

|

## 61995J0370

Acórdão do Tribunal (Quinta Secção) de 26 de Junho de 1997. - Careda SA (C-370/95), Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (Femara) (C-371/95) e Asociación española de empresarios de máquinas recreativas (Facomare) (C-372/95) contra Administración General del Estado. - Pedido de decisão prejudicial: Audiencia Nacional - Espanha. - Impostos sobre a exploração de máquinas de jogos - Imposto sobre o volume de negócios - Repercussão sobre o consumidor. - Processos apensos C-370/95, C-371/95 e C-372/95.

*Colectânea da Jurisprudência 1997 página I-03721*

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

## Palavras-chave

*Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Proibição de cobrar outros impostos nacionais que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios - Objectivo - Conceito de «impostos sobre o volume de negócios» - Imposto que incide sobre os jogos de fortuna e azar e as apostas repercutido sobre o consumidor, não sendo a sua repercussão objecto de uma menção expressa na lei nacional nem consignada numa factura ou num documento que a substitua - Inclusão*

*(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 33.º)*

## Sumário

*Sendo o objectivo do artigo 33.º da Sexta Directiva 77/388 relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios evitar que o funcionamento do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado seja comprometido por medidas fiscais de um Estado-Membro que onerem a circulação dos bens e dos serviços e incidam sobre as transacções comerciais de modo comparável ao imposto sobre o valor acrescentado, a qualificação de um imposto nacional e, portanto, a apreciação da sua compatibilidade com o direito comunitário devem ser feitas não apenas em função do texto das disposições nacionais aplicáveis mas igualmente em função das suas características essenciais e, designadamente, da possibilidade de o repercutir sobre o consumidor. Conclui-se que, para*

*que um imposto nacional tenha a natureza de um imposto sobre o volume de negócios, não é necessário que a legislação nacional que lhe é aplicável preveja expressamente que possa ser repercutido sobre os consumidores.*

*Além disso, para que esse imposto tenha a natureza de um imposto sobre o volume de negócios, não é necessário que a sua repercussão sobre os consumidores seja consignada numa factura ou num documento que a substitua. Para efeitos da aplicação da referida disposição, compete ao juiz nacional verificar se a imposição em causa é susceptível de onerar a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do imposto sobre o valor acrescentado, averiguando se tem as características essenciais do imposto sobre o valor acrescentado. Será esse o caso se tiver um carácter geral, se for proporcional ao preço dos serviços, se for cobrada em cada fase do processo de produção e de distribuição e se for aplicada sobre o valor acrescentado dos serviços.*

## **Partes**

*Nos processos apensos C-370/95, C-371/95 e C-372/95,*

*que têm por objecto pedidos dirigidos ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE, pela Audiencia Nacional (Espanha), destinados a obter, nos litígios pendentes neste órgão jurisdicional entre*

*Careda SA (C-370/95),*

*Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (Femara) (C-371/95),*

*Asociación española de empresarios de máquinas recreativas (Facomare) (C-372/95)*

*e*

*Administración General del Estado,*

*uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 33.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),*

**O TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

*(Quinta Secção),*

*composto por: J. C. Moitinho de Almeida, presidente de secção, C. Gulmann, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet e M. Wathelet (relator), juízes,*

*advogado-geral: P. Léger,*

*secretário: H. A. Rühl, administrador principal,*

*vistas as observações escritas apresentadas:*

*- em representação da Careda SA e da Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (Femara), por Miguel Ángel García Campos, advogado no foro de Madrid,*

