Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

24 de outubro de 2013*

«Fiscalidade — IVA — Jogos de azar ou a dinheiro — Regulamentação de um Estado-Membro que sujeita a exploração de máquinas de jogos que funcionam com moedas, com prémio limitado, cumulativamente ao IVA e a um imposto especial — Admissibilidade — Valor tributável — Possibilidade de o sujeito passivo repercutir o IVA»

No processo C-440/12,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Finanzgericht Hamburg (Alemanha), por decisão de 21 de setembro de 2012, entrado no Tribunal de Justiça em 3 de outubro de 2012, no processo

Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)

contra

Finanzamt Hamburg-Bergedorf,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, presidente de secção, A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger (relatora) e S. Rodin, juízes,

advogado-geral: Y. Bot,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt), por B. Hansen, Rechtsanwalt,

— em representação do Governo alemão, por T. Henze e K. Petersen, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por B.-R. Killmann e A. Cordewener, na qualidade de agentes,

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

profere o presente

* Língua do processo: alemão.

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 1.°, n.º 2, 73.°, 135.°, n.º 1, alínea i), e 401.° da Diretiva 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, a seguir «diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe a Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) (a seguir «Metropol») ao Finanzamt Hamburg-Bergedorf (Administração Fiscal de Hamburg-Bergedorf, a seguir «Finanzamt»), a propósito da sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») das receitas resultantes da organização de jogos de azar em máquinas que funcionam com moedas, com prémio limitado (a seguir «máquinas de jogos»).

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva IVA

3 O artigo 1.º, n.º 2, da diretiva IVA estabelece:

«O princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estádio de tributação.

Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

[…]»

4 Nos termos do artigo 73.º dessa diretiva:

«Nas entregas de bens e [n]as prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.° a 77.°, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva 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.»

5 O artigo 135.º, n.º 1, alínea i), da referida diretiva prevê:

«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 pelos Estados-Membros.»

6 O artigo 401.º da diretiva IVA dispõe:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, as disposições da presente diretiva não impedem que um Estado-Membro mantenha ou introduza impostos sobre contratos de seguros e sobre jogos e apostas, impostos especiais de consumo, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e

taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que a cobrança desses impostos, direitos e taxas não dê origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

Direito alemão

7 O § 4 da Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «UStG»), sob a epígrafe «Isenções nas entregas e outras prestações», prevê, no seu n.º 9, alínea b), que estão isentas de IVA «as operações abrangidas pelo âmbito de aplicação da Lei relativa às lotarias e às apostas de corridas de cavalos».

8 O § 12 (2) do Regulamento relativo às máquinas de jogos e outros jogos com possibilidade de prémio (Verordnung über Spielgeräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit — Spielverordnung), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «SpielV»), dispõe, em substância, que as máquinas de jogos devem pagar prémios aos jogadores, de modo a assegurar que, a longo prazo, o conteúdo da caixa do aparelho aumente apenas 33 euros por hora.

9 Nos termos do § 13 do SpielV:

«(1) O Physikalisch-Technische Bundesanstalt [Instituto Físico-Técnico Federal] só pode aprovar o tipo de fabrico de uma máquina de jogos […] se ela satisfizer as seguintes exigências:

1. A duração mínima de jogo é de cinco segundos, não podendo a importância apostada ultrapassar 20 cêntimos e podendo o prémio ascender, no máximo, a 2 euros durante esse período.

[...]

3. O total das perdas (importâncias apostadas diminuídas dos prémios) não pode ultrapassar 80 euros por hora.

[...]»

10 A Lei do Land Hamburg relativa à aprovação dos casinos públicos (Hamburgisches Gesetz über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank), conforme alterada, prevê, no seu § 3:

«(1) A empresa que explora o casino deve pagar à Cidade Livre e Hanseática de Hamburgo um imposto sobre os casinos, no valor de 70% das receitas brutas dos jogos. Deve, além disso, pagar um imposto especial que ascende a 20% da receita bruta dos jogos. […]

(2) O imposto regulamentar sobre os casinos previsto no n.º 1 será reduzido na proporção do [IVA] devido e a pagar nos termos da [UStG] com base nas operações geradas pela exploração do casino [...]»

