeu²³, respeita ao direito a dedução (ou reembolso) do imposto suportado a montante, de forma a que o sujeito passivo fique totalmente liberto de carga fiscal no âmbito da atividade económica desenvolvida; outra, a de que fornecimentos de bens ou de serviços similares, e como tal em concorrência entre si, não devem ser tratados de forma diferente em sede do imposto²⁴; a terceira, e talvez num sentido mais amplo, a de que o imposto não tenha impacto nas decisões económicas dos sujeitos passivos e seja “economicamente invisível”, ao mesmo tempo que a tributação não possa ser afastada por formas legais e como a doutrina frequentemente realça não implique desproporcionais custos de cumprimento.

Porque os elementos que definem a estrutura de um imposto são elementos essenciais nesta temática, pareceu-nos importante proceder a uma análise tão detalhada quando nos for possível fazê-lo sobre a forma como o princípio da neutralidade os afeta. Falamos essencialmente dos sujeitos passivos, da base tributável, das taxas de imposto, das isenções e ainda outros aspetos relevantes na matéria.

²¹ Título 3, segundo parágrafo.

²² Daniel, P. (2021). Relations between the principle of neutrality and elements of value added tax structure. *Financial Internet Quarterly*, 17(3), 56-57.

²³ A título meramente indicativo, o Processo *Rompelman* e o Processo *Zimmermann*.

²⁴ Também, e entre outros o Processo *K. Fischer* e o já citado Processo *Zimmermann*.

4.2 Incidência pessoal - sujeitos passivos e atividade económica

Nos termos do artigo 9.º da Diretiva IVA, entende-se por sujeito passivo qualquer pessoa que, de forma independente, exerça, em qualquer lugar, qualquer atividade económica, seja qual for o fim ou os resultados dessa atividade, sendo toda a atividade de produção, de comércio ou de prestação de serviços, incluindo atividades de mineração e agricultura e atividades profissionais, considerada como “atividade económica”. Também a exploração de bens corpóreos ou incorpóreos com o fim de obter rendimentos com carácter de permanência é, em particular, nos termos da Diretiva IVA considerada uma atividade económica.

Ou seja, o sujeito passivo para efeitos da tributação em IVA é construído em dois pilares estritamente conectados. O primeiro é um elemento subjetivo, declarado de forma muito geral e ampla (“qualquer pessoa”). Com salientou o TJUE no Acórdão *Gmina Wrocław*, C-276/14, de 29 de Setembro de 2015:

... todas as pessoas, singulares ou coletivas, de direito público ou de direito privado, mesmo as entidades destituídas de personalidade jurídica, que, objetivamente, preenchem os critérios que figuram nessa disposição, devem ser consideradas sujeitos passivos de IVA.

Esta lista tão inclusiva não pode, em nosso entender, deixar de ser vista como manifestação do princípio da neutralidade fiscal. Ou seja, a exclusão de uma qualquer das categorias de operadores económicos representaria um risco de distorção da concorrência entre sujeitos passivos e não sujeitos passivos, o que indubitavelmente conduziria à violação da neutralidade fiscal. Relevante é também que os operadores possam escolher a forma de organização que, do ponto de vista estritamente empresarial, mais lhes convenha, como aliás decorre da decisão do TJUE no Processo *GfBk Gesellschaft für Börsenkommunikation mbH*, C-275/11, de 7 de Março de 2013, parágrafo 31:

Ora, resulta do princípio da neutralidade fiscal que os operadores devem poder escolher o modelo organizativo que, de um ponto de vista estritamente económico, mais lhes convém, sem correrem o risco de ver as suas operações excluídas da isenção prevista no artigo 13.º, B, alínea d), n.º 6, da Sexta Diretiva.

No entanto, a Diretiva IVA especifica uma exceção significativa. Por força do artigo 13.º, os Estados, as autarquias regionais e locais e outras entidades de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às atividades ou operações

que exerçam na qualidade de autoridades públicas, ainda que cobrem taxas, emolumentos, contribuições ou pagamentos relacionados a essas atividades, exceto se a sua não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções significativas da concorrência, caso em que deverão então ser qualificados como tal.

A razão da exceção é, como facilmente se entende, a de que tais entidades, atuando na esfera do seu *jus imperii*, possuem algum tipo de monopólio, a significar que as atividades exercidas como autoridades públicas, ao abrigo do regime jurídico especial que lhes é aplicável, não incluem, pois, as atividades por si exercidas nas mesmas condições jurídicas que as aplicáveis aos operadores económicos privados.

Assim opinou, aliás, o TJUE no acórdão *Fazenda Pública*, C-446/98, de 14 de Dezembro de 2000, no parágrafo 17:

Assim, resulta de jurisprudência bem estabelecida do Tribunal de Justiça que as atividades exercidas na qualidade de autoridades públicas na aceção do artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva são as desenvolvidas pelos organismos de direito público no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, com exclusão das que exerçam nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados.

Perante a falta de ocorrência de distorções significativas da concorrência, a exceção respeita ainda o princípio da neutralidade, com uma observação que entendemos dever ser feita. Sendo certo que os sistemas de direito público certamente variam nos diferentes Estados Membros, com divergentes definições de entidades de direito público, que possam ser suscetíveis de, em alguns casos, serem compatíveis com a “convivência” com operadores privados, em específicos sectores de atividade, a defesa da neutralidade terá de fazer apelo a uma avaliação específica nacional e, quiçá, do Tribunal de Justiça.

Quanto ao que deva entender-se por atividade económica, o artigo 9.º da DIVA, apresenta várias exemplificações desde a produção, o comércio, a prestação de serviços, até à exploração de bens corpóreos ou incorpóreos para fins de obtenção de rendimentos, mas não define o respetivo conceito. Aqui, o que o princípio da neutralidade impõe será uma interpretação restritiva que impeça que transmissões de bens e prestações de serviços incluídas no seu âmbito, e que possam estar em concorrência entre si, sejam tratadas de forma diferente para efeitos de IVA.

