

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

19 de julho de 2012 (*)

«Sexta Diretiva IVA — Artigos 11.º, A, n.º 1, alínea a), 17.º, n.º 5, e 19.º, n.º 1 — Organização de jogos de bingo — Obrigação legal de pagar uma percentagem do preço de venda dos bilhetes sob a forma de prémios aos jogadores — Cálculo da base de tributação»

No processo C-377/11,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Espanha), por decisão de 18 de maio de 2011, entrado no Tribunal de Justiça em 18 de julho de 2011, no processo

International Bingo Technology SA

contra

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

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

advogado-geral: N. Jääskinen,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

¾ em representação do Governo espanhol, por S. Centeno Huerta, na qualidade de agente,

¾ em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios, na qualidade de agente,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 11.º, A, n.º 1, alínea a), 17.º, n.º 5, e 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva 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 coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 98/80/CE do Conselho, de 12 de outubro de 1998 (JO L 281, p. 31, a seguir «Sexta Diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a International Bingo

Technology SA (a seguir «International Bingo») ao Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), a propósito do cálculo do *pro rata* de dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») devido por esta sociedade a título do exercício de 1999.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 11.º da Sexta Diretiva prevê:

«A. *No território do país*

1. A matéria coletável é constituída:

a) No caso de entregas de bens e de prestações de serviços que não sejam as referidas nas alíneas b), c) e d), por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações;

[...]»

4 Na sua versão resultante do artigo 28.º-F da Sexta Diretiva, o artigo 17.º, n.os 2, alínea a), e 5, desta tem a seguinte redação:

«2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O [IVA] devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]

5. No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.os 2 e 3, como para operações sem direito à dedução, a dedução só é relativamente à parte do [IVA] proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

Este *pro rata* é determinado nos termos do artigo 19.º, para o conjunto das operações efetuadas pelo sujeito passivo.

Todavia, os Estados-Membros podem:

a) Autorizar o sujeito passivo a determinar um *pro rata* para cada setor da respetiva atividade, se possuir contabilidades distintas para cada um desses setores;

b) Obrigar o sujeito passivo a determinar um *pro rata* para cada setor da respetiva atividade e a manter contabilidades distintas para cada um desses setores;

c) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na utilização da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;

d) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução, em conformidade com a regra estabelecida no primeiro parágrafo deste número, relativamente aos bens e serviços utilizados nas operações aí referidas;

e) Estabelecer que não se tome em consideração o [IVA] que não pode ser deduzido pelo sujeito passivo, quando o montante respetivo for insignificante.»

5 O artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva dispõe:

«*Pro rata* de dedução, previsto no n.º 5, primeiro parágrafo, do artigo 17.º, resultará de uma fração que inclui:

$\frac{3}{4}$ no numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do [IVA], relativo às operações que conferem direito à dedução nos termos dos n.os 2 e 3 do artigo 17.º;

$\frac{3}{4}$ no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do [IVA], relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não conferem direito à dedução. Os Estados-Membros podem incluir, igualmente, no denominador o montante das subvenções que não sejam as referidas em A, 1, a), do artigo 11.º

O *pro rata* é determinado numa base anual e fixado em percentagem arredondada para a unidade imediatamente superior.»

Direito espanhol

6 O artigo 104.º, n.º 1, da Lei 37/1992, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido), de 28 de dezembro de 1992 (BOE n.º 312, de 29 de dezembro de 1992, p. 44247, a seguir «lei relativa ao IVA»), prevê:

«Quando seja aplicável a regra geral do *pro rata*, apenas será dedutível o imposto a montante em cada período de liquidação na percentagem que resulte do disposto no n.º 2 deste artigo.

Para efeitos da aplicação do disposto no parágrafo anterior, não serão incluídas no imposto a montante as partes que não sejam dedutíveis por força do disposto nos artigos 95.º e 96.º desta lei.»

