

Processo C-58/09

Leo-Libera GmbH

contra

Finanzamt Buchholz in der Nordheide

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof]

«Pedido de decisão prejudicial – Imposto sobre o valor acrescentado – Directiva 2006/112/CE – Artigo 135.º, n.º 1, alínea i) – Isenção das apostas, lotarias e outros jogos de azar ou a dinheiro – Condições e limites – Poder de determinação dos Estados-Membros»

Sumário do acórdão

Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Isenções – Isenção das apostas, lotarias e outros jogos de azar ou a dinheiro

[Directiva 2006/112 do Conselho, artigo 135.º, n.º 1, alínea i)]

O artigo 135.º, n.º 1, alínea i), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que o exercício da faculdade de que os Estados-Membros dispõem de fixar as condições e os limites da isenção de imposto sobre o valor acrescentado, prevista nessa disposição, lhes permite isentar desse imposto apenas determinados jogos de azar ou a dinheiro.

Efectivamente, esta disposição deixa uma ampla margem de apreciação aos Estados-Membros quanto à isenção ou à tributação das operações em causa, uma vez que permite aos referidos Estados fixar as condições e os limites a que o benefício de tal isenção pode ser subordinado. A sua redacção não contém, por outro lado, nenhum elemento que permita inferir que o legislador comunitário tenha tido a intenção de criar uma restrição de ordem quantitativa, qualquer que fosse a sua natureza, com o fim, nomeadamente, de assegurar que pelo menos 50% dos jogos de azar e a dinheiro explorados e organizados num Estado-Membro, ou pelo menos 50% do volume de negócios gerado pela exploração e pela organização desses jogos, pudessem incluir-se na isenção de IVA que aí é referida. Além disso, o princípio da neutralidade fiscal, segundo o qual as prestações de serviços semelhantes, que se encontram portanto em concorrência umas com as outras, não devem ser tratadas de modo diferente do ponto de vista do IVA, também não se opõe a esta regulamentação. Com efeito, este princípio não pode, sob pena de privar o artigo 135.º, n.º 1, alínea i), da Directiva 2006/112 e a ampla margem de apreciação que esta disposição reconhece aos Estados-Membros de todo o seu efeito útil, ser interpretado no sentido de que se opõe a que uma forma de jogo de azar ou a dinheiro seja isenta do pagamento do imposto sobre o valor acrescentado quando uma outra forma de jogo o não é, desde que, no entanto, ambas as formas de jogo não estejam em concorrência entre si.

(cf. n.os 26-27, 34-35, 39 e disp.)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

10 de Junho de 2010 (*)

«Pedido de decisão prejudicial – Imposto sobre o valor acrescentado – Directiva 2006/112/CE – Artigo 135.º, n.º 1, alínea i) – Isenção das apostas, lotarias e outros jogos de azar ou a dinheiro – Condições e limites – Poder de determinação dos Estados-Membros»

No processo C-58/09,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 17 de Dezembro de 2008, entrado no Tribunal de Justiça em 11 de Fevereiro de 2009, no processo

Leo Libera GmbH

contra

Finanzamt Buchholz in der Nordheide,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, presidente de secção, E. Levits, A. Borg Barthet, J.-J. Kasel (relator) e M. Berger, juízes,

advogado-geral: Y. Bot,

secretário: B. Fülöp, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 4 de Março de 2010,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Leo Libera GmbH, por B. Hansen, Rechtsanwalt,
- em representação do Governo alemão, por M. Lumma, C. Blaschke e B. Klein, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo belga, por L. Van den Broeck e C. Pochet, na qualidade de agentes, assistidas por P. Vlaeminck, Y. T'Jampens e A. Hubert, advocaten,
- em representação da Irlanda, por D. O'Hagan, na qualidade de agente, assistido por N. Travers, BL,
- em representação do Governo do Reino Unido, por S. Ossowski, na qualidade de agente,

assistido por N. Shaw, barrister,

– em representação da Comissão Europeia, por D. Triantafyllou, na qualidade de agente,
ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 11 de Março de 2010,
profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 135.º, n.º 1, alínea i), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a sociedade Leo?Libera GmbH (a seguir «Leo?Libera») ao Finanzamt Buchholz in der Nordheide (Administração Fiscal alemã, a seguir «Finanzamt»), a propósito da sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») das receitas que resultam da organização de jogos de azar por meio de máquinas de jogo.