11 O § 4 (1) da Lei relativa aos casinos do Land Schleswig-Holstein (Spielbankgesetz des Landes Schleswig-Holstein), conforme alterada, dispõe:

«O imposto sobre os casinos ascende a 50% da receita bruta dos jogos. O [IVA] devido e pago nos termos da [UStG] com base nas operações geradas pela exploração do casino é imputado no imposto sobre os casinos.»

12 O § 7 da Lei relativa aos casinos do Land Mecklenburg-Vorpommern (Spielbankgesetz des Landes Mecklenburg-Vorpommern) estabelece:

«(1) A exploração de um casino está sujeita ao imposto sobre os casinos.

(2) O imposto sobre os casinos ascende:

1. a 25%, se a receita bruta dos jogos for inferior ou igual a 500 000 euros no decurso do exercício,

[...]

5. a 80%, em relação à receita bruta dos jogos superior a dez milhões de euros no decurso do exercício.

[...]

(7) [...] O [IVA] devido e pago nos termos da [UStG] que é gerado pela exploração do casino deve ser imputado no imposto sobre os casinos.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

13 No decurso do exercício de 2010, a recorrente no processo principal explorou máquinas de jogos em sete salas de jogos situadas nos Länder Hamburg, Schleswig-Holstein e Mecklenburg-Vorpommern. A exploração dessas máquinas está sujeita, nos termos das regulamentações locais das comunas respetivas destes dois últimos *Länder* e de uma lei do Land Hamburg, a um imposto sobre espetáculos, calculado em função de percentagens e de valores tributáveis que divergem consoante as comunas.

14 Para cada máquina de jogos, o saldo de caixa, isto é, o dinheiro inserido pelos jogadores, do qual é necessário subtrair o dinheiro que lhes é distribuído, acrescido das retiradas e diminuídos os carregamentos da máquina (a seguir «receitas de caixa»), era registado mensalmente no dispositivo eletrónico de controlo pela recorrente no processo principal. Além da respetiva caixa, as máquinas de jogos estão equipadas com um «hopper», a saber, uma unidade de armazenagem de moedas e de pagamento. O «hopper» dispõe de um compartimento com moedas de 20 cêntimos e de um compartimento com moedas de 2 euros e é carregado pelo explorador antes de cada entrada em funcionamento da máquina. À medida que os jogadores inserem moedas de 20 cêntimos e de 2 euros, estas vão caindo no «hopper» até este encher, sendo o resto conduzido, em seguida, automaticamente para a caixa. As outras moedas e as notas introduzidas vão sempre diretamente para a caixa, cujo conteúdo é deduzido eletronicamente. As mudanças do conteúdo do «hopper» são registadas pelo dispositivo de controlo e igualmente tomadas em conta na altura do cálculo da receita de caixa.

15 As máquinas de jogos estão equipadas com um contador de dinheiro e com um contador de «pontos». Numa primeira fase, o dinheiro introduzido gera um crédito no contador de dinheiro. A conversão de dinheiro em pontos é registada pela máquina como «importância apostada», a conversão de pontos em dinheiro é registada como «prémio», correspondendo um ponto a 1 cêntimo. Os pontos permitem ao jogador dar início ao jogo. O número de pontos atribuído a um jogador, registado no contador, pode em qualquer altura ser convertido por esse jogador numa soma de dinheiro no contador de dinheiro, podendo o montante registado no contador de dinheiro ser pago em qualquer altura.

16 A conversão do contador de dinheiro para o contador de pontos, isto é, uma «importância apostada» na aceção do SpielV, é duplamente limitada, a saber, a 20 cêntimos por 5 segundos e a 80 euros por hora, após dedução dos prémios. Se o limite de 80 euros por hora for atingido, nenhuma outra conversão do contador de dinheiro para o contador de pontos poderá ser efetuada no resto da hora

(«pausa de conversão»). As alterações do número de pontos no contador de pontos (jogadas, importâncias apostadas, perdas ou prémios na aceção da linguagem corrente) não estão sujeitas a regulamentação.