7 O artigo 104.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da lei relativa ao IVA dispõe:

«A percentagem de dedução a que se refere o número anterior será determinada multiplicando-se por 100 o resultado de uma fração que inclui:

1º No numerador, o montante total do volume de negócios anual das entregas de bens e das prestações de serviços que conferem direito à dedução, efetuadas pelo sujeito passivo no exercício da sua atividade comercial ou profissional ou, sendo caso disso, no correspondente setor diferenciado.

2º No denominador, o montante total do volume de negócios do mesmo período de tempo das entregas de bens e das prestações de serviços efetuadas pelo sujeito passivo no exercício da sua atividade comercial ou profissional ou, sendo caso disso, no correspondente setor diferenciado, aí se incluindo as operações que não conferem direito à dedução.»

8 O artigo 104.º, n.º 4, primeiro parágrafo, da lei relativa ao IVA tem a seguinte redação:

«Para efeitos de cálculo do *pro rata*, entende-se por ‘montante total das operações’ a soma das

contrapartidas correspondentes a estas, determinadas nos termos do disposto nos artigos 78.º e 79.º desta lei, incluindo em relação às operações isentas ou não sujeitas ao imposto.»

9 O artigo 78.º, n.º 1, da lei relativa ao IVA enuncia:

«A matéria coletável do imposto é constituída pelo montante total da contrapartida das operações a ele sujeitas e recebida do destinatário ou de terceiros.»

10 O despacho do Departament de Governació de la Generalitat de Catalunya, de 9 de janeiro de 1979, na sua versão que resulta do despacho de 18 de janeiro de 1995, dispõe que «a quantia a distribuir em prémios em cada partida ou sorteio consistirá em 69% do valor [nominal] da totalidade dos cartões vendidos, correspondendo 10% à linha e 59% ao bingo».

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

11 A International Bingo é uma sociedade organizadora de jogos de bingo. Está sujeita a IVA, mas isenta desse imposto quanto ao volume de negócios relativo à organização dos referidos jogos.

12 A International Bingo exerce, no entanto, outras atividades para as quais não beneficia de isenção do IVA. Entre essas atividades figuram, designadamente, a coleta e entrada do «imposto sobre o jogo de bingo», imposto que corresponde a uma parte do preço de venda dos cartões e que os organizadores cobram aos jogadores e pagam à Administração Fiscal competente. Estes organizadores recebem, em contrapartida dessa atividade, um prémio de coleta que ascende a 10% do montante do referido imposto. O montante deste prémio, que está sujeito a IVA, constitui a base de tributação para o cálculo do IVA devido por esses organizadores pela sua prestação de serviços.

13 Dado que, nas salas destinadas ao jogo de bingo, os organizadores realizam outras operações não isentas de IVA, como a exploração de um bar ou de um restaurante, estão sujeitos à regra do *pro rata* para a determinação do IVA dedutível, ao abrigo do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva.

14 Para calcular esse *pro rata*, a International Bingo deduziu do seu volume de negócios o montante dos prémios que devia distribuir aos vencedores em aplicação da lei relativa ao IVA, montante que corresponde a uma percentagem fixa do preço de venda dos cartões de bingo. A Agencia Estatal de la Administración Tributaria (Agência Estatal da Administração Fiscal) é de opinião contrária. Decidiu que devia ser incluído o montante dos prémios pagos aos vencedores no volume de negócios que serve de base para o cálculo do referido *pro rata*.

15 Tendo o Tribunal Económico-Administrativo Regional de Catalunya (TEARC) julgado improcedente a reclamação apresentada da referida decisão da Agencia pela International Bingo, esta recorreu para o Tribunal Superior de Justicia de Catalunya, alegando que a decisão de primeira instância é contrária à Sexta Diretiva, conforme interpretada pelo Tribunal de Justiça.