Quadro jurídico

Regulamentação da União

3 O artigo 131.º da Directiva 2006/112 dispõe:

«As isenções previstas nos [c]apítulos 2 a 9 aplicam-se sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correcta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.»

4 O artigo 135.º, n.º 1, alínea i), da Directiva 2006/112 determina:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

i) As apostas, lotarias e outros jogos de azar ou a dinheiro, sob reserva das condições e dos limites estabelecidos por cada Estado-Membro».

5 Antes da entrada em vigor da Directiva 2006/112, a disposição pertinente do direito comunitário era o artigo 13.º, B, alínea f), 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»). Os artigos 135.º, n.º 1, alínea i), da Directiva 2006/112 e 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva estão redigidos de modo idêntico.

Legislação nacional

6 O § 1, n.º 1, ponto 1, primeira frase, da Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, p. 386), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «UStG»), determina que «os fornecimentos e outras prestações que um empresário realiza a título oneroso, no território nacional, no âmbito da sua empresa» estão sujeitos ao IVA.

7 Até 5 de Maio de 2006, o § 4, ponto 9, alínea b), desta lei dispunha que, de entre as operações abrangidas pelo § 1, n.º 1, ponto 1, estavam isentas:

«as operações abrangidas pelo âmbito da Lei das lotarias e apostas em corridas de cavalos, bem como as que são efectuadas pelos casinos públicos autorizados e estejam relacionadas com a exploração desses casinos. Não beneficiam desta isenção as operações abrangidas pela Lei das lotarias e apostas em corridas de cavalos que estejam isentas do imposto sobre as lotarias e apostas em corridas de cavalos ou relativamente às quais este imposto não seja em geral cobrado».

8 Na sequência do acórdão de 17 de Fevereiro de 2005, Linneweber e Akritidis (C-453/02 e C-462/02, Colect., p. I-1131), o § 4, ponto 9, alínea b), da Umsatzsteuergesetz 2005 foi modificado [Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen (StEindämmG), de 28 de Abril de 2006 (BGBl. 2006 I, p. 1095)] com efeitos a partir de 6 de Maio de 2006. Estão actualmente isentas de IVA:

«as operações abrangidas pela Lei das lotarias e apostas em corridas de cavalos. Não beneficiam desta isenção as operações abrangidas pela Lei das lotarias e apostas em corridas de cavalos que estejam isentas do imposto sobre as lotarias e apostas em corridas de cavalos ou relativamente às quais este imposto não seja em geral cobrado.»

9 De acordo com a aplicação conjugada da UStG e da Lei das lotarias e apostas em corridas de cavalos [Rennwett- und Lotteriegesetz (a seguir «RennwLottG»)], estão isentas de IVA as apostas sobre as provas hípicas públicas («apostas em corridas de cavalos»), as apostas com cotação predefinida («apostas 'oddset'»), as lotarias e os sorteios.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

10 A Leo?Libera explora uma sala de jogos equipada com máquinas de jogo. Na sua declaração de IVA relativa ao mês de Janeiro de 2007, declarou as operações a elas referentes. Na sequência da fixação do seu pagamento por conta pelo Finanzamt, a Leo?Libera apresentou uma reclamação contra esta fixação, alegando que as referidas operações estavam isentas de IVA. Com efeito, considerou que a modificação efectuada ao § 4, ponto 9, alínea b), da Umsatzsteuergesetz 2005 pela StEindämmG era contrária ao direito comunitário.

11 Tendo o Finanzamt indeferido essa reclamação, por a considerar infundada, a Leo?Libera interpôs recurso para o Finanzgericht. Este negou provimento ao recurso com o fundamento de que as operações em causa não são isentas pelo § 4, ponto 9, alínea b), da UStG. Sustentou que as únicas operações isentas ao abrigo desta disposição são as abrangidas pela RennwLottG. Ora, as operações relativas às máquinas de jogo não fazem parte da categoria das operações isentas. Este órgão jurisdicional acrescentou que o artigo 135.º, n.º 1, alínea i), da Directiva 2006/112 permite que os Estados-Membros prevejam excepções à isenção fiscal.