Em primeiro lugar, o afastamento de ações privadas exigindo que se trate de operações de sujeitos passivos agindo como tal; que não relevem os objetivos ou os

resultados da atividade comercial; e que relevem, tanto as circunstâncias de facto como as de direito, sem dependência de qualquer autorização ou licença concedida pelas autoridades para o exercício de uma atividade económica. Quanto àquelas, vale entre muitos outros o acórdão *Dieter Armbrrecht*, C-291/92, de 4 de Outubro de 1995, parágrafos 16-18:

Decorre da redação do artigo 2.º, n.º 1, da diretiva que um sujeito passivo deve agir «nessa qualidade» para que uma operação possa ser sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado. Ora, um sujeito passivo que efetue uma operação a título privado não age como sujeito passivo. Por conseguinte, uma operação efetuada por um sujeito passivo a título privado não cai na alçada do imposto sobre o valor acrescentado.

Quanto à questão das autorizações, o Processo *G. Tóth*, C-324/11, de 6 de Setembro de 2012, parágrafo 30:

Daqui resulta que o conceito de «sujeito passivo» é definido de forma ampla, baseando-se em circunstâncias factuais. Em contrapartida, não decorre do referido artigo 9.º, n.º 1, que a qualidade de sujeito passivo dependa de qualquer autorização ou licença concedida pela Administração para o exercício de uma atividade económica.

Deve então concluir-se que atividades económicas irregulares e atividades ilegais ou mesmo proibidas devem ser tratadas como tributáveis (sujeitas), exceto nos casos em que qualquer concorrência entre um sector económico lícito e um sector ilegal seja excluída, como foi estabelecido pelo Tribunal de Justiça no Processo *Coffeeshop 'Siberië vof*, C- 158/98, de 29 de Junho de 1999, parágrafo 14:

A título liminar, há que recordar que o Tribunal de Justiça decidiu que o princípio da neutralidade fiscal se opõe efetivamente, em matéria de cobrança do IVA, a uma diferenciação generalizada entre as transações lícitas e as transações ilícitas. Contudo, isto não é verdadeiro em relação à transação de produtos como os estupefacientes, que apresentam características particulares devido a, pela sua própria natureza, serem objeto de uma proibição total de circulação em todos os Estados-Membros, à exceção de um circuito económico estritamente vigiado com vista a uma utilização para fins médicos e científicos. Em tal situação específica, em que está excluída toda a concorrência entre um sector económico lícito e um sector económico ilícito, a não sujeição ao IVA não pode afetar o princípio da neutralidade fiscal.

No mesmo sentido, o acórdão *K. Fischer*, C- 283/95, de 11 de Junho de 1998, mesmo que a sujeição seja depois seguida de uma isenção:

Há, portanto, que responder à primeira questão que a exploração ilegal de um jogo de azar, no caso presente a roleta, entra no âmbito de aplicação da Sexta Diretiva. O artigo 13.º, parte B, alínea f), da referida diretiva deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro não pode sujeitar esta atividade ao IVA quando a atividade correspondente efetuada por um casino público autorizado beneficia de isenção.

(parágrafo 31).

4.3 Incidência real - operações tributáveis

O objeto de tributação em IVA é, a final, o volume de negócios resultante da transmissão de bens e da prestação de serviços. Adicionalmente, inclui certas aquisições intracomunitárias e importações que efetivamente não geram volume de negócios.

O fornecimento de bens pode assumir a forma de transmissões internas, exportações, transmissões intracomunitárias ou vendas intracomunitárias de bens à distância, e vendas à distância de bens importados de territórios ou países terceiros.

De acordo com o artigo 14.º n.º 1 da Diretiva IVA, “entrega de bens” significa a transferência do direito de dispor de bens corpóreos como proprietário. O termo “como proprietário” realça o facto de que a transferência do direito de propriedade não é exigível. Uma operação pode ser qualificada como “transmissão de bens” se, por essa operação, um sujeito passivo efetuar uma cedência de bens corpóreos que autorize a outra parte a detê-los de facto como se fosse o seu proprietário, não tendo a forma pela qual foi adquirido o direito sobre esse bem relevância. Assim expressamente opinou o TJUE no Processo «Evita-K» EOOD, C-78/12, de 18 de julho de 2013, parágrafo 35:

Daqui resulta que uma operação pode ser qualificada de «entrega de bens», na aceção do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, quando, através dessa operação, um sujeito passivo procede à transferência de um bem corpóreo que confere à outra parte o poder de dispor de facto desse bem como se fosse o seu proprietário, sem que seja relevante, a este respeito, a forma através da qual foi adquirido o direito de propriedade sobre o referido bem.

O objetivo dessa regulamentação é eliminar as diferenças entre os sistemas de direito civil nos Estados Membros e, conseqüentemente, assegurar igualdade de tratamento e neutralidade fiscal.

Quanto à prestação de serviços, o artigo 24.º n.º 1 da Diretiva, define-a como qualquer transação que não constitua uma entrega de bens, assegurando, pois, que, de um ponto de vista simplificado, se possa dizer que todo o volume de negócios será objeto de tributação, integrado por transmissões de bens ou por prestações de serviços. Esta definição negativa (associada a uma definição positiva de transmissão de bens) é de natureza objetiva e aplica-se independentemente da finalidade ou dos resultados das transações em questão, como esclareceu o TJUE no Acórdão *Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft*, C-263/15, de 2 de Junho de 2016, parágrafo 22:

Do mesmo modo, a análise dos conceitos de «entrega de bens» e «prestação de serviços» demonstra que estes conceitos, que definem, em parte, as operações tributáveis nos termos da Diretiva 2006/112, têm caráter objetivo e aplicam-se independentemente dos objetivos e dos resultados das operações em causa.

O resultado é, obviamente, a garantia da igualdade de tratamento de bens e serviços semelhantes e, portanto, o respeito pelo princípio da neutralidade.

Conexa com esta matéria está a do valor ou base tributável para as operações que, estando sujeitas, não venham a ser declaradas isentas. Disso trataremos aqui também, deixando as isenções, pela sua enorme relevância na temática da neutralidade do IVA, para uma análise posterior, mais detalhada.

A base ou valor tributável podem definir-se como a expressão quantitativamente valorada, em geral em dinheiro, do objeto de tributação. No seu artigo 73.º a Diretiva IVA determina que a base tributável deve incluir tudo o que constitua contraprestação obtida ou a obter pelo fornecedor, em contrapartida dos bens vendidos ou dos serviços prestados, do cliente ou de terceiro, incluindo as subvenções que estejam diretamente ligadas ao preço. Tendo em conta que o IVA é um imposto adicionado ao preço líquido, importa referir que o valor tributável deve permitir arrecadar do cliente o imposto repercutido para libertar totalmente o sujeito passivo da entrega que pelo mesmo se constitui como devedor dos cofres públicos. Em outras palavras, o IVA deve ser repercutido ou “repassado” para o comprador, e qualquer quebra desta regra será contrária ao princípio da neutralidade. É também a razão pela qual a Diretiva IVA introduz normativos que preveem que o valor tributável não inclua reduções de preços a título de desconto por antecipação de pagamento, descontos e abatimentos de preços concedidos ao cliente e por este obtidos no momento do fornecimento (artigo 79.º) com regularizações previstas em caso de anulação, devolução ou quando o preço for reduzido após a entrega (artigo 90.º).