17 A soma anual de todas as receitas de caixa mensais de todas as máquinas da recorrente no processo principal ascendeu, durante o exercício de 2010, a 1 018 041,78 euros (denominada «caixa bruta»). Com base na taxa normal do IVA alemão de 19%, a Metropol calculou, a partir dessa quantia, um valor tributável, para efeitos de IVA, de 855 497,29 euros (denominada «caixa líquida», ou seja, 100/119 de 1 018 041,78 euros) e um montante de IVA de 162 544,49 euros, que constitui a quase totalidade do IVA devido. O IVA imputável a todas as outras operações tributáveis que a Metropol efetuou é de 1 790,20 euros. Tendo a Metropol pago a montante a quantia de 69 355,76 euros a título de IVA, o Finanzamt, por aviso de liquidação de 29 de março de 2012, fixou em 94 978,93 euros a quantia restante devida a esse título.

18 A Metropol interpôs recurso desse aviso de liquidação para o órgão jurisdicional de reenvio. Com efeito, a recorrente no processo principal considera que as modalidades de tributação do volume de negócios das máquinas de jogos são contrárias ao direito da União, em particular, aos princípios da proporcionalidade, da repercussão e da neutralidade do IVA. Por consequência, a Metropol pede ao órgão jurisdicional de reenvio que altere o aviso de liquidação em sede de IVA, correspondente ao exercício de 2010, reduzindo o montante desse imposto de 94 978,93 euros para 1 790,20 euros. O Finanzamt solicita que seja negado provimento ao recurso.

19 Chamado a conhecer deste recurso, o órgão jurisdicional de reenvio observa, em primeiro lugar, que, noutros domínios, um imposto que se distinga suficientemente do IVA pode sempre ser cobrado além dele.

20 Em segundo lugar, esse órgão jurisdicional considera que, por força do artigo 1.º, n.º 2, primeira frase, da diretiva IVA, o IVA deve ser exatamente proporcional ao preço dos serviços prestados. Na verdade, o Tribunal de Justiça decidiu, no seu acórdão de 5 de maio de 1994, Glawe (C-38/93, Colet., p. I-1679), que, no caso das máquinas de jogos de moedas em causa nesse processo, que foram concebidas de modo a que uma determinada percentagem das importâncias apostadas pelos jogadores lhes seja distribuída em prémios, o valor tributável não incluía a proporção, obrigatoriamente fixada por lei, do total das importâncias apostadas que corresponde aos prémios pagos aos jogadores. Ora, na sequência dessa jurisprudência, foi desenvolvida na Alemanha uma prática que consiste em considerar como valor tributável, não as importâncias apostadas mas somente o conteúdo da caixa, regra geral, por mês de calendário. Todavia, as receitas de caixa mensais dependem dos prémios e das perdas dos diferentes jogadores, e não existe desde então nenhuma relação entre o IVA exigível e a aposta do jogador individual.

21 Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio especifica que uma percentagem mínima de prémios de 60% das importâncias apostadas, em vigor na Alemanha até ao fim do ano de 2005, foi suprimida e substituída, em 2006, por uma limitação da importância apostada e da perda por unidade de tempo. Considera que, do ponto de vista técnico, os «hoppers», que constituem uma inovação das máquinas de jogos, desempenham, em princípio, a mesma função que os antigos «tubos de empilhamento», em causa no acórdão Glawe, já referido, mas o explorador pode, em qualquer altura, ter acesso ao conteúdo dos «hoppers».

22 Em terceiro lugar, o órgão jurisdicional nacional tem dúvidas quanto à interpretação do n.º 24 do acórdão de 8 de junho de 1999, Pelzl e o. (C-338/97, C-344/97 e C-390/97, Colet., p. I-3319), e dos n.ºs 28, 31, 34 e 37 do acórdão de 3 de outubro de 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Colet., p. I-9373), segundo os quais o IVA se caracteriza por se repercutir no consumidor final. Com efeito, não se depreende desses acórdãos se a possibilidade de repercutir o IVA constitui simplesmente uma característica típica do IVA ou se condiciona a sua cobrança. Ora, se os prémios

fossem objeto de limitações, como acontece no litígio no processo principal, a empresa não poderia aumentar o preço da prestação e repercutir o IVA no consumidor quando ele tiver já atingido, nos seus cálculos, o valor mais elevado do leque de prémios máximos autorizado.