12 Em apoio do seu recurso de «Revision» interposto para o Bundesfinanzhof, a Leo?Libera sustenta que, de acordo com o artigo 135.º, n.º 1, alínea i), da Directiva 2006/112, um Estado-Membro não pode isentar de IVA apenas as apostas e lotarias, devendo também isentar desse imposto os «outros jogos de azar ou a dinheiro». É certo que os legisladores nacionais estão habilitados a subordinar esta isenção a condições e a limites. No entanto, estão impedidos de tributar de um modo geral os «outros jogos de azar e a dinheiro». Ora, na medida em que a legislação alemã sujeita a IVA cerca de 63% de todas as operações relativas a jogos de azar realizadas no território desse Estado-Membro, só uma minoria das operações beneficia ainda da isenção prevista pela Directiva 2006/112. A legislação nacional não está assim em conformidade

com o direito comunitário. Além disso, esta legislação viola o princípio da neutralidade fiscal, uma vez que coloca os exploradores de máquinas de jogo numa situação desfavorável relativamente aos casinos públicos, que podem repercutir o IVA sobre os jogadores.

13 O Bundesfinanzhof tem dúvidas quanto à conformidade com o direito comunitário do § 4, ponto 9, alínea b), da UStG. Com efeito, este órgão jurisdicional considera que, por força do artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva, tal como interpretado pelo Tribunal de Justiça, a organização e a exploração de jogos de azar e a dinheiro devem, em princípio, ser isentas de IVA. A mesma conclusão se impõe face ao artigo 135.º, n.º 1, alínea i), da Directiva 2006/112, uma vez que a redacção das duas disposições comunitárias em questão é idêntica.

14 Ora, o § 4, ponto 9, alínea b), da UStG reserva essa isenção a um número restrito de jogos, a saber, as lotarias e as apostas, quando estes apenas representam uma parte minoritária do conjunto das operações relativas a jogos efectuadas no território alemão e do volume de negócios gerado por essa actividade nesse mesmo território.

15 O órgão jurisdicional de reenvio questiona-se, portanto, quanto a saber se, com a reforma legislativa de 2006, o legislador alemão não ultrapassou a margem de manobra que o direito comunitário lhe reconhece.

16 Nestas condições, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 135.º, n.º 1, alínea i), da Directiva 2006/112[...] deve ser interpretado no sentido de que os Estados-Membros podem adoptar disposições nos termos das quais apenas algumas apostas (em corridas de cavalos) e lotarias estão isentas do imposto e todos os 'outros jogos de azar ou a dinheiro' são excluídos dessa isenção?»

Quanto ao pedido de reabertura da fase oral do processo

17 Por requerimento apresentado na Secretaria do Tribunal de Justiça em 17 de Março de 2010, a LeoLibera pediu a reabertura da fase oral do processo, ao abrigo do artigo 61.º do Regulamento de Processo.

18 A este respeito, importa recordar que o Tribunal de Justiça pode ordenar a reabertura da fase oral do processo, nos termos do artigo 61.º do seu Regulamento de Processo, se considerar que não está suficientemente esclarecido ou que o processo deve ser decidido com base num argumento que não foi debatido entre as partes (acórdãos de 10 de Fevereiro de 2000, *Deutsche Post*, C-270/97 e C-271/97, Colect., p. I-929, n.º 30, e de 18 de Junho de 2002, *Philips*, C-299/99, Colect., p. I-5475, n.º 20).

19 No presente caso, o Tribunal de Justiça considera, ouvido o advogado-geral, que dispõe de todos os elementos necessários para se pronunciar sobre o pedido prejudicial que lhe foi submetido e que este não tem de ser examinado à luz de um argumento que não tenha sido debatido perante o Tribunal.

20 Por consequência, há que indeferir o requerimento destinado à reabertura da fase oral.

Quanto à questão prejudicial

21 Através da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 135.º, n.º 1, alínea i), da Directiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que o exercício da faculdade de que os Estados-Membros dispõem para fixar condições e limites à isenção de IVA prevista nesta disposição lhes permite isentar de IVA apenas determinados jogos de azar ou

a dinheiro.