16 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, para resolver o litígio submetido à sua apreciação, importa determinar em que é que consiste a «contrapartida realmente recebida» pela International Bingo pela organização do jogo. A este respeito, este órgão jurisdicional refere que alguns elementos que figuram nos acórdãos do Tribunal de Justiça de 5 de maio de 1994, Glawe (C-38/93, Colet., p. I-1679), e de 17 de setembro de 2002, Town & County Factors (C-498/99, Colet., p. I-7173), permitiriam considerar que um organizador de jogos de bingo como o que está em causa no litígio que lhe está submetido não tem realmente à sua disposição a parte do preço de venda dos cartões destinada a financiar os prémios que devem ser pagos aos vencedores.

17 Com efeito, em primeiro lugar, as quantidades que correspondem ao montante dos prémios são predeterminadas pela lei, que prevê que a quantidade a distribuir sob a forma de prémios por cada parte ou tiragem corresponde a 69% do valor nominal da totalidade dos cartões vendidos.

18 Seguidamente, dado que a percentagem de restituição do preço de venda do cartão que corresponde aos prémios é preestabelecida pela lei, não há incerteza a este respeito. O montante que é pago a título de prémio em cada partida depende unicamente do número de cartões vendidos e pode ser determinado através de uma simples operação aritmética.

19 Por último, dado que a parte do preço de venda dos cartões que corresponde aos prémios que deverão ser distribuídos aos vencedores só está nas mãos do organizador do jogo de bingo pelo tempo decorrido entre o início e o fim da partida, o organizador pode ser considerado um mero depositário temporário desses prémios.

20 O Tribunal Superior de Justicia de Cataluña refere que a solução acolhida pelos órgãos jurisdicionais espanhóis no que respeita ao cálculo da base de tributação de uma prestação como a que está em causa no litígio que lhe está submetido e a acolhida pelos órgãos jurisdicionais dos outros Estados-Membros são diametralmente opostas. Deve, portanto, determinar-se se as disposições da Sexta Diretiva relativas ao cálculo do *pro rata* de dedução harmonizam as modalidades desse cálculo.

21 O referido tribunal enumerou, por outro lado, alguns aspetos que, em seu entender, devem ser tidos em conta no âmbito do presente pedido prejudicial. Assim, precisa que:

¾ no caso vertente, é possível distinguir, jurídica e economicamente, no preço que cada jogador paga pela compra de cartões de bingo, a parte destinada aos prémios da que é destinada a outros fins. Assim sucede com a parte que se aplica ao pagamento do imposto sobre o jogo do bingo e com a que constitui a contrapartida do serviço prestado pelo organizador do jogo a título de cobrança desse imposto. Tendo em conta essa distinção, não se deveria duvidar de que a parte do preço destinada a pagar os prémios não pode ser considerada como uma retribuição pela prestação de serviços efetuada por esse organizador;

¾ o organizador do jogo não teria a possibilidade de repercutir economicamente nos vencedores o IVA que onera os montantes destinados ao prémio. Deste modo, não é possível a transferência do encargo económico desse imposto. Ora, a distorção daí resultante quanto à neutralidade do sistema do IVA poderia ser atenuada se os lucros distribuídos não fossem integrados na base de tributação.

22 Nestas condições, o Tribunal Superior de Justicia de Cataluña decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1) O facto de os jogadores pagarem a parte do preço dos cartões correspondente aos prémios constitui um autêntico consumo de bens ou serviços, para efeitos de integrar o facto gerador do

IVA?

2) O artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), em conjugação com os artigos 17.º, n.º 5, e 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, deve ser interpretado no sentido de que impõem um grau de harmonização tal que impede que, nos diversos Estados-Membros, sejam adotadas a nível legislativo ou jurisprudencial soluções diferentes no que respeita à inclusão da parte do preço dos cartões destinada ao pagamento dos prémios na matéria coletável do IVA para efeitos da determinação do denominador para o cálculo da percentagem do *pro rata*?

3) O artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), em conjugação com os artigos 17.º, n.º 5, e 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, deve ser interpretado no sentido de que se opõem a uma jurisprudência nacional que, no caso do jogo do bingo, inclui na matéria coletável do IVA as quantias, correspondentes ao montante dos prémios, que são pagas pelos diversos jogadores aquando da aquisição dos cartões, a fim de integrar o denominador para o cálculo da percentagem do *pro rata*?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

23 Na primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que, no caso da venda de cartões de bingo como os que estão em causa no processo principal, a base de tributação do IVA inclui a parte do preço desses cartões fixada previamente pela lei e que é destinada ao pagamento dos prémios aos jogadores.