23 Em quarto lugar, esse órgão jurisdicional especifica que, na Alemanha, há dois regimes jurídicos para os jogos de azar. Assim, os exploradores de casinos têm necessidade de uma concessão, e tanto as importâncias apostadas como os prémios são, em princípio, ilimitados. Os casinos devem pagar, segundo as leis sobre os casinos dos Länder Hamburg, Schleswig-Holstein e Mecklenburg-Vorpommern, um imposto especial sobre os casinos, por forma a diminuir os seus lucros em larga medida. Em contrapartida, a criação de salas de jogos é livre, em princípio, mesmo que seja objeto de fiscalização administrativa e de regulamentação. Os exploradores de salas de jogos estão sujeitos, regra geral, a um imposto especial local sobre os espetáculos.

24 Tendo a isenção de IVA anteriormente concedida aos casinos sido suprimida no decurso do ano de 2006, estes passaram a ser devedores desse imposto, que é imputado no imposto sobre os casinos, sendo este mais elevado do que o IVA. O sistema de tributação previsto pode, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, permitir contornar o princípio da neutralidade fiscal. Com efeito, um Estado-Membro pode introduzir, para dois grupos de sujeitos passivos comparáveis, um imposto especial nacional que não tenha a natureza de imposto sobre o volume de negócios e impor a um desses grupos a imputação do IVA no imposto especial. Tal não acontece, no entanto, no caso em apreço.

25 Por fim, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a regulamentação em causa no processo principal não incentiva os sujeitos passivos do IVA a acautelarem, nomeadamente, a emissão de uma fatura regular das operações de que são beneficiários, dado que, sem fatura ou em caso de irregularidade da fatura, é certo que serão privados do direito a dedução do imposto pago a montante, mas a dívida de IVA, assim superior, sendo imputada no imposto sobre os casinos, isso não teria incidência económica alguma para eles.

26 Foi nestas condições que o Finanzgericht Hamburg decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 401.º da [diretiva IVA], em conjugação com o seu artigo 135.º, n.º 1, alínea i), ser interpretado no sentido de que o IVA e o imposto especial nacional sobre jogos de azar só podem ser cobrados alternativamente e não cumulativamente?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão:

Caso decorra de disposições nacionais que os jogos de azar estão sujeitos a IVA e a um imposto especial, isto significa que não seja cobrado IVA ou que não seja cobrado o imposto especial, ou a decisão sobre a questão de saber qual dos dois impostos não é cobrado deve ser tomada de acordo com o direito nacional?

3) Devem os artigos 1.º, n.º 2, primeiro parágrafo, e 73.º da [diretiva IVA] ser interpretados no sentido de que se opõem a uma disposição ou prática nacional segundo a qual, em caso de exploração de máquinas de jogo […], o conteúdo da caixa ('caixa contada eletronicamente') do aparelho é, após o decurso de um certo período, considerado o valor tributável?

4) Em caso de resposta afirmativa à segunda questão:

Em vez da forma referida, como se determina o valor tributável?

5) Devem os artigos 1.°, n.º 2, primeiro parágrafo, e 73.° da [diretiva IVA] ser interpretados no sentido de que a cobrança do IVA pressupõe que o empresário possa repercutir o IVA no beneficiário da prestação? Eventualmente: o que se deve entender por 'possibilidade de repercussão'? Faz parte da possibilidade de repercussão, em particular, a licitude de um aumento proporcional do preço dos bens ou serviços?

6) Apenas no caso de, no que respeita à quinta questão, a licitude de um aumento do preço constituir um pressuposto:

Devem os artigos 1.°, n.º 2, primeiro parágrafo, e 73.° da [diretiva IVA] ser interpretados no sentido de que as disposições que limitem a contrapartida a pagar por bens e serviços sujeitos a IVA devem ser aplicadas, para serem conformes ao direito da União, de forma a que não se considere que a contrapartida inclui o IVA, mas que é acrescida de IVA, mesmo que se trate de disposições nacionais que regulam a contrapartida cuja redação não prevê expressamente tal condição?

7) Apenas em caso de resposta afirmativa à quinta questão, de resposta negativa à sexta questão e de resposta negativa à terceira questão:

Nesse caso, não deve ser cobrado IVA sobre a totalidade do volume de negócios das máquinas de jogo ou apenas sobre uma parte em relação à qual não é possível uma repercussão e como deve esta ser determinada — por exemplo com base nas operações em que não é possível aumentar as importâncias apostadas por jogada ou com base nas operações em relação às quais não é possível aumentar o conteúdo horário da caixa?