22 Para responder a esta questão, há que notar, de imediato, que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que os termos utilizados para designar isenções como as previstas no artigo 135.º, n.º 1, da Directiva 2006/112 devem ser interpretados estritamente, uma vez que essas isenções constituem derrogações ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre cada prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo (v., por analogia no que respeita à Sexta Directiva, acórdão de 13 de Julho de 2006, *United Utilities*, C-89/05, Colect., p. I-6813, n.º 21).

23 Além disso, a interpretação dos termos utilizados nessa disposição deve estar em conformidade com os objectivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum de IVA (v., por analogia, acórdão *United Utilities*, já referido, n.º 22).

24 No que toca mais particularmente às apostas, lotarias e outros jogos de azar, deve salientar-se que a isenção de que beneficiam é motivada por considerações de ordem prática, já que as operações relativas a jogos de azar se prestam dificilmente à aplicação do IVA, e não, como acontece com certas prestações de serviços de interesse geral realizadas no sector social, pela intenção de assegurar a essas actividades um tratamento mais favorável em matéria de IVA (acórdão *United Utilities*, já referido, n.º 23).

25 É à luz destas considerações que há que examinar se os Estados-Membros podem validamente restringir o âmbito de aplicação da isenção de IVA prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea i), da Directiva 2006/112 de um modo tal que apenas possa beneficiar dessa isenção uma parte minoritária, determinada em função quer do número de jogos autorizados quer do volume de negócios que estes jogos geram, dos jogos de azar e a dinheiro organizados no território dos referidos Estados.

26 A este respeito, há que começar por notar que resulta dos próprios termos do artigo 135.º, n.º 1, alínea i), da Directiva 2006/112 que esta disposição deixou uma ampla margem de apreciação aos Estados-Membros quanto à isenção ou à tributação das operações em causa, uma vez que permite aos referidos Estados fixar as condições e os limites a que o benefício de tal isenção pode ser subordinado.

27 Em seguida, é forçoso constatar que a redacção do artigo 135.º, n.º 1, alínea i), da Directiva 2006/112 não contém nenhum elemento que permita inferir que o legislador comunitário tenha tido a intenção de criar uma restrição de ordem quantitativa, qualquer que fosse a sua natureza, com o fim, nomeadamente, de assegurar que pelo menos 50% dos jogos de azar e a dinheiro explorados e organizados num Estado-Membro, ou pelo menos 50% do volume de negócios gerado pela exploração e pela organização desses jogos, pudessem incluir-se na isenção de IVA que aí é referida.

28 Neste contexto, a circunstância de o Tribunal de Justiça ter constantemente julgado que a organização e a exploração dos jogos e máquinas de jogos de azar devem, em princípio, ser isentas de IVA (v., designadamente, acórdãos de 11 de Junho de 1998, *Fischer*, C-283/95, Colect., p. I-3369, n.º 25, e *Linneweber e Akritidis*, já referido, n.º 23) não pode, tendo em conta o objectivo prosseguido pelo artigo 135.º, n.º 1, alínea i), da Directiva 2006/112 e a economia geral que está na base desta mesma directiva, ser entendida no sentido de pôr em causa tal constatação.

29 Com efeito, no que se refere, em primeiro lugar, à finalidade da isenção em questão, há que recordar que, em matéria de jogos de azar e a dinheiro, os Estados-Membros não só são

livres de determinar as condições e os limites da isenção prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea i), da Directiva 2006/112 (acórdãos, já referidos, Fischer, n.º 25, e Linneweber e Akritidis, n.º 23) como dispõem ainda de um poder de apreciação que lhes permite proibir total ou parcialmente actividades desta natureza, ou restringi-las, para esse efeito prevendo regras de controlo mais ou menos estritas (acórdãos de 24 de Março de 1994, Schindler, C-275/92, Colect., p. I-1039, n.º 61, e de 21 de Setembro de 1999, Läära e o., C-124/97, Colect., p. I-6067, n.º 35).

30 Daqui resulta que, como fez notar o advogado-geral no n.º 47 das suas conclusões, um Estado-Membro pode ser levado, no seu território, a restringir a oferta de jogos de azar ou a dinheiro a formas de jogo que se prestem à aplicação do IVA, de modo que as considerações de ordem prática que, como foi recordado no n.º 24 do presente acórdão, estão na base da isenção não tenham aplicação a seu respeito.

