



Tax & Business Lawyers

# NEWSLETTER

---

---

23 JANEIRO 2024

## SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA (2.º TRIMESTRE DE 2023)

Pretende-se, com a presente Informação Fiscal, apresentar uma síntese Trimestral dos principais Acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) relacionados com o domínio da Fiscalidade, analisando, caso a caso, o impacto e o contributo que tais decisões poderão vir a ter, do ponto de vista nacional.

---

Tax Advisory Team

---



1.

**NÚMERO DO PROCESSO:** C-282/22

**NOME:** Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (“Administração tributária”) contra P. w W

**DATA:** 20 de abril de 2023

**ASSUNTO:** Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 14.o, 15.o e 24.o — Pontos de carregamento de veículos elétricos — Disponibilização de equipamento para o carregamento de veículos elétricos, fornecimento da eletricidade necessária e prestação de assistência técnica e serviços informáticos — Qualificação de “entrega de bens” ou de “prestação de serviços”.

## FACTOS

A sociedade polaca P. w W. pretende exercer uma atividade que consiste na instalação e na exploração de estações de carregamento de veículos elétricos, equipadas tanto de conectores de carregamento rápido (em corrente contínua), como de carregamento lento (em corrente alternada), no qual o preço único cobrado dependerá da duração de carregamento e do modelo de conector escolhido.

As operações incluídas na prestação consistem na disponibilização de equipamento, na garantia do fluxo de eletricidade adaptável à bateria do veículo e na assistência técnica necessária.

Neste contexto, a P. w W. solicitou à Administração tributária polaca a emissão de uma informação vinculativa que certificasse que a atividade a exercer consistia numa “prestação de serviços”, na aceção da Lei (polaca) do IVA.

Na apreciação do pedido, a Administração tributária considerou que o fornecimento de eletricidade necessário para carregar um veículo elétrico devia ser considerada a prestação principal, enquanto os outros serviços prestados deviam ser considerados acessórios.

Na sequência de um recurso interposto pela P. w W. contra o entendimento da Administração tributária, o Tribunal Administrativo do Voivodato de Varsóvia veio anular a informação vinculativa pelo facto de, no seu entendimento, a prestação principal consistir na disponibilização de uma estação de carregamento e na integração necessária do carregador no sistema operativo do veículo.

Segundo o mesmo órgão jurisdicional, a prestação da P. w W. distingue-se da prestação das estações que fornecem combustíveis tradicionais, atribuindo maior ênfase à rapidez e eficácia do carregamento, em detrimento do tipo ou qualidade de combustível.

A decisão viria a ser contestada pela Administração tributária diante o Supremo Tribunal Administrativo da Polónia (órgão jurisdicional de reenvio), tendo sido alegando que, no que respeita à disponibilização, a título oneroso, de estações de carregamento de veículos elétricos, a prestação principal consiste numa entrega de bens, ou seja, a eletricidade.

Por seu turno, o órgão jurisdicional de reenvio considerou que as três operações atuais constituíam uma operação complexa única, devido à estreita ligação entre estas, o que levou à necessidade de determinar qual era o elemento predominante da prestação em causa.

Neste contexto, considerou que a disponibilização de equipamento de carregamento representava o meio que permite beneficiar em melhores condições do fornecimento de eletricidade, constituindo a prestação predominante.

Porém, emergiram dúvidas quanto à qualificação da prestação única em causa no processo principal de “entrega de bens” ou “prestação de serviços”, na aceção da Diretiva 2006/112 (“Diretiva IVA”).

Nestas circunstâncias, o Supremo Tribunal Administrativo da Polónia decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

*“Uma prestação complexa, efetuada em pontos de carregamento, a utilizadores de veículos elétricos, que inclui:*

- a) a disponibilização de equipamento para o carregamento (incluindo a integração do carregador no sistema operativo do veículo),*
- b) a garantia do fluxo de eletricidade com parâmetros adaptados às baterias de um veículo elétrico,*
- c) o apoio técnico necessário aos utilizadores dos veículos e*
- d) a disponibilização aos utilizadores de uma plataforma especial, de uma página na Internet ou de uma aplicação [informática] para reservar um determinado conector, consultar o histórico de transações e os pagamentos efetuados, bem como a possibilidade de utilizar a chamada carteira eletrónica para pagar os montantes devidos pelas sessões de carregamento constitui uma entrega de bens na aceção do artigo 14.o, n.o 1, da Diretiva [2006/112] ou uma prestação de serviços na aceção do artigo 24.o, n.o 1, dessa diretiva?”*

## APRECIÇÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O Tribunal de Justiça começou por salientar a importância de uma correta qualificação da situação em causa, por forma a compreender se estamos na presença de duas ou mais prestações distintas ou de uma prestação única cabendo, ainda assim, aos órgãos jurisdicionais nacionais determinar se a prestação constitui uma única prestação e fazer todas as apreciações de facto definitivas a esse respeito.