Note-se ainda que a expressão «contraprestação» faz parte de uma disposição do direito da União que não remete para o direito dos Estados Membros para determinar o seu significado e o seu alcance, a significar que, em termos gerais, a interpretação da expressão não pode ser deixada ao critério de cada Estado Membro. Tal contrapartida é um valor subjetivo uma vez que a base de cálculo é a contrapartida efetivamente recebida e não um valor avaliado segundo critérios objetivos, em nome do reforço da neutralidade fiscal, garantindo a igualdade de tratamento dos contribuintes em toda a

União Europeia, conclusão, aliás, expressa pelo Tribunal de Justiça no Acórdão *Grattan plc.*, C-310/11, de 19 de dezembro de 2012, parágrafo 22:

Cabe recordar que o termo «contravalor» consta de uma disposição de direito da União que não remete para o direito dos Estados-Membros para determinar o seu sentido e alcance. Daqui resulta que a interpretação deste conceito na sua generalidade não pode ser deixada à discricção de cada Estado-Membro. O contravalor é um valor subjetivo, pois a matéria coletável das prestações de serviços é a contrapartida realmente recebida e não um valor calculado segundo critérios objetivos.

Uma referência, conexa com a garantia do princípio da neutralidade, deve ser feita à disciplina do artigo 90.º da Diretiva, cujo n.º 1 estabelece:

1. Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.

Já atrás referimos esta questão e o fundamento da mesma.

O n.º 2 do mesmo artigo dispõe: “Em caso de não pagamento total ou parcial, os Estados Membros podem derogar o disposto no n.º 1”.

Há, todavia, que relacionar este normativo, ainda como requisito da “sagrada” neutralidade do imposto, ou seja, com a peça fundamental da construção jurídica em que assenta o imposto, isto é, o direito a dedução. Isso é feito no artigo 185.º da Diretiva que assim dispõe:

1. A regularização é efetuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, por exemplo no caso de anulação de compras ou de obtenção de abatimentos nos preços.

2. Em derrogação do disposto no n.º 1, não é efetuada qualquer regularização no caso de operações total ou parcialmente por pagar, no caso de destruição, perda ou roubo devidamente comprovados ou justificados, bem como no caso das afetações de bens a ofertas de pequeno valor e a amostras referidas no artigo 16.º.

No caso de operações total ou parcialmente por pagar e nos casos de roubo, os Estados-Membros podem, todavia, exigir a regularização.

As duas disposições suscitam dificuldades na interpretação da disciplina conjugada do artigo 90.º e do artigo 185.º, matéria aliás que já foi objeto de análise pelo Tribunal do Luxemburgo.

Falamos da situação em que o adquirente dos bens ou dos serviços não pague ao seu fornecedor o respetivo preço, débito esse que inclui também o valor do IVA repercutido.

Estabelecendo o n.º 2 do mesmo artigo 90.º que em caso de não pagamento total, ou parcial, os Estados Membros podem derrogar a retificação do valor tributável, o artigo 185.º estabelece depois que deverá ser efetuada uma regularização da dedução previamente efetuada quando, após a declaração de IVA, ocorrerem alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções exceto no caso de operações total ou parcialmente por pagar.

Vejamos, pois, mais detalhadamente esta temática no que respeita ao não pagamento. No Acórdão *E. Sp. z o.o. Sp. k.*, Processo C-335/19, de 15 de Outubro de 2020, o TJUE realçou, o que entendemos como absolutamente correto, ou seja, que o artigo 90.º e o artigo 185.º representam dois lados da mesma transação económica e devem ser interpretados de forma consistente. É o parágrafo 37:

É verdade que o Tribunal de Justiça declarou que, enquanto o artigo 90.º da Diretiva 2006/112 regula o direito de o fornecedor ou prestador de serviços reduzir o valor tributável quando, depois de efetuada a transação, não receba a contrapartida prevista ou receba apenas uma parte da mesma, o artigo 185.º desta Diretiva diz respeito à correção das deduções inicialmente efetuadas pela outra parte nessa mesma transação, representando assim estes dois artigos as duas faces de uma mesma operação económica, pelo que importa interpretá-los coerentemente²⁵.

Nestes termos, uma interpretação consistente dos dois normativos implica que ao não pagamento no artigo 90.º da DIVA deve ser dado o mesmo significado que ao termo “transações que permaneçam total ou parcialmente não pagas” do artigo 185.º n.º 2. No caso de um não pagamento não definitivo, o Estado Membro pode fazer uso da faculdade do artigo 185.º n.º 2, primeiro parágrafo, e dispensar a exigência do ajustamento ou regularização. Isto implica que transações que permaneçam não pagas no artigo 185.º n.º 2, primeiro parágrafo, apenas se referem então a não pagamentos não definitivos. O mesmo é verdade para o artigo 185.º n.º 2 segundo parágrafo, que apenas contém uma derrogação à derrogação, respeitando apenas a não pagamentos não definitivos, resultando a sua aplicação na exigência de ajustar o IVA deduzido. Se um

²⁵ Conforme o mesmo Tribunal havia, aliás, opinado no Acórdão de 22 de fevereiro de 2018, *T-2*, C-396/16, parágrafo 35.

não pagamento for definitivo, a regularização é obrigatória, espelhando então a interpretação do artigo 185.º na interpretação do artigo 90.º. No Despacho de 24 Outubro de 2019 do TJUE no Processo *PORR Építési Kft. and SCT*, o TJUE opinou que se um não pagamento for definitivo, um Estado Membro não pode fazer uso da faculdade da derrogação do artigo 90.º n.º 2, devendo em vez disso permitir uma redução do valor tributável em conformidade com o artigo 90.º n.º 1. Quanto à vertente do cliente da transação, resulta do Processo *E. Sp. z o.o. Sp. k.*, já referido, que se o não pagamento for definitivo o Estado Membro deve também exigir que o devedor ajuste a dedução. Ou seja, efetivamente o TJUE limitou o poder derogativo dos Estados Membros como constante do artigo 185.º n.º 2.