31 Uma interpretação do artigo 135.º, n.º 1, alínea i), da Directiva 2006/112 segundo a qual esta disposição, como sustenta a *Leo-Libera*, obrigaria no entanto um Estado-Membro que tivesse optado por uma abordagem como a descrita no número precedente a isentar do pagamento de IVA pelo menos 50% dos jogos autorizados e/ou as formas de tais jogos que gerassem pelo menos 50% do volume de negócios realizado no mercado nacional de todos os jogos de azar e a dinheiro seria, portanto, manifestamente contrária tanto ao objectivo prosseguido pelo legislador comunitário como ao princípio, recordado no n.º 22 do presente acórdão, segundo o qual as disposições derogatórias de um princípio geral são de interpretação estrita.

32 No que respeita, em segundo lugar, à economia da Directiva 2006/112, há que realçar que, na medida em que é pacífico que os volumes de negócios realizados pelos jogos isentos de IVA e por aqueles que o não são podem conhecer variações importantes no tempo, a isenção de IVA de que beneficia uma certa forma de jogos de azar ou a dinheiro poderia, no caso de a interpretação preconizada pela *Leo-Libera* ser aceite, ser alternadamente conforme ou contrária ao artigo 135.º, n.º 1, alínea i), da Directiva 2006/112.

33 Uma tal interpretação seria assim não apenas susceptível de engendrar uma insegurança jurídica que não só seria não negligenciável mas também contrária ao espírito do artigo 131.º dessa directiva, que exige que as isenções de IVA sejam aplicadas de forma correcta e simples (v., neste sentido, acórdão de 12 de Janeiro de 2006, *Turn und Sportunion Waldburg*, C-246/04, Colect., p. I-589, n.º 31).

34 Há finalmente que acrescentar que, contrariamente ao que alega a *Leo-Libera*, o princípio da neutralidade fiscal, segundo o qual as prestações de serviços semelhantes, que se encontram portanto em concorrência umas com as outras, não devem ser tratadas de modo diferente do ponto de vista do IVA, também não se opõe a uma legislação como a que está em causa no processo principal.

35 Com efeito, este princípio não pode, sob pena de privar o artigo 135.º, n.º 1, alínea i), da Directiva 2006/112 e a ampla margem de apreciação que esta disposição reconhece aos Estados-Membros de todo o seu efeito útil, ser interpretado no sentido de que se opõe a que uma forma de jogo de azar ou a dinheiro seja isenta do pagamento de IVA quando uma outra forma de jogo o não é, desde que, no entanto, ambas as formas de jogo não estejam em concorrência entre si.

36 Ora, como resulta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça, a legislação nacional em causa no processo principal não trata de forma diferente, do ponto de vista do IVA, jogos de azar ou a dinheiro semelhantes, que se possa considerar estarem em concorrência entre si.

37 A circunstância de os jogos de azar ou a dinheiro isentos do pagamento de IVA apenas constituírem, como no processo principal, uma parte minoritária dos jogos autorizados no território nacional e/ou apenas gerarem uma parte minoritária do volume de negócios total realizado no domínio dos jogos nesse mesmo território não é, portanto, relevante, à luz do princípio da neutralidade fiscal.

38 Do mesmo modo, contrariamente ao que alega a Leo?Libera, é irrelevante, à luz do referido princípio, o facto de o montante de um imposto não harmonizado sobre os jogos, de que alguns organizadores e exploradores de jogos de azar e a dinheiro sujeitos a IVA são também devedores, ser modulado em função do IVA devido a título dessa actividade, uma vez que o princípio da neutralidade fiscal não tem vocação para se aplicar a um tal imposto (v., neste sentido, acórdão Fischer, já referido, n.º 30).

39 Em face das considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 135.º, n.º 1, alínea i), da Directiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que o exercício da faculdade de que os Estados?Membros dispõem de fixar as condições e os limites da isenção de IVA, prevista nessa disposição, lhes permite isentar desse imposto apenas determinados jogos de azar ou a dinheiro.

Quanto às despesas

40 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. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

O artigo 135.º, n.º 1, alínea i), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que o exercício da faculdade de que os Estados?Membros dispõem de fixar as condições e os limites da isenção de imposto sobre o valor acrescentado, prevista nessa disposição, lhes permite isentar desse imposto apenas determinados jogos de azar ou a dinheiro.

Assinaturas

* Língua do processo: alemão.