- em representação do Governo espanhol, por Alberto José Navarro González, director-geral da Coordenação Jurídica e Institucional Comunitária, assistido por Gloria Calvo Díaz, abogado del Estado, do Serviço Jurídico do Estado, na qualidade de agentes,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Miguel Díaz-Llanos La Roche, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Careda SA e da Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (Femara), representadas por Miguel Ángel García Campos, assistido por Zornoza Pérez, professor de direito na Universidade Carlos III de Madrid, do Governo espanhol, representado por Luis Pérez de Ayala Becerril, abogado del Estado, do Serviço Jurídico do Estado, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por Carlos Gómez de la Cruz, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agente, na audiência de 16 de Janeiro de 1997,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 27 de Fevereiro de 1997,

profere o presente

Acórdão

## **Fundamentação jurídica do acórdão**

1 Por decisões de 4 de Julho (C-370/95), de 13 de Setembro (C-371/95) e de 15 de Novembro (C-372/95) de 1995, que deram entrada no Tribunal de Justiça em 30 de Novembro de 1995, a Audiencia Nacional submeteu, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE, duas questões prejudiciais relativas à interpretação do artigo 33.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe a Careda SA (a seguir «Careda») à Administración General del Estado (Ministério da Economia e das Finanças espanhol), a respeito de uma liquidação a título do imposto adicional ao imposto que incide sobre os jogos de fortuna e azar e as apostas, como é previsto pelo artigo 38.º, n.º 2, ponto 2, da Lei n.º 5/1990, de 29 de Junho de 1990 (BOE de 30 de Junho de 1990, a seguir «Lei n.º 5/1990»), e de dois recursos de anulação, interpostos pela Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (a seguir «Femara») e a Asociación española de empresarios de máquinas recreativas (a seguir «Facomare»), do Decreto ministerial n.º 23 472, de 6 de Setembro de 1990 (BOE de 22 de Setembro de 1990, a seguir «decreto ministerial de 6 de Setembro de 1990»), que constitui uma parte da base jurídica do referido imposto.

3 O Real Decreto n.º 16/1977, de 25 de Fevereiro de 1977 (BOE de 7 de Março de 1977, a seguir «Decreto-Lei n.º 16/1977»), regulamenta os aspectos penais, administrativos e fiscais dos jogos de fortuna, das apostas ou dos jogos de azar em Espanha. Nomeadamente, instituiu um imposto sobre estes últimos (a seguir «imposto sobre o jogo») cujo regime é definido no artigo 3.º, nos seguintes termos:

«Artigo 3.º Independentemente dos impostos nacionais e locais a que estão sujeitas em conformidade com a legislação em vigor, as sociedades ou empresas que exercem as actividades

referidas no presente real decreto-lei, os casinos e os outros estabelecimentos, instalações ou locais autorizados para o jogo serão sujeitos ao imposto sobre os [jogos], nas seguintes condições:

1.\_ *Facto tributável*: o facto tributável é constituído pela autorização ou a organização de jogos de fortuna ou de azar.

2.\_ *Sujeitos passivos*: são sujeitos passivos do imposto os organizadores e as empresas cujas actividades envolvam a organização de jogos de fortuna ou de azar.

São responsáveis solidários do pagamento do imposto os proprietários e empresários dos locais onde esses jogos se organizam.

3.\_ *Base tributável*: a base tributável é constituída pelas receitas brutas que os casinos obtenham do jogo ou pelos montantes que os jogadores consagram à sua participação nos jogos que ocorram em diferentes locais, instalações ou recintos onde são organizados os jogos de fortuna, as apostas ou os jogos de azar.

A base tributável será determinada directa ou forfaitariamente. No primeiro caso, o sujeito passivo será obrigado a pagar o imposto, sob a forma e nos casos que serão determinados por meio de regulamento.

4.\_ *Taxa do imposto*: a taxa do imposto é:

a) para os casinos...

b) para os outros locais, instalações ou recintos, 20% da base tributável.

...

5.\_ *Facto gerador*

1. A obrigação de pagar o imposto surge, de modo geral, no momento da autorização ou, na sua falta, da organização do jogo.

2. No caso de máquinas ou de aparelhos automáticos destinados aos jogos de azar, o imposto é anualmente exigível e devido em 1 de Janeiro de cada ano relativamente aos aparelhos autorizados nos anos anteriores...»

