ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

17 de Setembro de 2002 *

No processo C-498/99,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.° CE, pelo VAT and Duties Tribunal, Manchester (Reino Unido), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Town & County Factors Ltd

e

Commissioners of Customs & Excise,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 2.°, n.° 1, 6.°, n.° 1, e 11.°, A, n.° 1, 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),

* Língua do processo: inglês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: N. Colneric, presidente da Segunda Secção, exercendo funções de presidente da Sexta Secção, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, R. Schintgen (relator) e V. Skouris, juízes,

advogada-geral: C. Stix-Hackl,

secretária: L. Hewlett, administradora,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Town & County Factors Ltd, por R. Cordara, QC, e P. Cargill-Thompson, barrister, mandatados por Ernst & Young, Tax advisers,

— em representação do Governo do Reino Unido, por J. E. Collins, na qualidade de agente, assistido por K. P. E. Lasok, QC,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Town & County Factors Ltd, representada por R. Cordara e P. Cargill-Thompson, do Governo do Reino Unido, representado

por J. E. Collins, assistido por K. P. E. Lasok, do Governo alemão, representado por B. Muttelsee-Schön, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por R. Lyal, na audiência de 27 de Junho de 2001,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 27 de Setembro de 2001,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 16 de Dezembro de 1999, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 22 de Dezembro seguinte, o VAT and Duties Tribunal, Manchester, colocou, nos termos do artigo 234.° CE, duas questões prejudiciais sobre a interpretação dos artigos 2.°, n.° 1, 6.°, n.° 1, e 11.°, A, n.° 1, 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 Town & County Factors Ltd (a seguir «Town & County») aos Commissioners of Customs & Excise (a seguir «Commissioners»), competentes no Reino Unido em matéria de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), a propósito do pagamento de IVA sobre a organização do concurso.

Regulamentação comunitária

3 O artigo 2.° da Sexta Directiva, que constitui o título II intitulado «Âmbito de aplicação», dispõe:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

2. [...]»

4 Nos termos do artigo 6.°, n.° 1, da Sexta Directiva:

«Por 'prestação de serviços' entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.°

Esta prestação pode, designadamente, consistir:

— na cessão de um bem incorpóreo representado ou não por um título;

— na obrigação de não fazer ou de tolerar um acto ou uma situação;

— na execução de um serviço prestado em consequência de acto da administração pública ou em seu nome ou por força da lei.»

5 Sob o título VIII intitulado «Matéria colectável», a Sexta Directiva prevê, no artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a):

A) *No território do país*

«1. A matéria colectável 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 directamente relacionadas com o preço de tais operações.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

6 A Town & County está registada, para efeitos de pagamento do IVA, como membro representativo de um grupo de companhias, uma das quais organizou, designadamente entre Junho de 1994 e Novembro de 1995, um concurso semanal denominado «spot-the-ball» («adivinhe onde está a bola»).

7 Os boletins de inscrição destes concursos contêm uma fotografia de um momento de um desafio de futebol, da qual foi apagada a bola. O objecto do concurso consiste em indicar, através de uma cruz, o local onde, na opinião do concorrente, se encontra o centro da bola ocultada. Os concorrentes podem marcar até 900 cruzes na fotografia e o montante do direito de participação devido varia em função do número de cruzes marcadas. O concorrente cuja cruz se revele ser a mais próxima do local onde, na opinião de um júri, se encontra o centro da bola ganha o primeiro prémio. O segundo prémio é atribuído ao concorrente cuja cruz, não contando com a cruz do participante que tiver ganho o primeiro prémio, estiver melhor colocada, e assim sucessivamente.

8 O regulamento do concurso, impresso nos boletins de inscrição, prevê, designadamente, que os participantes aceitam que o concurso cria para o organizador meras obrigações morais («binding in honour only»).

9 Não se contesta que, durante o período em causa no processo principal, isto é, entre Junho de 1994 e Novembro de 1995, o organizador nunca se recusou a pagar ou a remeter aos vencedores os prémios indicados nos boletins de inscrição. Os referidos prémios, que consistiam num montante em dinheiro, em produtos ou

serviços, foram sempre entregues aos vencedores e financiados pelos direitos de participação recebidos. Além disso, é ponto assente que nem o regulamento do concurso nem a legislação nacional obrigavam o organizador a pagar os prémios em dinheiro ou a comprar os lotes em espécie mediante esses direitos de participação.

10 Na sequência do acórdão de 5 de Maio de 1994, Glawe (C-38/93, Colect., p. I-1679), a Town & County, que, até essa data, tinha calculado sempre o IVA de que era devedora com base no montante total dos direitos de participação recebidos, considerou que devia pagar o IVA apenas sobre esse montante deduzido do valor dos prémios pagos aos vencedores.