8) Deve o artigo 1.º, n.º 2, da [diretiva IVA] ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional relativa a um tributo não harmonizado, nos termos da qual o IVA devido é imputado em valor idêntico nesse tributo?

9) Apenas em caso de resposta afirmativa à oitava questão:

A imputação do IVA num tributo nacional não harmonizado tem como consequência que o IVA não possa ser cobrado em relação aos concorrentes das empresas sobre as quais recai esse tributo, concorrentes esses que, embora não estejam sujeitos a esse imposto, estão sujeitos a um imposto especial e em relação aos quais uma imputação deste tipo não está prevista?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

27 Através da sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o artigo 401.º da diretiva IVA, conjugado com o seu artigo 135.º, n.º 1, alínea i), deve ser interpretado no sentido de que o IVA e um imposto especial nacional sobre os jogos de azar só podem ser cobrados de forma alternativa e não cumulativamente.

28 A este propósito, há que recordar que, por força do disposto no artigo 401.º da diretiva IVA, «as disposições [desta] diretiva não impedem que um Estado-Membro mantenha ou introduza impostos […] sobre jogos e apostas, […] e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios […]». A redação desse artigo não se opõe, portanto, a que os Estados-Membros sujeitem uma operação a IVA e, cumulativamente, a um imposto especial que não tenha a natureza de um imposto sobre o volume de negócios (v., neste sentido, acórdão de 8 de julho de 1986, Kerrutt, 73/85, Colet., p. 2219, n.º 22).

29 Quanto, mais especificamente, aos jogos de azar ou a dinheiro, o Tribunal de Justiça já declarou, por um lado, que o artigo 135.º, n.º 1, alínea i), da diretiva IVA, que prevê uma isenção de IVA, nomeadamente, desses jogos, «sob reserva das condições e dos limites estabelecidos por cada Estado-Membro», 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 certos jogos de azar ou a dinheiro (acórdão de 10 de junho de 2010, Leo-Libera, C-58/09, Colet., p. I-5189, n.º 39).

30 Por outro lado, o Tribunal de Justiça declarou igualmente, no n.º 38 desse acórdão, que é desprovido de pertinência, à luz do princípio da neutralidade fiscal, 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 atividade. O Tribunal de Justiça já confirmou que o direito da União não se opõe, em princípio, a uma tributação cumulativa do IVA com outro imposto geral sobre os jogos de azar que não tenha a natureza de imposto sobre o volume de negócios.

31 Ora, como resulta da decisão de reenvio e das observações apresentadas perante o Tribunal de Justiça, não é contestado que os impostos sobre os espetáculos em causa no processo principal não têm a natureza de imposto sobre o volume de negócios.

32 Tendo em conta estes elementos, deve responder-se à primeira questão que o artigo 401.º da diretiva IVA, conjugado com o seu artigo 135.º, n.º 1, alínea i), deve ser interpretado no sentido de que o IVA e um imposto especial nacional sobre os jogos de azar podem ser cobrados cumulativamente, desde que este último imposto não tenha a natureza de imposto sobre o volume de negócios.

Quanto à segunda questão

33 Tendo a segunda questão sido submetida apenas para a hipótese de o Tribunal de Justiça dar uma resposta afirmativa à primeira questão, não há que responder a essa questão.

Quanto à terceira questão

34 Através da sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se os artigos 1.°, n.º 2, primeira frase, e 73.° da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma disposição ou a uma prática nacional segundo a qual, na exploração de máquinas de jogos, o montante das receitas de caixa destas máquinas, após o decurso de um determinado período, é considerado valor tributável.

35 Há que recordar, antes de mais, que o valor tributável para a prestação de um serviço ou para a entrega de um bem, em virtude do artigo 73.º da diretiva IVA, «compreende tudo o que constitui a contraprestação que […] o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações […] do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações».

36 Por outro lado, o Tribunal de Justiça julgou já no sentido de que a proporcionalidade do IVA em relação aos preços dos serviços ou dos bens em causa é, como resulta do artigo 1.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da diretiva IVA, uma das características essenciais desse imposto harmonizado (v., neste sentido, acórdão de 31 de março de 1992, Dansk Denkavit e Poulsen Trading, C-200/90, Colet., p. I-2217, n.º 11; acórdão Pelzl e o., já referido, n.º 25; e acórdão de 11 de outubro de 2007, KÖGÁZ e o., C-283/06 e C-312/06, Colet., p. I-8463, n.º 40).