A conclusão parece ser então a de que a interpretação consistente dos termos “não pagamento” e transações que permaneçam total ou parcialmente “não pagas” arrasta que tanto os não pagamentos não definitivos como os não pagamentos definitivos, estão cobertos pelo artigo 90.º n.º 1 e 185.º n.º 1, enquanto os artigos 90.º n.º 2 e 185.º n.º 2 cobrem apenas os não pagamentos não definitivos.

A matéria é complexa, e a prática dos vários Estados Membros muito diferente, e em muitos casos bem distante desta interpretação feita pelo TJUE. As diferenças entre as legislações IVA dos vários Estados Membros são tão substanciais com regras tão detalhadas e complexas que tão pouco é fácil extrair conclusões gerais sobre qual seja a tendência dominante. Justificavam-se, ao que pensamos, mais esclarecimentos sobre o que são nesta matéria as boas práticas, desenvolvendo e precisando as opiniões expressas pelo Tribunal do Luxemburgo a bem da tão querida neutralidade do imposto.

4.4 Taxas

Como é sabido não houve uma verdadeira harmonização das taxas de imposto no sistema de IVA comunitário, apresentando cada Estado Membro o seu próprio sistema de taxas. O que se exige na Diretiva IVA é que os Estados Membros apliquem uma taxa normal de IVA, fixada por cada um em percentagem da matéria coletável, taxa que será a mesma para as transmissões de bens e para as prestações de serviços (artigo 96.º), não devendo ser inferior a 15%, mas sem que seja estabelecido o seu limite máximo (artigo 97.º). Os países podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas, mas apenas aos bens ou serviços enumerados para esse efeito em Anexo à DIVA (artigo 98.º), não podendo o seu valor ser inferior a 5%, e permitir que o montante do IVA resultante da aplicação dessa taxa permita normalmente deduzir a totalidade do imposto relativamente ao qual é concedido o direito à dedução (habitualmente designadas por taxas esponja).

A discussão da neutralidade, na vertente da igualdade de tratamento, determinando que produtos ou serviços similares devem ser igualmente tratados, em sede das taxas de imposto, tem sido objeto de variada jurisprudência. Vejamos, por exemplo, o recente acórdão do Tribunal de Justiça no Processo C-481/98, *Comissão/França*, de 3 de Maio de 2021.

Discutia-se se havia ou não violação da neutralidade, face à distinção entre medicamentos comparticipados e não comparticipados, por se aplicar às duas categorias taxas diferenciadas de IVA. Numa primeira análise, todos os medicamentos são, segundo a Comissão, produtos similares, de modo que a existência de duas taxas de IVA diferentes choca com o princípio da uniformidade do imposto, previsto no artigo 12.º, n.º 3, e vai contra os princípios essenciais do regime comunitário do IVA, a neutralidade fiscal e a eliminação das distorções de concorrência. Com diferentes argumentos das partes, o que interessava concluir era saber se todos os medicamentos devem ser considerados produtos similares, à luz do sistema comunitário do IVA, ou se se pode considerar que alguns, no caso aqui vertido, aqueles que são reembolsáveis se distinguem, à luz deste mesmo sistema, dos outros. Como, aliás, a Comissão realçou, em causa parece estar apenas um objetivo económico de diminuição dos encargos da Segurança Social, não legitimando qualquer diferença de tratamento. Isto significa que a classificação dos medicamentos em duas categorias não é pertinente quanto à aplicação do regime comunitário do IVA. Isto porque o facto de existirem medicamentos comparticipáveis e outros que o não são, não permite concluir que a respeito do referido

regime se trate de produtos diferentes, com a possibilidade de aplicação de taxas diferentes sem violação do princípio da neutralidade fiscal e da proibição de criar distorções de concorrência.

Todavia, a decisão do TJUE, um pouco estranha em nosso entender, vem a ser a de que:

Importa assinalar, em seguida, que esta classificação tem por efeito que as duas categorias de especialidades farmacêuticas não são mercadorias semelhantes que se encontrem numa relação de concorrência entre si. Efetivamente, uma especialidade farmacêutica, a partir do momento em que figura na lista das especialidades farmacêuticas reembolsáveis, beneficia, em relação a uma especialidade farmacêutica não reembolsável, de uma vantagem decisiva para o consumidor final. É por esta razão que o consumidor procura prioritariamente, como sublinhou o advogado-geral no n.º 66 das suas conclusões, as especialidades farmacêuticas que pertencem à categoria das reembolsáveis e, portanto, não é a taxa mais reduzida de IVA que constitui o motivo da sua decisão de aquisição. A taxa de IVA reduzida para as especialidades farmacêuticas reembolsáveis não tem por efeito favorecer a venda destas relativamente à das especialidades farmacêuticas não reembolsáveis. As duas categorias de especialidades farmacêuticas não se encontram, assim, numa relação de concorrência na qual as taxas de IVA diferentes poderiam assumir relevância.

(parágrafo 27)

Ou seja, podemos concluir que o critério determinante para aferir da neutralidade ou da violação da mesma em matérias de taxas aplicáveis a bens e serviços é, saber se esses bens ou serviços estão ou não em concorrência entre si. Este critério foi aliás reiterado no Processo C-41/09, *Comissão/Países Baixos*, de 3 de Março de 2011, parágrafo 66:

Em terceiro lugar, relativamente ao argumento baseado no princípio da neutralidade do IVA, que obstaria à determinação da taxa aplicável em função do destino dos cavalos, há que lembrar que, de acordo com jurisprudência assente, o princípio da neutralidade fiscal 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, de modo que os referidos produtos ou prestações devem ser submetidos a uma taxa uniforme [...]. No entanto, tendo em conta as suas respetivas utilizações, os cavalos para carne não são semelhantes aos cavalos de competição ou aos cavalos de lazer quando vendidos como tal. Por conseguinte, como observou o

advogado-geral no n.º 78 das suas conclusões, estas categorias de cavalos não estão em concorrência, de modo que podem ser submetidas a taxas diferentes do IVA.