Nestes termos, o órgão jurisdicional de reenvio considerou que a entrega e fornecimento em questão constituíam uma operação única para efeitos de IVA, o que não foi contestado pelo Tribunal de Justiça.

No que respeita ao conceito de “entrega de bens”, a Diretiva IVA dispõe que por aquela se entende a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário. Por outro lado, o conceito de “prestação de serviços” abrange, nos termos da referida Diretiva IVA, qualquer operação que não constitua uma “entrega de bens”.

Neste âmbito, o Tribunal de Justiça alertou para a necessidade de tomar em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a respetiva operação para procurar os seus elementos característicos e identificar os seus elementos predominantes.

Neste exercício, e uma vez que a comercialização de um bem é sempre acompanhada de uma prestação de serviços mínima, apenas os serviços diferentes dos necessariamente associados à comercialização desse bem podem ser tidos em consideração para determinar a parte que a prestação de serviços representa no conjunto de uma transação complexa que inclui igualmente a entrega desse bem.

A este respeito, o Tribunal considerou que a operação que consiste na garantia do fluxo de eletricidade para a bateria do veículo constitui uma entrega de bens, considerando a eletricidade transferida equiparada a um bem corpóreo, segundo a Diretiva IVA.

Relativamente à disponibilização de equipamento de carregamento adequado, o Tribunal considerou como uma prestação de serviços mínima que acompanha necessariamente o fornecimento de eletricidade, não podendo ser tida em consideração na apreciação da operação complexa.

Por último, no caso da assistência técnica e da aplicação informática, não constituem, na apreciação do Tribunal, finalidades em si mesmas, mas sim prestações acessórias em relação ao fornecimento de eletricidade.

O Tribunal concluiu, assim, que a transferência de eletricidade constitui o elemento característico e predominante da prestação única e complexa, afastando também a

possibilidade da rapidez e eficácia do carregamento ser considerada como tal em virtude da diferença de preço unitário entre os dois tipos de carregamento.

## DECISÃO

Em face do exposto, o Tribunal concluiu que a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que constitui uma “entrega de bens” uma prestação única e complexa que inclui as operações no caso exposto, em específico: (i) a disponibilização de equipamentos para o carregamento de veículos elétricos (incluindo a integração do carregador no sistema operativo do veículo); (ii) a garantia do fluxo de eletricidade com parâmetros adaptados às baterias desse veículo; (iii) a assistência técnica necessária aos utilizadores em causa; e (iv) a disponibilização de aplicações informáticas que permitem ao utilizador em causa reservar um conector, consultar o histórico de transações, comprar créditos acumulados numa carteira digital e utilizar esta para pagar os carregamentos.

## IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A presente decisão contribui para clarificar a qualificação da prestação efetuada no âmbito da instalação e exploração de carregamentos de veículos elétricos abertas ao público e, conseqüentemente, o correspondente enquadramento em sede de IVA.

2.

**NÚMERO DO PROCESSO:** C-677/21

**NOME:** Fluvius Antwerpen contra MX

**DATA:** 27 de abril de 2023

**ASSUNTO:** Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Operações tributáveis — Artigo 2.o, n.o 1, alínea a) — Conceito de “entrega de bens a título oneroso” — Artigo 9.o, n.o 1 — Atividade económica — Artigo 14.o, n.o 1, e n.o 2, alínea a) — Entrega de bens — Consumo ilegal de eletricidade — Princípio da neutralidade do IVA — Faturação ao consumidor de uma indemnização que inclui o preço da eletricidade consumida — Regulamentação regional de um Estado-Membro — Sujeito passivo — Entidade sui generis mandatada por municípios — Conceito de “organismo de direito público” — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 13.o, n.o 1, terceiro parágrafo, e anexo I — Sujeição por princípio da distribuição de eletricidade — Conceito de “caráter insignificante da atividade”

## FACTOS

A Fluvius Antwerpen (doravante “Fluvius” ou “Autora”) consiste numa estrutura de cooperação intermunicipal, criada sob a forma de uma associação, responsável pela gestão da rede de distribuição de eletricidade ou de gás natural num conjunto de municípios da Região Flamenga (Bélgica).

Neste sentido, a Fluvius encontrava-se adstrita ao encaminhamento da eletricidade até às instalações individuais, assim como pela instalação, entrada em funcionamento e leitura dos contadores.