11 Em 28 de Março de 1995, os Commissioners decidiram que a Town & County devia pagar o IVA sobre a totalidade dos direitos de participação recebidos.

12 A Town & County recorreu desta decisão para o órgão jurisdicional de reenvio.

13 Este órgão jurisdicional considerou que a solução do litígio nele pendente dependia da interpretação do direito comunitário e, designadamente, da resposta à questão de saber se o facto de o organizador do concurso ter assumido uma mera obrigação moral, circunstância susceptível de pôr em dúvida a existência de uma qualquer relação jurídica entre este último e os concorrentes, tinha por consequência que a organização do concurso não podia ser considerada uma prestação de serviços na acepção do artigo 2.°, n.° 1, da Sexta Directiva. Consequentemente, o órgão jurisdicional de reenvio decidiu, em 3 de Junho de 1997, suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça uma questão prejudicial a este respeito.

14 A High Court of Justice (Reino Unido) decidiu, em recurso, que o órgão jurisdicional de reenvio devia submeter ao Tribunal de Justiça igualmente a questão de saber se a matéria colectável na acepção do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva era constituída pela totalidade dos direitos de participação recebidos e não pelo montante líquido resultante da dedução dos montantes correspondentes aos prémios distribuídos.

15 Foi nestas condições que o VAT and Duties Tribunal, Manchester, colocou ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Numa correcta interpretação das Directivas 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, e 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, em especial dos artigos 2.°, n.° 1 e 6.°, n.° 1 da última, e tendo em conta a jurisprudência do Tribunal de Justiça, em especial no processo Tolsma (processo C-16/93, Colect. 1994, p. I-743), uma operação relativamente à qual as partes convencionaram que se tratava de uma 'obrigação moral' (e, por conseguinte, não exigível judicialmente nos termos do direito nacional) é susceptível de constituir uma operação tributável para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado?

2) Se a resposta à questão 1 for afirmativa: numa correcta interpretação das referidas directivas, em especial do artigo 11.°, A, n.° 1 da última, e tendo em conta a jurisprudência do Tribunal, em especial no processo Glawe (C-38/93, Colect. 1994, p. I-1679), a matéria colectável para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em relação aos serviços de organização de um concurso fornecidos pelo organizador aos concorrentes em contrapartida de um direito de participação pago por estes é

a) o montante dos direitos de participação no concurso, ou

b) o montante dos direitos de participação, deduzido do montante ou do valor dos prémios atribuídos aos concorrentes vencedores, ou

c) qualquer outro montante e, se assim for, qual?

Alternativamente, se estes serviços deverem correctamente ser considerados serviços fornecidos pelo organizador a cada concorrente em troca do preço pago pelo concorrente, o montante tributável em relação a cada fornecimento é

a) o montante da aposta, ou

b) o montante dessa aposta, deduzido da parte proporcional do montante ou do valor dos prémios atribuídos aos concorrentes vencedores, ou

c) qualquer outro montante e, se assim for, qual?»

Quanto à primeira questão

16 Com a primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 2.°, n.° 1, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que uma prestação de serviços efectuada a título oneroso mas que não resulta de

obrigações judicialmente exigíveis, por ter sido convencionado que o prestador tinha assumido uma mera obrigação moral de prestar os ditos serviços, constitui uma operação sujeita a IVA.

17 Para responder a esta questão, importa recordar de imediato que, nos termos do artigo 2.°, n.° 1, da Sexta Directiva, são sujeitas a IVA as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas a título oneroso no território do país por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

18 Deve recordar-se igualmente que, no n.° 14 do acórdão Tolsma, já referido, o Tribunal de Justiça decidiu que uma prestação de serviços só é efectuada «a título oneroso», na acepção do artigo 2.°, n.° 1, da Sexta Directiva, e só é, assim, tributável, se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica no quadro da qual são trocadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador a contrapartida efectiva do serviço prestado ao beneficiário.

19 Segundo a Town & County, na organização de um concurso como o que está em causa no processo principal, essa relação jurídica entre o beneficiário e o prestador do serviço não existe, uma vez que, devido a uma cláusula que determina que o organizador tem uma mera obrigação moral, a obrigação deste último não é judicialmente exigível.

20 A este respeito, importa salientar, em primeiro lugar, que está assente que, na organização de um concurso como o que está em causa no processo principal, são trocadas prestações recíprocas, na acepção do acórdão Tolsma, já referido, entre o organizador do concurso e os concorrentes, constituindo a retribuição recebida pelo primeiro sob forma de direitos de participação a contrapartida efectiva do serviço que presta aos segundos.