Este critério veio, porém, a ser modelado, ou complementado²⁶, de uma outra exigência no Acórdão *Rank Group*, Processo C-259/10, de 10 de Novembro de 2011, a de saber se os bens ou serviços diferentemente tratados em sede de taxas de imposto, são ou não comparáveis na perspectiva do consumidor dos mesmos e satisfazem ou não as mesmas necessidades. É o ponto 1) da conclusão do Acórdão:

O princípio da neutralidade fiscal deve ser interpretado no sentido de que uma diferença de tratamento em termos de imposto sobre o valor acrescentado de duas prestações de serviços idênticas ou semelhantes do ponto de vista do consumidor e que satisfazem as mesmas necessidades deste basta para demonstrar uma violação deste princípio. Assim, essa violação não exige que também seja demonstrada a existência efetiva de concorrência entre os serviços em causa ou uma distorção da concorrência causada pela referida diferença de tratamento.

Mais recentemente, no Acórdão *Finanzamt A*, Processo C-515/20, de 3 de Fevereiro de 2022, questionava-se se pode um Estado Membro, respeitando o princípio da neutralidade fiscal, aplicar a taxa reduzida a determinadas entregas de madeira para lenha, quando outras dela não beneficiem. Falamos de madeira para lenha que, ainda que apresentando formas diferentes, mesmo que do ponto de vista de um consumidor médio, e segundo um critério comparável de utilização, satisfaça as mesmas necessidades (aquecimento) e se encontre em situação de concorrência. Ora a decisão do Tribunal, no parágrafo 47 do Acórdão, foi a de que:

Consequentemente, há que responder à terceira questão, que o princípio da neutralidade fiscal deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que o direito nacional exclua do benefício da taxa reduzida de IVA a entrega de aparas de madeira, embora dela faça beneficiar as entregas de outras formas de lenha, desde que, no espírito do consumidor médio, as aparas de madeira não sejam substituíveis por essas outras formas de lenha, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

²⁶ Segundo Rita de La Feria, poderá considerar-se um teste de neutralidade a analisar em duas partes ou vertentes. De la Feria, R. (2011). VAT: a new dawn for the principle of fiscal neutrality? [288286521.pdf](https://www.core.ac.uk/doi/pdf/10.1080/09500804.2011.628652) (core.ac.uk) .

Verdade é que no Processo *Phantasialand*, Processo C-406/20, de 9 de setembro de 2021, o TJUE tinha afirmado que o princípio da neutralidade fiscal não permite que o mesmo tipo de bens ou serviços, que sejam bens ou serviços concorrentes, sejam tratados de forma diferente em relação ao IVA. Com base em jurisprudência constante, para determinar se os itens ou serviços são do mesmo tipo, deve-se levar em consideração principalmente a visão do consumidor médio. Tratando-se de bens ou serviços semelhantes, com propriedades semelhantes e, com base no critério de comparabilidade, se concluir que são usados pelo consumidor para satisfazer as mesmas necessidades, e se as diferenças existentes não influenciarem de per si, exclusão feita à taxa do imposto, a decisão do consumidor médio na hora de escolher entre os itens ou serviços, a utilização de diferentes taxas de IVA indicia uma violação do princípio da neutralidade fiscal.

A conclusão não pode ser outra a de que não há certeza nem segurança jurídicas sobre qual a correta delimitação da análise do princípio da neutralidade fiscal em matéria de diferenciação de taxas para produtos que satisfaçam as mesmas necessidades de um consumidor médio. Falta de segurança jurídica tanto para os contribuintes como para os tribunais, ao ser “dito” pelo Tribunal de Justiça que cabe ao órgão de reenvio decidir sobre o assunto.

Sobretudo em matéria de aplicação de taxas reduzidas ou normais em produtos de alimentação e em sede da aplicação de taxas em serviços digitais (áudio -livros ou e-livros vs. livros em suporte papel)²⁷, a correta determinação de qual a taxa aplicável continuará a ser objeto de muitas dificuldades.

²⁷ Xavier de Basto, J. G. (Julho 2015), 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*, Ano VII, n.º 4, Inverno, p. 21-36 e Oliveira, Maria Odete, (2017) 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?, *Revista da Faculdade de Direito e Ciência Política da Universidade Lusófona do Porto*, vol. 02, n.º 10.

4.5 Isenções

A Diretiva IVA estabelece dois tipos de isenções: isenções sem direito a dedução, as quais abrangem a grande maioria das operações isentas (isenções nas operações internas) e isenções em relação às quais os sujeitos passivos podem deduzir o seu IVA pago a montante, utilizadas para as exportações de bens e para as transmissões comunitárias de bens, isenções que aparecem tecnicamente qualificadas nos países anglo-saxónicos por um mecanismo de tributação à taxa de 0%²⁸.

Este último tipo de isenções, aplicáveis às transmissões para consumo fora do território nacional, serve, pois, para assegurar a neutralidade fiscal no comércio externo ou internacional, incluindo nele as transmissões intracomunitárias, neutralidade fiscal conseguida à custa da adoção do princípio do destino.

Quanto às outras, é notório que as mesmas podem induzir (e realmente induzem) o desrespeito pelo princípio da neutralidade, desde logo porque a falta de dedução do imposto suportado a montante impacta a neutralidade tributária. Recaindo apenas sobre operações internas, as isenções são justificadas para minorar efeitos regressivos do imposto, por razões sociais, ou ainda por dificuldades técnicas associadas ao cálculo do valor tributável das operações (caso das operações financeiras e das operações de seguro e resseguro)²⁹ ou a dupla tributação, como acontece nas transmissões de imóveis que já se encontrem sujeitas a uma tributação específica.

O que acontece com as isenções sem direito a dedução, geralmente chamadas de isenções simples é que as mesmas quebram a cadeia. Saber se elas aumentam ou diminuem a carga tributaria depende do estágio onde a mesma opera – se imediatamente antes do consumo final, implicará apenas a perda de tributação do último estágio (já que até aí o imposto é normalmente arrecadado e este operador não terá direito a dedução do imposto suportado) ou se num estágio ou fase intermédios do processo de produção e distribuição, caso em que além das distorções se verificam efeitos de recuperação (*catching up ou rattrapage*) que provocam, até, um aumento da receita. Digamos que

²⁸ Sendo a mecânica geral do imposto caracterizada pelo binómio liquidação a jusante e dedução a montante, sendo aquela que legitima esta, a qualificação das isenções completas como taxa zero permite manter aquela mecânica. Havendo liquidação a jusante mantém-se a dedução a montante, embora da liquidação não resulte um montante positivo de imposto. Nos países latinos, em que a taxa de imposto tem de se materializar sempre num qualquer valor positivo, esta “técnica” não resulta utilizável.