Na sequência de um consumo ilegal realizado por MX, um particular, no período compreendido entre 7 de maio de 2017 e 7 de agosto de 2019, a Fluvius emitiu, com base numa comparação dos valores constantes dos contadores no início e no fim do referido período, uma fatura no montante de 813,41 euros, dos quais 131,45 euros a título de IVA, acrescidos de juros de mora e judiciais.

A referida fatura foi emitida em consequência de o demandado ter adquirido eletricidade no local da sua residência sem ter celebrado um contrato comercial e, bem assim, sem que o tenha declarado ao operador de rede de distribuição, podendo ser considerado como um ato ilegítimo ativo ou passivo.

Em sequência da falta de pagamento, a Fluvius intentou contra MX uma ação para o pagamento da fatura emitida no órgão jurisdicional de reenvio (Julgado de paz de Antuérpia, Bélgica).

O órgão jurisdicional de reenvio condenou, na decisão de reenvio, a MX a indemnizar a Fluvius pelo “custo de energia ilegalmente adquirida”. No entanto, interrogou-se relativamente à exigibilidade do IVA nas condições do presente caso.

Nestas circunstâncias, o órgão jurisdicional de reenvio decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- 1) *“Deve o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), em conjugação com o artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva 2006/7112 ser interpretado no sentido de que a aquisição ilegal de energia constitui uma entrega de bens, ou seja, a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário?”*
- 2) *“Em caso de resposta negativa, deve o artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2006/112 ser interpretado no sentido de que a aquisição ilegal de energia constitui uma entrega de bens, ou seja, a transmissão da propriedade de um bem, mediante*



*pagamento de uma indemnização, em virtude do ato das autoridades públicas ou em seu nome por força da lei?”*

- 3) *“Deve o artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 ser interpretado no sentido de que, se a (Fluvius) tiver direito a uma indemnização pela energia ilegalmente adquirida, deve ser considerada um sujeito passivo porque a aquisição ilegal é consequência de uma atividade económica” da (Fluvius), a saber, a exploração de um bem corpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência?”*
- 4) *“Caso se deva interpretar o artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 no sentido de que a aquisição ilegal de energia constitui uma atividade económica, deve o artigo 13.º, n.º 1 (primeiro parágrafo,) da Diretiva 2006/112 ser interpretado no sentido de que a (Fluvius) é uma autoridade pública? Na afirmativa, deve o artigo 13.º, n.º 1, terceiro parágrafo, ser interpretado no sentido de que a aquisição ilegal de energia é o resultado de uma atividade da (Fluvius) que não é insignificante?”.*

## APRECIÇÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O Tribunal de Justiça iniciou a sua apreciação através da análise da Diretiva IVA.

Com efeito, as primeiras duas questões prendem-se com a interpretação de duas disposições da referida Diretiva, sendo que a primeira é uma norma legal relativa a operações tributáveis, que dispõe que estão sujeitas a IVA as entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, enquanto a segunda define o conceito de entrega de bens para efeitos de aplicação da Diretiva.

Relativamente à atividade em causa no processo principal, o Tribunal de Justiça considerou relevante aferir se o fornecimento de eletricidade por um operador de rede de distribuição, ainda que involuntário e fruto da atuação ilegal de terceiros, constitui uma entrega de bens efetuada a título oneroso.

Primeiramente, o Tribunal debruçou-se sobre a jurisprudência constante relativa ao princípio da neutralidade fiscal, que se opõe, em matéria de cobrança de IVA, a uma diferenciação generalizada entre as transações lícitas e ilícitas no âmbito de operações tributáveis em aplicação da Diretiva IVA.

Considerando que a Diretiva IVA equipara a eletricidade a um bem corpóreo, o Tribunal salientou que a entrega deveria ter sido efetuada a título oneroso, o que implica que exista umnexo direto, entenda-se uma relação jurídica, entre o autor da entrega e o beneficiário, no quadro da qual se trocam prestações recíprocas, constituindo a remuneração auferida pelo autor da operação o contravalor efetivo da entrega efetuada ao respetivo beneficiário.

No caso em apreço, o Tribunal esclarece que existe umnexo direto entre a eletricidade ilegalmente consumida e a quantia reclamada pela Fluvius, uma vez que a mesma resulta da leitura dos contadores durante o período em apreço, pelo que a entrega de bens com estas características corresponde a uma entrega efetuada a título oneroso.