21 Impõe-se concluir seguidamente que a metodologia que consiste em fazer depender a existência de uma relação jurídica, na acepção do acórdão Tolsma, já referido, da exigibilidade judicial das obrigações que incumbem ao prestador de serviços comprometeria o efeito útil da Sexta Directiva, na medida em que implicaria que as operações abrangidas por esta directiva poderiam variar de um Estado-Membro para outro em razão das divergências que pudessem existir sobre esta matéria nas diferentes ordens jurídicas.

22 Além disso, esta metodologia permitiria a um sujeito passivo eximir-se ao pagamento do IVA através da previsão nos seus contratos de venda ou de serviços de uma cláusula como a que está em causa no processo principal.

23 Por fim, não se pode sustentar validamente que não existe nenhuma relação jurídica, na acepção do acórdão Tolsma, já referido, pelo facto de a obrigação que incumbe a um prestador de serviços não ser judicialmente exigível, quando a impossibilidade resulta de convenção assinada entre o dito prestador e o beneficiário, uma vez que essa convenção constitui a própria expressão de uma relação jurídica na acepção visada.

24 Nestas condições, há que responder à primeira questão que o artigo 2.°, n.° 1, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que uma prestação de serviços efectuada a título oneroso, mas de que não resultam obrigações judicialmente exigíveis pelo facto de ter sido convencionado que o prestador assume uma mera obrigação moral de prestar os referidos serviços, constitui uma operação sujeita a IVA.

Quanto à segunda questão

25 Com a segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que, para a organização de um concurso como o que está em causa no processo principal, a matéria colectável é constituída pelo montante total dos direitos de participação recebidos pelo organizador do referido concurso, por este mesmo montante diminuído do valor dos prémios distribuídos aos participantes ou por outro montante.

26 Para responder à questão assim reformulada, importa recordar, em primeiro lugar, que o artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva prevê que «[a] matéria colectável é constituída [...], 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».

27 Recorde-se, seguidamente, que é jurisprudência assente que esta regra deve ser interpretada no sentido de que a matéria colectável de uma prestação de serviços é constituída pela contrapartida realmente recebida por essa prestação (v., designadamente, acórdãos de 27 de Março de 1990, Boots Company, C-126/88, Colect., p. I-1235, n.° 19, e de 16 de Outubro de 1997, Fillibeck, C-258/95, Colect., p. I-5577, n.° 13).

28 Ora, no que respeita à organização de um concurso como o que está em causa no processo principal, a contrapartida realmente recebida pelo organizador pelo

serviço por ele prestado aos participantes é constituída pelos direitos de participação pagos por estes últimos. Estes direitos são-lhe integralmente devidos e permitem-lhe fazer face às despesas ligadas à sua actividade. Daqui resulta que é o montante representado pelo referidos direitos de participação que constitui a matéria colectável, na acepção do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, da operação visada.

29 Saliente-se, por fim, que esta interpretação do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva não põe em causa a interpretação preconizada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Glawe, já referido, na medida em que a organização do concurso que constitui o objecto do processo principal e a exploração das máquinas de jogo visadas neste acórdão diferem sobre aspectos essenciais.

30 Com efeito, embora essas máquinas de jogo se caracterizassem pelo facto de, em conformidade com obrigações imperativas impostas por lei, serem concebidas de modo a que uma certa percentagem, concretamente, 60%, pelo menos, das apostas feitas pelos jogadores lhes fossem distribuídas a título de prémios e pelo facto de essas apostas serem tecnicamente e fisicamente separadas das apostas de que o explorador podia efectivamente dispor por sua conta, o concurso em causa no processo principal não apresenta nenhuma destas características pelo que o organizador do dito concurso pode dispor livremente da totalidade dos direitos de participação recebidos.

31 Nestas condições, deve responder-se à segunda questão que o artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o montante total dos direitos de participação recebidos pelo organizador de um concurso constitui a matéria colectável desse concurso quando o organizador pode dispor livremente do referido montante.

Quanto às despesas

32 As despesas efectuadas pelo Governo do Reino Unido e pela Comissão, 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.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre as questões que lhe foram submetidas pelo VAT and Duties Tribunal, Manchester, por despacho de 16 de Dezembro de 1999, declara:

1) **O artigo 2.°, n.° 1, 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 uma prestação de serviços efectuada a título oneroso, mas de que não resultam obrigações judicialmente exigíveis pelo facto de ter sido convencionado que o prestador assume uma mera obrigação moral de prestar os referidos serviços, constitui uma operação sujeita a imposto sobre o valor acrescentado.**

2) **O artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que o montante total dos direitos de participação recebidos pelo organizador de um concurso constitui a matéria colectável desse concurso quando o organizador pode dispor livremente do referido montante.**

Colneric Gulmann Puissochet

Schintgen Skouris

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 17 de Setembro de 2002.

O secretário

R. Grass

O presidente da Sexta Secção

F. Macken