24 Para responder a esta questão, deve, em primeiro lugar, recordar-se que o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva prevê que «[a] matéria coletável é constituída [...] [n]o caso de entregas de bens e de prestações de serviços que não sejam as referidas nas alíneas b), c) e d), por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações».

25 Recorde-se em seguida que, segundo jurisprudência assente, esta disposição deve ser interpretada no sentido de que a base de tributação de uma prestação de serviços é constituída pela contrapartida realmente recebida por essa prestação (v., designadamente, acórdão de 27 de março de 1990, *Boots Company*, C-126/88, Colet., p. I-1235, n.º 19, e acórdão *Town & County Factors*, já referido, n.º 27).

26 O Tribunal já declarou igualmente que, no caso de máquinas de jogo que, por força das obrigações imperativamente estabelecidas na lei, distribuem, a título de prémios, como no processo principal, uma percentagem determinada das importâncias apostadas pelos jogadores, a contrapartida realmente recebida pelo explorador pela disponibilização das máquinas é constituída apenas pela quota-parte das importâncias apostadas de que este pode efetivamente dispor por sua conta (acórdão *Glawe*, já referido, n.º 9).

27 Ora, no caso de um jogo como o do processo principal, há que constatar que as condições em que o mesmo decorre são fixadas pela lei e que a percentagem do preço de venda dos cartões que deve ser distribuída a título de prémios aos jogadores está imperativamente estabelecida na lei.

28 Na medida em que a parte do preço de venda dos cartões que é distribuída aos jogadores a título de prémios está previamente fixada com carácter obrigatório, não se pode considerar que faz parte da contrapartida obtida pelo organizador do jogo pelo serviço que presta (v., neste

sentido, acórdão Glawe, já referido, n.º 12).

29 Daqui decorre que, no âmbito de um jogo como o que está em causa no processo principal, a contrapartida realmente recebida pelo organizador do jogo pelo serviço fornecido é constituída pelo preço de venda dos cartões depois de deduzida a parte, fixada por lei, desse preço que deve ser distribuída a título de prémios aos jogadores. Com efeito, na realidade, o organizador só dispõe para si dessa parte do preço de venda.

30 Refira-se, por fim, que esta interpretação do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva é conforme com a acolhida pelo Tribunal de Justiça no seu acórdão *Town & County Factors*, já referido.

31 A este respeito, como resulta dos n.os 29 e 30 do acórdão *Town & County Factors*, já referido, o Tribunal de Justiça declarou que a interpretação da Sexta Diretiva que tinha acolhido no seu acórdão Glawe, já referido, não era aplicável a uma prestação como a que está em causa no processo que esteve na origem do acórdão *Town & County Factors*. Com efeito, embora as máquinas de jogo em questão no processo em que foi proferido o acórdão Glawe se caracterizassem pelo facto de, em conformidade com obrigações legais, serem concebidas de modo a que uma certa percentagem das apostas feitas pelos jogadores lhes fosse distribuída a título de prémios e pelo facto de essas apostas serem técnica e fisicamente separadas das apostas de que o explorador podia efetivamente dispor para si, o concurso em causa no processo que deu origem ao referido acórdão *Town & County Factors* não apresentava nenhuma destas duas características essenciais, pelo que o organizador do dito concurso podia dispor livremente da totalidade dos direitos de participação recebidos.

32 Ora, no âmbito de um jogo como o que está em causa no processo principal, o organizador não pode, precisamente, dispor livremente da totalidade do preço de venda dos cartões de bingo, uma vez que tem a obrigação de entregar aos jogadores, a título de prémios, uma percentagem, fixada previamente por lei, do referido preço de venda.