Em paralelo, o Tribunal considerou que a entrega de bens deve ser analisada como a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, já que durante o período compreendido entre 7 de maio de 2017 e 7 de agosto de 2029, MX consumiu de facto a eletricidade fornecida pela Fluvius, agindo como se fosse proprietária da mesma.

No que diz respeito às últimas questões de interpretação suscitadas pelo órgão de reenvio, relacionadas com a aferição do carácter económico da atividade de entrega de eletricidade por um operador de distribuição, o Tribunal de Justiça considerou, tal como resulta da sua jurisprudência, que a determinação daquele carácter implica a análise de todas as condições em que a operação é realizada.

Para prosseguir esta análise, o Tribunal considerou que o fornecimento de eletricidade está, no caso vertente, diretamente relacionado com a atividade do operador de distribuição.

Salientou igualmente que o risco de ter de suportar os custos relativos à quantidade de eletricidade perdida devido à aquisição ilegal desta por terceiros constitui um risco comercial típico de uma atividade económica, no caso vertente, a de operador de uma rede de distribuição de eletricidade.

Por conseguinte, concluiu o Tribunal que a entrega de eletricidade por um operador de rede de distribuição, ainda que involuntária e fruto da atuação ilegal de terceiros, constitui uma atividade económica desse operador, dado que concretiza um risco inerente à sua atividade de operador de uma rede de distribuição de eletricidade.

Por último, o Tribunal determinou ainda que a Diretiva IVA, ao concretizar que as atividades enumeradas no seu anexo I – como a distribuição de eletricidade – e desenvolvidas por organismos de direito público, enquanto sujeitos passivos de imposto, estão sujeitas a IVA a menos que sejam insignificantes, procurou evitar o surgimento de determinadas distorções da concorrência.

Daqui decorre que o conceito de “carácter insignificante da atividade” constitui uma derrogação da regra geral da sujeição ao IVA de toda a atividade de natureza económica sendo, por isso, um conceito de interpretação restritiva.

Nestes termos, o Tribunal entendeu, no caso em análise, que não se verificava o carácter insignificante da atividade, porquanto a Região Flamenga e a Fluvius foram levadas a definir



as consequências administrativas e pecuniárias de aquisições ilegais, o que constitui um indício do seu carácter significativo.

Assim, o Tribunal de Justiça decidiu que a entrega de eletricidade, nos termos do processo em análise, não se inscreve no quadro de uma atividade de carácter insignificante e deve, portanto, estar sujeita a IVA.

## **DECISÃO**

Em face do exposto, o Tribunal decidiu que a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que o fornecimento de eletricidade por um operador de rede de distribuição, ainda que involuntário e fruto da atuação ilegal de terceiros, constitui uma entrega de bens efetuada a título oneroso que implica a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo.

Em paralelo, o Tribunal decidiu igualmente que a entrega de eletricidade por um operador de rede de distribuição, ainda que involuntária e fruto da atuação ilegal de terceiros, constitui uma atividade económica efetuada por esse operador, na medida em que concretiza um risco inerente à sua atividade de operador de uma rede de distribuição de eletricidade.

Admitindo-se que esta atividade económica seja exercida por um organismo de direito público na qualidade de autoridade pública, tal atividade, mencionada no anexo I da Diretiva IVA, só pode ser considerada insignificante na aceção da referida diretiva se for de dimensão mínima, seja no espaço ou no tempo, e, por conseguinte, com um impacto económico de tal forma reduzido, que as distorções da concorrência suscetíveis de daí resultar seriam, se não nulas, pelo menos insignificantes.

## **IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS**

A presente decisão contribui para clarificar a qualificação da prestação efetuada no âmbito dos contratos de fornecimento de eletricidade por um operador de rede de distribuição e, bem assim, para aferir do critério da atividade económica efetuada por esse operador, para efeitos de IVA.

\*\*\*

Rogério M. Fernandes Ferreira  
Marta Machado de Almeida  
Álvaro Silveira de Meneses  
Miriam Campos Dionísio  
José Nuno Vilaça  
João de Freitas Jacob  
Joana Fidalgo Barreiro

---

Avenida da Liberdade 136 4º (receção)  
1250-146 Lisboa • Portugal  
T: +351 215 915 220

contact@rfflawyers.com  
www.rfflawyers.com



---

This Information is intended for general distribution to clients and colleagues and the information contained herein is provided as a general and abstract overview. It should not be used as a basis on which to make decisions and professional legal advice should be sought for specific cases. The contents of this Information may not be reproduced, in whole or in part, without the express consent of the author. If you should require further information on this topic, please contact.

\*\*

Awards & recognitions 2023 Legal 500 | Chambers & Partners | International Tax Review | Best Lawyers | WWL | Leaders League and others.