4 O artigo 3.\_, n.\_ 4, do Decreto-Lei n.\_ 16/1977 foi objecto de várias alterações. Assim, relativamente às máquinas de jogo com possibilidades de prémios, chamadas do tipo «B», a taxa de imposição tornou-se uma tarifa fixa. Essa taxa foi actualizada pelo artigo 38.\_, n.\_ 2, ponto 1, da Lei n.\_ 5/1990, do seguinte modo:

«Tarifas fixas: ...

A) Máquinas do tipo `B' ou recreativas com prémio:

a) tarifa anual: 375 000 pesetas.

b) [adaptação das tarifas consoante se trate de máquinas de dois ou três jogadores e mais].»

5 O artigo 38.\_, n.\_ 2, ponto 2, da Lei n.\_ 5/1990 criou, por outro lado, apenas em relação ao ano de 1990, um imposto adicional aplicável, nomeadamente, às máquinas do tipo «B» (a seguir «imposto adicional»).

6 O montante do imposto adicional é igual, em conformidade com a mesma disposição, à diferença entre as tarifas fixas estabelecidas no ponto 1 do mesmo número e as determinadas pelo Decreto-Lei n.º 7/1989, de 29 de Dezembro de 1989 (BOE de 30 de Dezembro de 1989, p. 8325). Os montantes a cobrar a título do imposto adicional foram, além disso, especificados pelo decreto ministerial de 6 de Setembro de 1990.

7 No âmbito do recurso que interpuseram na Audiência Nacional, a Careda, a Femara e a Facomare sustentaram que o imposto adicional cobrado nos termos do decreto ministerial de 6 de Setembro de 1990 era contrário ao artigo 33.º da Sexta Directiva, na medida em que tinha as mesmas qualidades e características essenciais que o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

8 Nos termos do artigo 13.º, parte B), alínea f), da Sexta Directiva,

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

...

f) As apostas, lotarias e outros jogos de azar ou a dinheiro, sem prejuízo das condições e dos limites estabelecidos pelos Estados-Membros;

...»

9 O artigo 33.º da Sexta Directiva, na versão em vigor na altura dos factos, previa todavia:

«Salvo o disposto noutras normas comunitárias, as disposições da presente directiva não impedem um Estado-Membro de manter ou introduzir impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos e apostas, sobre consumos específicos, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios.»

10 A fim de apreciar a compatibilidade com o direito comunitário do imposto em causa e, mais precisamente, da Lei n.º 5/1990 e do decreto ministerial de 6 de Setembro de 1990, que lhe servem de base legal, a Audiência Nacional considerou útil submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O conceito de repercussão do imposto sobre o consumidor, na acepção da Sexta Directiva 77/388/CEE de 17 de Maio e da demais legislação comunitária, e para configurar o conceito de imposto sobre o volume de negócios, pressupõe, sempre e em todos os casos, que a lei fiscal da imposição em questão estabeleça expressamente que o referido imposto é susceptível de se repercutir sobre o consumidor ou basta, pelo contrário, que o imposto possa, numa interpretação razoável da referida lei, considerar-se de facto incluído no preço que é pago pelo consumidor?»

2) Um imposto cobrado por quota fixa, de quantia importante sobre o total do volume de negócios ou da facturação, e que tem em conta o referido volume de negócios, se for pago pelo consumidor, pode ser considerado um imposto sobre o volume de negócios mesmo que não exista a repercussão expressa (factura) sobre o consumidor, por se tratar de transacções automáticas, mediante a utilização de moedas, existindo um preço de utilização? Neste caso, é violado o artigo 33.º da Sexta Directiva 77/388/CEE, em matéria de imposto sobre o valor acrescentado, sendo, portanto, incompatível com a mesma?»