37 Em cada um dos processos que deram lugar aos acórdãos referidos no número precedente, o Tribunal de Justiça só se referiu à proporcionalidade do IVA para determinar se um imposto ou contribuição de natureza fiscal nacional, cobrado pelo Estado-Membro em causa, tinha a natureza de imposto sobre o volume de negócios e não podia, por isso, ser cobrado cumulativamente com o IVA harmonizado na União. Em contrapartida, esses acórdãos não tinham por objeto responder à questão de saber se o IVA deve ser proporcional aos pagamentos efetuados por vários destinatários de um serviço no decurso de uma atividade complexa, sujeita, como tal, a IVA, e muito menos à questão de saber se esse imposto deve ser necessariamente proporcional, em todos os casos, aos pagamentos efetuados por cada destinatário individual.

38 Ora, há que reconhecer, a este propósito, que o princípio da proporcionalidade do IVA só se pode reportar ao valor tributável. Embora o valor tributável corresponda, a maior parte das vezes, ao preço que o consumidor final deve pagar em contrapartida da prestação de um serviço ou da entrega de um bem, resulta da própria redação do artigo 73.º da diretiva IVA que tal não acontece sempre e necessariamente. Com efeito, em virtude desse artigo, o valor tributável é composto por tudo o que constitui a contraprestação que o prestador de uma operação «tenha recebido» do destinatário «ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações». Assim, o valor tributável é determinado por aquilo que o sujeito passivo recebe realmente como contraprestação, e não por aquilo que um dado destinatário paga num caso concreto (v., neste sentido, nomeadamente, acórdão de 19 de junho de 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Colet., p. I-6289, n.os 28 a 31 e jurisprudência aí referida).

39 Por conseguinte, não se afigura que uma prática fiscal, como a que está em causa no processo principal, que consiste em considerar como valor tributável, para as operações efetuadas nas máquinas de jogos, as receitas de caixa mensais que dependem, por seu turno, do montante dos prémios e das perdas dos diferentes jogadores, viole o direito da União pela simples razão de não haver uma relação de proporcionalidade entre o IVA exigível e as importâncias apostadas, consideradas isoladamente, dos jogadores individuais.

40 Além disso, o Tribunal de Justiça já declarou que, no caso de máquinas de moedas que, por força de obrigações imperativamente prescritas na lei, são concebidas de maneira a que, em média, pelo menos 60% das importâncias apostadas pelos jogadores sejam distribuídas em prémios, a contraprestação realmente recebida pelo explorador, pela colocação à disposição das máquinas, é constituída apenas pela percentagem das importâncias apostadas de que este pode efetivamente dispor por sua conta (acórdão Glawe, já referido, n.º 9). Embora, nesse acórdão, o Tribunal de Justiça não tivesse de responder à questão de saber se o princípio do «caráter individual da tributação» ditava que o valor tributário fosse calculado tendo em conta as importâncias apostadas num jogo ou numa jogada, dito de outra maneira, investidas por um dado jogador, resulta claramente dos n.os 5 e 14 desse acórdão, lidos à luz dos n.os 27 a 30 das conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs nesse processo, que o Tribunal de Justiça considerava que tal não era o caso.

41 Sendo os elementos em causa no processo em que foi proferido o acórdão Glawe, já referido, análogos aos que estão em causa no processo principal, a resposta do Tribunal de Justiça dada nesse acórdão é aplicável no presente processo. Com efeito, no tocante à regulamentação em causa no processo principal, o § 12 (2) do SpielV prevê, em substância, que as máquinas de jogos devem pagar prémios aos jogadores de modo a assegurar que, a longo prazo, o conteúdo da caixa da máquina de jogos aumente apenas 33 euros por hora. Por força do disposto no § 13 do SpielV, que prevê, nomeadamente, outros limites para as importâncias apostadas, os prémios e as perdas dos jogadores, as máquinas devem ser concebidas de forma a assegurar o cumprimento das exigências decorrentes do SpielV e que redundam numa limitação das receitas que podem ser obtidas nessas máquinas.