33 Por conseguinte, deve responder-se à primeira questão que o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que, no caso da venda de cartões de bingo como os que estão em causa no processo principal, a base de tributação a título do IVA não inclui a parte do preço desses cartões fixada previamente por lei e que é destinada ao pagamento dos prémios aos jogadores.

Quanto à segunda e terceira questões

34 Com a segunda e terceira questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 17.º, n.º 5, e 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva devem ser interpretados no sentido de que os Estados-Membros podem prever que, para efeito do cálculo do *pro rata* de dedução do IVA, a parte, fixada previamente por lei, do preço de venda dos cartões de bingo, que deve ser paga aos jogadores a título de prémios, faz parte do volume de negócios que deve figurar no denominador da fração visada no referido artigo 19.º, n.º 1.

35 A fim de responder a esta questão, deve, em primeiro lugar, recordar-se a redação do considerando 12 da Sexta Diretiva, segundo o qual «o regime das deduções deve ser harmonizado, na medida em que influencia os montantes efetivamente cobrados e que o cálculo do valor *pro rata* de dedução deve ser efetuado de modo análogo em todos os Estados-Membros».

36 Acrescente-se que a redação do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva é claro e

que esta disposição não deixa nenhuma margem de apreciação aos Estados-Membros para determinarem o que é que deve ser considerado como constitutivo da contrapartida que o prestador obteve ou virá a obter da parte do destinatário.

37 De resto, o Tribunal de Justiça já declarou a este respeito que a Sexta Diretiva deve ser interpretada no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro aplique a determinadas operações uma regra de determinação da base de tributação diferente da regra geral prevista no artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), desta diretiva, sem ter previamente respeitado o procedimento, previsto no artigo 27.º da mesma diretiva, destinado a obter a autorização de adotar essa medida derrogatória da referida regra geral (v., neste sentido, acórdão de 9 de junho de 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, Colet., p. I-5059, n.º 40).

38 Observe-se, em segundo lugar, que, como resulta da resposta dada à primeira questão, numa situação como a que está em causa no processo principal, a parte, fixada previamente na lei, do preço de venda dos cartões de bingo que deve ser paga aos jogadores a título de prémios não deve ser integrada na base de tributação e, portanto, não pode ser considerada como fazendo parte do volume de negócios do organizador do jogo. Consequentemente, as somas correspondentes não devem figurar no denominador da fração que serve para calcular, em aplicação do artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, o *pro rata* de dedução do IVA pago a montante.

39 Consequentemente, deve responder-se à segunda e terceira questões que os artigos 17.º, n.º 5, e 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva devem ser interpretados no sentido de que os Estados-Membros não podem prever que, para efeitos do cálculo do *pro rata* de dedução do IVA, a parte, fixada previamente por lei, do preço de venda dos cartões de bingo, que deve ser paga aos jogadores a título de prémios, faz parte do volume de negócios que deve figurar no denominador da fração visada no referido artigo 19.º, n.º 1.

Quanto às despesas

40 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas 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:

1) **O artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva 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 coletável uniforme, conforme alterada pela Diretiva 98/80/CE do Conselho, de 12 de outubro de 1998, deve ser interpretado no sentido de que, no caso da venda de cartões de bingo como os que estão em causa no processo principal, a base de tributação a título do imposto sobre o valor acrescentado não inclui a parte do preço desses cartões fixada previamente por lei e que é destinada ao pagamento dos prémios aos jogadores.**

2) **Os artigos 17.º, n.º 5, e 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva 77/388, conforme alterada pela Diretiva 98/80, devem ser interpretados no sentido de que os Estados-Membros não podem prever que, para efeitos do cálculo do *pro rata* de dedução do imposto sobre o valor acrescentado, a parte, fixada previamente por lei, do preço de venda dos cartões de bingo, que deve ser paga aos jogadores a título de prémios, faz parte do volume de negócios que deve figurar no denominador da fração visada no referido artigo 19.º, n.º 1.**

Assinaturas

* Língua do processo: espanhol.