Quanto à primeira questão

11 *Através da sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta essencialmente se o artigo 33.º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que, para que o imposto tenha a natureza de um imposto sobre o volume de negócios, a legislação nacional que lhe é aplicável deve expressamente prever que pode ser repercutido sobre os consumidores.*

12 *Para responder a esta questão, em primeiro lugar, há que apreciar se o conceito de imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.º da Sexta Directiva, implica necessariamente que o imposto possa ser repercutido no preço dos bens ou dos serviços, de modo que seja suportado, em definitivo, pelo consumidor.*

13 *Segundo a jurisprudência constante (v., nomeadamente, acórdãos de 27 de Novembro de 1985, Rousseau Wilmot, 295/84, Recueil, p. 3759, n.º 16, e de 7 de Maio de 1992, Bozzi, C-347/90, Colect., p. I-2947, n.º 9), o artigo 33.º da Sexta Directiva, ao dar liberdade aos Estados-Membros de manterem ou introduzirem certos impostos indirectos, tais como os impostos sobre consumos específicos, na condição de não se tratar de impostos «que... tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios», tem por objectivo evitar que o funcionamento do sistema comum do IVA seja comprometido por medidas fiscais de um Estado-Membro que onerem a circulação dos bens e dos serviços e incidam sobre as transacções comerciais de modo comparável ao do IVA.*

14 *De qualquer modo, devem ser consideradas como tais medidas os impostos, direitos e taxas que tenham as características essenciais do IVA, mesmo que não sejam idênticos a este em todos os aspectos. Como o Tribunal de Justiça já salientou várias vezes, essas características são as seguintes: o IVA aplica-se em geral às transacções que têm por objecto bens ou serviços; é proporcional ao preço desses bens e desses serviços, independentemente do número das transacções efectuadas; é cobrado em cada fase do processo de produção e de distribuição; por último, aplica-se sobre o valor acrescentado dos bens e dos serviços, sendo o imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior (v., nomeadamente, acórdãos de 3 de Março de 1988, Bergandi, 252/86, Colect., p. 1343, n.º 15; de 13 de Julho de 1989, Wisselink e o., 93/88 e 94/88, Colect., p. 2671, n.º 18; de 19 de Março de 1991, Giant, C-109/90, Colect., p. I-1385, n.os 11 e 12; de 31 de Março de 1992, Dansk Denavit e Poulsen Trading, C-200/90, Colect., p. I-2217, n.º 11; e Bozzi, já referido, n.º 12). O Tribunal de Justiça precisou também no acórdão Bergandi (já referido, n.º 8) que, vistas as suas características essenciais, o IVA, em definitivo, é suportado pelo consumidor final.*

15 *Das considerações precedentes resulta que, para ter a natureza de um imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.º da directiva, o imposto considerado deve poder ser repercutido sobre o consumidor.*

16 *Deve examinar-se se o artigo 33.º da Sexta Directiva exige igualmente, para qualificar um imposto como imposto sobre o volume de negócios, que a legislação nacional que lhe é aplicável preveja expressamente que possa ser repercutido sobre os consumidores.*

17 *A este respeito, deve sublinhar-se que, tendo em conta o objectivo do artigo 33.º da Sexta Directiva, tal como é recordado no n.º 13 do presente acórdão, a qualificação de um imposto e, portanto, a apreciação da sua compatibilidade com o direito comunitário devem ser feitas não apenas em função do texto das disposições nacionais aplicáveis mas igualmente em função das suas características essenciais.*

18 Assim, deve-se responder à primeira questão que o artigo 33.º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que, para que um imposto tenha a natureza de um imposto sobre o volume de negócios, não é necessário que a legislação nacional que lhe é aplicável preveja expressamente que possa ser repercutido sobre os consumidores.

Quanto à segunda questão

19 Através da sua segunda questão, o órgão jurisdicional pergunta essencialmente se o artigo 33.º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que, para que um imposto tenha a natureza de um imposto sobre o volume de negócios, é necessário que a sua repercussão sobre os consumidores seja consignada numa factura ou num documento que a substitua.

20 Resulta dos autos que a emissão aos utilizadores das máquinas de jogos de uma factura ou de qualquer outro documento que a substitua não é materialmente possível, devido ao carácter automático e repetitivo, num curto lapso de tempo, da actividade objecto do imposto.