42 Nestas circunstâncias, a contraprestação realmente recebida pelo explorador pela colocação à disposição das máquinas de jogos é condicionada por «obrigações imperativamente prescritas na lei» e é constituída, por isso, apenas «pela percentagem das importâncias apostadas de que ele pode

efetivamente dispor por sua conta» (v. acórdão Glawe, já referido, n.º 9, e acórdão de 19 de julho de 2012, International Bingo Technology, C-377/11, n.º 26), isto é, pelas receitas de caixa após o decurso de um determinado período.

43 Esta conclusão não pode ser posta em causa pelo facto de as máquinas de moedas em questão no processo que deu lugar ao acórdão Glawe, já referido, serem munidas de um «tubo de empilhamento» que servia para pagar os prémios, prescritos na lei, aos jogadores, ao passo que as máquinas em causa no processo principal estão equipadas, para esse efeito, com um «hopper». Com efeito, resulta da decisão de reenvio que o «hopper», embora constituindo uma inovação técnica das máquinas de jogos, preenche, em princípio, a mesma função que os antigos tubos de empilhamento. É igualmente desprovido de pertinência, a esse respeito, o facto, sublinhado pelo órgão jurisdicional de reenvio, de o explorador poder, a qualquer momento, aceder ao conteúdo do «hopper», dado que, segundo esse órgão jurisdicional, qualquer alteração do conteúdo do «hopper» é registada num dispositivo de controlo e é igualmente tomada em conta na altura do cálculo das receitas de caixa. Assim, essas receitas de caixa, de que o explorador pode efetivamente dispor por sua conta, podem ser determinadas com precisão.

44 Nestas circunstâncias, há que responder à terceira questão que os artigos 1.°, n.º 2, primeira frase, e 73.° da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma disposição ou a uma prática nacional segundo a qual, na exploração de máquinas de jogos, o montante das receitas de caixa dessas máquinas, após o decurso de um determinado período, é considerado valor tributável.

Quanto à quarta questão

45 Tendo a quarta questão sido submetida apenas para a hipótese de o Tribunal de Justiça dar uma resposta afirmativa à terceira questão, não há que responder a essa questão.

Quanto à quinta, sexta e sétima questões

46 Através da quinta, sexta e sétima questões, que devem ser apreciadas conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 1.°, n.º 2, primeira frase, e 73.° da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que a cobrança de IVA pressupõe que o explorador o possa repercutir no jogador e se, tal sendo o caso, essa possibilidade engloba a faculdade legal de praticar um preço ainda mais elevado. Se assim for, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se a aplicação de uma regulamentação nacional que limita a remuneração do explorador por bens ou serviços sujeitos a IVA deve ser efetuada por forma a que a remuneração fixada não inclua o IVA. Por fim, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta ao Tribunal de Justiça se, em tal circunstância, uma eventual não cobrança do IVA devido ao seu pretenso caráter irrepercutível se aplicaria à totalidade do volume de negócios realizado com as máquinas de jogos ou somente à parte em relação à qual o IVA não pode ser repercutido.

47 A fim de fornecer uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio, deve especificar-se, antes de mais, que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, os objetivos, nomeadamente, de proteção dos consumidores, de prevenção do incitamento dos cidadãos a uma despesa excessiva com o jogo e de prevenção de perturbações à ordem social em geral constituem razões imperiosas de interesse geral que podem justificar restrições à livre prestação de serviços, e, na falta de harmonização, a nível da União, da regulamentação dos jogos de azar, cabe a cada Estado-Membro apreciar, nesse domínio, segundo a sua própria escala de valores, as exigências que a proteção dos interesses em causa implica, contanto que as restrições impostas satisfaçam as condições que resultam da jurisprudência do Tribunal de Justiça no que se refere à sua proporcionalidade (v., neste sentido, acórdão de 8 de setembro de 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional e Bwin International, C-42/07, Colet., p. I-7633, n.ºs 56, 57 e 59 e jurisprudência aí referida).

48 Quanto, mais concretamente, à existência de uma «regulação dos prémios» e/ou de uma limitação legal das perdas dos utilizadores de máquinas de jogos, o Tribunal de Justiça aprovou implicitamente esse princípio no acórdão Glawe, já referido, nomeadamente, com vista ao seu tratamento para efeitos da cobrança de IVA. Com efeito, nesse acórdão, o Tribunal de Justiça baseou a sua decisão numa percentagem legal de prémios de 60% e especificou que esses prémios, cujo pagamento era imposto pelo direito alemão, não deviam ser incluídos no valor tributável (v. acórdão Glawe, já referido, n.º 9). Assim, a introdução, em substância, de uma limitação, para os jogadores, do montante das suas perdas nos jogos de azar e, por conseguinte, de uma limitação das receitas auferidas pelos exploradores desses jogos foi já reconhecida no direito da União.