²⁹ Palma, Clotilde Celorico, (2011) Enquadramento das Operações Financeiras em Imposto sobre o Valor Acrescentado. *Cadernos IDEFF, n.º 13, Coimbra: Livraria Almedina.*

com as isenções, a transparência que o preço apresenta com o imposto que nele se contém, a final, desaparece. O imposto torna-se mais opaco e desaparece a linear proporcionalidade entre imposto e preço. Por outro lado, poder-se-á também afirmar que com elas poderá haver um incentivo à integração vertical, ou seja, em vez de adquirir inputs a fornecedores, se apresenta mais vantajoso a autoprodução, sempre que tal se mostre possível.

A impossibilidade de dedução do imposto suportado a montante, faz com que esse imposto se venha a incorporar no preço do bem ou serviço, falando-se a propósito num “imposto oculto” no preço de venda, com manifesta quebra da neutralidade do imposto.

No Processo C-378/02, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, de 2 de Junho de 2005, sobre a isenção da venda e locação de imóveis, o Advogado Geral Jaccobs, na sua Opinião, realçava:

É inerente às exceções ao sistema do IVA que estas interfiram até certo ponto na aplicação dos princípios da neutralidade e da igualdade de tratamento. Independentemente do mérito, a decisão de tratar organismos públicos como consumidores finais é parte integrante da Diretiva. Nessa e noutras situações comparáveis, o tratamento dos sujeitos passivos e dos excluídos do sistema do IVA tem inevitavelmente que ser diferente.

De facto, se no momento da aquisição, o sujeito passivo cujas operações beneficiam da isenção adquire os seus fornecimentos a um preço que inclui o IVA, mas ao contrário do que sucede com os “normais” sujeitos passivos, não pode deduzir o imposto a montante, isso significa que o IVA é fixado no momento da aquisição e não pode ser alterado por qualquer operação posterior, a jusante.

Em resultado destas consequências, o Tribunal de Justiça entendeu como muito importante fixar critérios “rígidos” a propósito da interpretação das isenções. Vejamos os aspetos mais salientes.

Sendo as isenções previstas na Diretiva IVA exceções ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre todos os bens e serviços fornecidos a título oneroso por um sujeito passivo, elas devem ser vistas como conceitos independentes de direito comunitário, com o objetivo de evitar divergências na aplicação do sistema de IVA entre um Estado Membro e outro, como é afirmado no Acórdão *Skandia*, C-240/99, de 8 de Março de 2001, parágrafo 23:

Segundo jurisprudência assente, as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Diretiva constituem noções autónomas do direito comunitário que têm como objetivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado-Membro para outro, e que devem ser situadas no contexto geral do sistema comum do IVA.

E, como conceitos autónomos, os termos utilizados para especificar as isenções devem ser interpretados de forma estrita, numa interpretação coerente com os objetivos que tais isenções prosseguem e no respeito pelas exigências do princípio da neutralidade fiscal, embora, claro está, sem privar as isenções de seu efeito pretendido. Assim se explicita no Processo C-91/12, *PFC Clinic AB*, de 21 de Março de 2013, parágrafo 23:

Quanto a estas questões, importa, antes de mais, recordar que os termos usados para designar as isenções previstas no artigo 132.º da Diretiva IVA são de interpretação estrita, dado que constituem exceções ao princípio de que o IVA é cobrado sobre cada prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo. Todavia, a interpretação desses termos deve ser feita em conformidade com os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências da neutralidade fiscal. Assim, esta regra da interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 132.º devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos.

No mesmo sentido, o Processo 353/85, *Comissão/Reino Unido*, de 23 de Fevereiro de 1988, ainda no âmbito da Sexta Diretiva e o mais recente Processo C-150/99, *Sctokholm Lindopark*, de 18 de Janeiro de 2001.

Significa isto que o elenco de isenções constantes da DIVA tem carácter exaustivo, não podendo os Estados Membros aumentar as respetivas categorias ou alterar o âmbito e conteúdo das mesmas³⁰.

Por outro lado, estas isenções devem ser interpretadas como isenções objetivas³¹, sendo que quando operem exigindo que as operações sejam realizadas por entes de direito público ou organismos sem finalidade lucrativa, tal apenas deve ser visto como requisitos subjetivos de uma isenção objetiva.

³⁰ Reis, Margarida, (s.d.) AS ISENÇÕES NO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO Jurisprudência do Tribunal de Justiça e breves apontamentos sobre as isenções nas operações imobiliárias, Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa, *Revista*, pp. 59-68.

³¹ Não tratamos aqui das isenções relativas aos operadores económicos de pequena dimensão económica cuja temática é assaz diferente e deve ser vista no contexto da necessidade de libertar do universo dos sujeitos passivos os operadores sem dimensão para possuir as estruturas administrativas que o funcionamento do imposto exige.

4.6 Outros aspetos a realçar: aspetos financeiros conexos com o período de tributação, exigibilidade e direito a dedução

O IVA tem influência nos fluxos financeiros de uma empresa e, como tal, interfere naquilo que se poderia designar por neutralidade “ideal”, facto que aparece referido por alguma doutrina.

Analisando as relações entre a neutralidade fiscal e as obrigações de pagamento do IVA, devem ser tidos em consideração três elementos - período de tributação, exigibilidade do imposto e condições de pagamento do mesmo. Todos esses elementos, no sistema do IVA, devem ser estabelecidos pelos Estados Membros na legislação interna, respeitando os princípios da conveniência e da proporcionalidade, caso contrário, poderá haver desrespeito pelo princípio da neutralidade fiscal.

Em causa estão os efeitos da disciplina relativos tanto ao IVA liquidado quanto ao IVA efetivamente recebido (ou não), bem como o IVA suportado, efetivamente pago (ou não), o prazo para a sua dedução, os prazos para o apuramento final do binómio IVA liquidado e IVA dedutível e o momento da sua entrega ao Estado.

O IVA liquidado, repercutido ao adquirente de bens e serviços, deve sê-lo no momento em que surge a obrigação tributária, em geral no momento da transmissão de bens ou da realização da prestação de serviço, ou numa perspetiva mais pragmática no momento da sua exigibilidade, em geral associado à abrangente obrigação de faturação.