21 Nos termos do artigo 22.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva, a emissão de uma factura é obrigatória, por um lado, em relação às entregas de bens e às prestações de serviços efectuadas por um sujeito passivo para outro sujeito passivo (primeiro parágrafo) e, por outro, em relação aos pagamentos feitos a um sujeito passivo por outro sujeito passivo, antes de se realizar a entrega dos bens ou antes da prestação de serviços ter terminado (segundo parágrafo), sem prejuízo da faculdade conferida aos Estados-Membros, pelo artigo 22.º, n.º 8, da mesma directiva, de preverem outras obrigações para assegurar a exacta cobrança do imposto e para evitar a fraude.

22 Além disso, para poder exercer o direito à dedução referido no artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, o seu artigo 18.º, n.º 1, alínea a), impõe a posse pelo sujeito passivo de uma factura emitida nos termos do artigo 22.º, n.º 3.

23 Resulta destas disposições que a posse ou a emissão de uma factura não é imposta em todas as circunstâncias pela directiva, especialmente, como o sublinha o advogado-geral no n.º 40 das suas conclusões, nas relações entre os sujeitos passivos e o consumidor final. A posse ou a emissão de uma factura não pode, assim, constituir uma característica essencial do imposto sobre o volume de negócios na acepção do artigo 33.º da Sexta Directiva.

24 Sendo assim, há que recordar que o artigo 33.º da Sexta Directiva tem por objectivo evitar que sejam introduzidos impostos, direitos e taxas que comprometam o funcionamento do sistema comum do IVA.

25 No caso em apreço no processo principal, compete, assim, ao juiz nacional verificar se a imposição em causa é susceptível de onerar a circulação dos bens e dos serviços de um modo comparável ao do IVA, averiguando se a imposição tem as características essenciais do IVA. Será esse o caso se tiver carácter geral, se for proporcional ao preço dos serviços, se for cobrada em cada fase do processo de produção e de distribuição e se for aplicada sobre o valor acrescentado dos serviços, e se, vistas estas condições, pode ser repercutida sobre o consumidor.

26 Assim, deve-se responder à segunda questão que o artigo 33.º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que, para que um imposto tenha a natureza de um imposto sobre o volume de negócios, não é necessário que a sua repercussão sobre os consumidores seja consignada numa factura ou num documento que a substitua. Para efeitos da aplicação desta disposição, compete, de qualquer modo, ao juiz nacional verificar se a imposição em causa é susceptível de onerar a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, averiguando se tem as características essenciais do IVA. Será esse o caso se tiver um carácter geral, se for proporcional ao preço dos serviços, se for cobrada em cada fase do processo de

*produção e de distribuição e se for aplicada sobre o valor acrescentado dos serviços.*

## **Decisão sobre as despesas**

*Quanto às despesas*

*27 As despesas efectuadas pelo Governo espanhol, bem como pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.*

## **Parte decisória**

*Pelos fundamentos expostos,*

**O TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

*(Quinta Secção),*

*pronunciando-se sobre as questões submetidas pela Audiencia Nacional, por decisões de 4 de Julho, 13 de Setembro e 15 de Novembro de 1995, declara:*

*28 O artigo 33.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que, para que um imposto tenha a natureza de um imposto sobre o volume de negócios, não é necessário que a legislação nacional que lhe é aplicável preveja expressamente que possa ser repercutido sobre os consumidores.*

*29 O artigo 33.º da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que, para que um imposto tenha a natureza de um imposto sobre o volume de negócios, não é necessário que a sua repercussão sobre os consumidores seja consignada numa factura ou num documento que a substitua. Para efeitos da aplicação desta disposição, compete, de qualquer modo, ao juiz nacional verificar se a imposição em causa é susceptível de onerar a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, averiguando se tem as características essenciais do IVA. Será esse o caso se tiver um carácter geral, se for proporcional ao preço dos serviços, se for cobrada em cada fase do processo de produção e de distribuição e se for aplicada sobre o valor acrescentado dos serviços.*