O IVA suportado será dedutível, com a posse da fatura do fornecedor em que o mesmo é explicitado, cumpridas que sejam outras condições formais e substanciais legalmente estabelecidas.

O pagamento, o momento em que o contribuinte deve entregar o imposto ao Estado, esse ocorre no caso de aplicação de regras gerais, conjuntamente com a entrega da declaração relativa às operações de cada período tributário, em geral o mês ou o trimestre. Sem esquecer as situações de crédito de imposto e o prazo em que o mesmo é compensado ou deva ser reembolsado.

A conjugação de todos estes momentos interfere nessa neutralidade ideal, já que terá impacto positivo ou negativo na tesouraria do sujeito passivo. São aspetos financeiros inerentes à mecânica do imposto. O sistema dos pagamentos fracionados significa para os cofres públicos a possibilidade de vantagens financeiras, já que vão arrecadando o imposto antes da fase final. Para os contribuintes tal pode significar custos de tesouraria se o pagamento ao Estado for exigido antes da cobrança do imposto

repercutido aos clientes. Contudo, mesmo nesse caso, há que não esquecer o efeito de compensação que pode representar o facto de o exercício do direito à dedução do imposto suportado ser efetuado antes que este seja efetivamente pago aos fornecedores. O efeito final em termos de fundo de maneiio inerente ao IVA resulta de uma série de variáveis: das vendas médias diárias; da relação compras /vendas; do prazo médio de pagamento a fornecedores; do prazo médio de recebimento de clientes; do prazo médio de recuperação do IVA sobre as compras de bens e serviços e prazo médio para pagamento do IVA (que dependem do prazo legal de apresentação da declaração e pagamento do imposto e do prazo de reembolso do crédito existente, quando caso disso), podendo originar situações de custos financeiros ou de vantagens financeiras conforme a respetiva articulação.

Deixamos de fora, por extravasar o objetivo deste trabalho, a temática das operações ilícitas nomeadamente aquelas em que o direito à dedução do imposto pago a montante se tornou, infelizmente, o “calcanhar de Aquiles” do IVA, devido a fraudes ao IVA em que o direito é “usado” para obter restituições ilegais do IVA. Se privar um sujeito passivo do reembolso ou dedução do IVA não está de acordo com o princípio da neutralidade, quando o mesmo seja “beneficiário efetivo” de um reembolso de IVA obtido por fraude fiscal o reembolso deve obviamente ser negado. Assim, o princípio da neutralidade não pode ser legitimamente invocado por um sujeito passivo que tenha participado intencionalmente em evasão fiscal.

5 Conclusões

Feita a análise e explanação da temática que nos propusemos estudar, cabe-nos agora fazer algumas notas conclusivas.

Em primeiro lugar, e face às definições que fomos desenvolvendo da noção e vertentes do princípio da neutralidade, parece-nos correto concluir pela concordância com a doutrina de Terra e Kajus³², que aludem à existência de uma noção interna e de uma noção externa de neutralidade. A primeira agrupa a neutralidade legal, que diz respeito ao carácter legal do imposto, garantindo que a carga fiscal é diretamente relacionada com o montante gasto pelos contribuintes, devendo esta ser expressa como percentagem sobre o preço. Agrupa ainda a neutralidade concorrencial, referindo que o imposto deve ser suportado pelos consumidores finais, mas entregue ao Estado pelos sujeitos passivos. Se há um desvio desta máxima e são os sujeitos passivos a arcar com a carga fiscal³³, o imposto não é competitivamente neutro. Ainda no ponto da neutralidade interna, concordamos existir a neutralidade económica, que consiste na interferência mínima que um imposto deve ter no mercado. Esta influência poderá surgir por via de taxas de imposto diferentes que, apesar das muito discutidas razões para a existência de diferentes taxas³⁴, podem ter influência negativa na neutralidade do imposto se necessidades semelhantes não forem tributadas de forma semelhante, o que levanta questões a nível de classificação e qualificação de bens e serviços³⁵. Nesta temática, importa evidenciar que, por vezes, a DIVA deixa uma margem de dúvida que deverá vir a ser devidamente corrigida. O caso que nos apraz referir, pela importância e curiosidade do tema, é a diferenciação que é feita entre livros em papel, livros digitais em suporte físico e *e-books*. Facto é que o Acórdão *K Oy*³⁶ não satisfaz todas as opiniões ao não permitir a aplicação de uma taxa reduzida para os últimos, ao passo que os livros em papel e os livros digitais em suporte físico dela usufruem. Não nos cabe, neste tópico, fazer uma análise do acórdão, mas sim da questão das taxas a que nos estamos a referir e parece que podemos concluir que o progresso tecnológico é algo que

³² Terra, B., & Kajus, J. (2012). *A guide to the European VAT Directives* (Vol. 1). IBFD.

³³ Caso das isenções simples, onde surge a integração vertical e horizontal. No entanto, não deve a extensão e duração da cadeia de produção ter influência na tributação de bens e serviços semelhantes para um imposto ser concorrencialmente neutro.

³⁴ *Vide* ponto 4.4.

³⁵ A discussão da existência de uma taxa única e suas vantagens e/ou desvantagens extravasa a temática da presente dissertação.

³⁶ Processo C-219/13 de 11 de setembro de 2014.

deverá ocupar o legislador europeu, no sentido de atualizar a DIVA para a permeabilização do critério do consumidor médio e da forma como os Estados podem ajustar as taxas de acordo com o seu avanço tecnológico interno³⁷.

Por fim, esta doutrina refere a existência de uma neutralidade externa como sendo a garantia de que o imposto aplicado às importações é semelhante ao imposto aplicado a produtos internos que lhe são semelhantes, é o já mencionado princípio do destino como uma característica fundamental do imposto em análise.

Esta enunciação auxilia na categorização deste princípio, o que facilita a sua análise e as conclusões a retirar, pelo facto de podermos verificar que aspetos podem pôr em causa o princípio da neutralidade. A questão das isenções nas operações internas tem de implicar necessariamente uma concretização limitada e uma interpretação restrita, por exigências da neutralidade fiscal.

O equilíbrio entre a aceitação da importância indiscutível da neutralidade, e a aceitação das razões, validamente aceites, que sejam resultado de motivos de política económica, financeira ou social, é um desafio sempre presente no IVA de modelo comunitário, levantando também questões conexas com a sentida falta de boa delimitação dos conceitos “autónomos” e harmonizados que estão na sua base. Só assim se evitará que interpretações distintas entre os vários Estados Membros causem vicissitudes ao bom funcionamento do mercado interno.

O papel do TJUE tem sido muito relevante no sentido dessa clarificação e harmonização, mas deve sê-lo ainda mais e evitar, o que por vezes acontece, posições ambíguas e quiçá contraditórias.

Face a estas questões, podemos ultimar que o princípio da neutralidade tem arestas a colmatar pelo direito comunitário secundário, sejam Regulamentos ou Diretivas e questões que podem e devem ser esclarecidas pelo TJUE.

Face ao exposto, apesar do sistema não ser perfeito, e ao contrário do que um dia disse Winston Churchill sobre a democracia - *democracy is the worst form of government – except for all the others that have been tried*³⁸, podemos com alguma certeza referir que a neutralidade faz do IVA o melhor dos sistemas, incluindo na análise todos os outros sistemas de tributação do consumo já experimentados.

³⁷ De acordo com Xavier de Basto, na obra já citada, a exclusão dos livros digitais põe em causa o considerando n.º 4 da Diretiva 2009/47/CE de 5 de maio, relativa à adaptação ao progresso técnico.

³⁸ A democracia é a pior forma de governo – exceto todas as outras que já foram tentadas. (esta tradução é da responsabilidade da autora da presente dissertação).

6 Bibliografia

Charlet, A., & Owens, J. (2010). An International Perspective on VAT. *Tax notes International*, 59 (12): 943-954. TaxAnalysts.

Daniel, P. (2021). Relations between the principle of neutrality and elements of value added tax structure. *Financial Internet Quarterly*, 17(3), 56-63.

De la Feria, R. (2011). VAT: a new dawn for the principle of fiscal neutrality?, [288286521.pdf \(core.ac.uk\)](#).

De la Feria, R. (2015). EU VAT principles as interpretative aids to EU VAT rules: the inherent paradox. *Recent VAT Case Law of the CJEU (Linde, 2016)*.

Derlén, M., & Lindholm, J. (2012). Three Ideas: The Scope of EU Law Protecting Against Discrimination. *Volume in Honor of Pär Hallström (Mattias Derlén & Johan Lindholm eds., Iustus, Uppsala 2012)*, 77-100.

Economics, C. (2008). *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union* (No. 13). Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission.

Kristoffersson, E. (2019). *Deduction of Input VAT: Comparative Studies in Tax Law*.

Leontiades, M. (1966). The Logic of Border Taxes. *National Tax Journal*, 19(2), 173-183.

OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>.

OECD (2022), *Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/6525a942-en>.

Oliveira, Maria Odete, (2017) 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?, *Revista da Faculdade de Direito e Ciência Política da Universidade Lusófona do Porto*, vol. 02, n.º 10.

Palma, Clotilde Celorico, (2011) Enquadramento das Operações Financeiras em Imposto sobre o Valor Acrescentado. *Cadernos IDEFF, n.º 13, Coimbra: Livraria Almedina.*

Papis-Almansa, M. (2014). The Principle of Neutrality in EU VAT. In C. Brokelind (Ed.), *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law* (pp. 365-390). IBFD.

Reis, Margarida, (s.d.) AS ISENÇÕES NO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO Jurisprudência do Tribunal de Justiça e breves apontamentos sobre as isenções nas operações imobiliárias, Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa, *Revista*, pp. 59-68.

Reugebrink, J. (1978). The Sixth Directive for the Harmonisation of Value Added Tax. *Common Market Law Review*, 15(3).

Taxes, P. (2020). PWC, World Bank Group (2020). URL: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2020.pdf>.

Terra, B., & Kajus, J. (2012). *A guide to the European VAT Directives* (Vol. 1). IBFD.

Xavier de Basto, J. G. (Julho 2015), 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, Ano VII, n.º 4, Inverno, p. 21-36.*

7 Jurisprudência

Processo C- 268/83, *Rompelman*, de 14 de fevereiro de 1985

Processo C-353/85, *Comissão/Reino Unido*, de 23 de Fevereiro de 1988

Processo C-291/92, *Dieter Armbrrecht*, de 4 de outubro de 1995

Processo C-283/95, *K. Fischer*, de 11 de junho de 1998

Processo C-158/98, *Coffeeshop 'Siberië vof*, de 29 de junho de 1999

Processo C-446/98, *Fazenda Pública*, de 14 de dezembro de 2000

Processo C-150/99, *Sctokholm Lindopark*, de 18 de Janeiro de 2001

Processo C-240/99, *Skandia*, de 8 de março de 2001

Processos C-453/02 e C-462/02, *Linneweber e Akritidis*, de 17 de fevereiro de 2005

Processo C-378/02, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, de 2 de junho de 2005

Processo C-174/08, *NCC Construction Danmark*, de 29 de outubro de 2009

Processo C-277/09, *RBS Deutschland Holdings*, de 22 de dezembro de 2010

Processo C-41/09, *Comissão/Países Baixos*, de 3 de março de 2011

Processos C-259/10 e C-260/10, *The Rank Group*, de 10 de novembro de 2011

Processo C-324/11, *G. Tóth*, de 6 de setembro de 2012

Processo C-174/11, *Finanzamt Stieglitz v. Ines Zimmermann*, de 15 de novembro de 2012

Processo C-275/11, *GfBk Gesellschaft für Börsenkommunikation mbH*, de 7 de março de 2013

Processo C-91/12, *PFC Clinic AB*, de 21 de março de 2013

Processo C-78/12, «*Evita-K*» *EOOD*, de 18 de julho de 2013

Processo C-219/13, *K Oy*, de 11 de setembro de 2014

Processo C-276/14, *Gmina Wroclaw*, de 29 de setembro de 2015

Processo C-263/15, *Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft*, de 2 de junho de 2016

Processo C-396/16, *T-2*, de 22 de fevereiro de 2018

Processo C-292/19, *PORR Építési Kft.* de 24 de outubro de 2019

Processo C-335/19, *E. Sp. z o.o. Sp. k.*, de 15 de outubro de 2020

Processo C-481/98, *Comissão/França*, de 3 de maio de 2021

Processo C-406/20, *Phantasialand*, de 9 de setembro de 2021

Processo C-310/11, *Grattan plc*, de 19 de dezembro de 2021

Processo C-515/20, *Finanzamt A*, de 3 de fevereiro de 2022