49 Decorre daí que os Estados-Membros, no domínio dos jogos de azar e a dinheiro, têm, em princípio, o direito de limitar as importâncias apostadas, os prémios e as perdas dos jogadores, de maneira temporal ou absoluta. Se um Estado-Membro tiver efetivamente utilizado esse direito, como parece acontecer no caso do processo principal, não se põe a questão de um aumento das receitas auferidas pelos exploradores de máquinas de jogos, para além dos limites previstos pela regulamentação pertinente, para lhes permitir repercutir o IVA, em maior medida, nos jogadores. Com efeito, nessas circunstâncias, tal aumento é simples e legitimamente proibido.

50 Em seguida, há que reconhecer que a quinta, sexta e sétima questões submetidas assentam na premissa de que uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal não permite aos exploradores de máquinas de jogos repercutir totalmente o IVA nos consumidores finais, isto é, nos jogadores. Aliás, uma resposta a estas questões apenas é necessária para a solução do litígio no processo principal para a hipótese de essa premissa ser exata.

51 Todavia, não se afigura que uma regulamentação como a que está em causa no processo principal impeça a repercussão do IVA nos consumidores finais.

52 Com efeito, como resulta da decisão de reenvio, no caso dos autos, são apenas as receitas de caixa líquidas, concretamente as receitas de caixa diminuídas do IVA devido, que formam o valor tributável. Há que salientar que, em aplicação da regulamentação em causa no processo principal, o valor tributável para efeitos de IVA inclui apenas as receitas efetivamente auferidas pelo explorador de máquinas de jogos, e o IVA devido, que resulta da aplicação da taxa legal de IVA à caixa líquida enquanto valor tributável, foi igual e efetivamente pago pelos consumidores finais.

53 Nestas circunstâncias, há que reconhecer que uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, que prevê limites para a exploração de máquinas de jogos no que diz respeito, nomeadamente, às importâncias apostadas, aos prémios e às perdas dos jogadores por unidade de tempo, permite ao explorador repercutir o IVA devido por essa atividade nos consumidores finais.

54 Por conseguinte, não há que responder à quinta, sexta e sétima questões submetidas, por terem caráter hipotético.

Quanto à oitava questão

55 Através da sua oitava questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 1.º, n.º 2, da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se opõe a um sistema nacional que regulamenta um imposto não harmonizado segundo o qual o IVA devido é imputado exatamente nesse primeiro imposto.

56 Quanto, em primeiro lugar, ao princípio da neutralidade fiscal, ao qual o órgão jurisdicional de reenvio faz referência neste contexto, importa lembrar que este princípio, que é um princípio fundamental do sistema comum do IVA, constitui a tradução, em matéria de IVA, do princípio da igualdade de tratamento. Este princípio tem, nomeadamente, por consequência que os sujeitos passivos não devem

ser tratados de maneira diferente por prestações semelhantes que se encontrem em concorrência entre si (v., nomeadamente, acórdão de 19 de dezembro de 2012, Grattan, C-310/11, n.º 28 e jurisprudência aí referida).

57 Todavia, como a Comissão sublinhou com razão, o princípio da neutralidade fiscal em matéria de IVA só obriga a garantir a igualdade de tratamento e a neutralidade no quadro desse sistema harmonizado. Assim, sendo o IVA imputado, segundo a regulamentação que está em causa no processo principal, num imposto não harmonizado, e não o inverso, essa regulamentação pode suscitar, quando muito, dúvidas quanto ao cumprimento do princípio da igualdade de tratamento face a esse imposto não harmonizado, e não em relação ao IVA. De qualquer forma, isso não acontece no processo principal, uma vez que o órgão jurisdicional de reenvio especificou que a recorrente no processo principal não estava sujeita ao imposto sobre os casinos.

58 Além disso, o Tribunal de Justiça já reconheceu, em resposta a uma argumentação, em substância, idêntica à recordada no n.º 56 do presente acórdão, que é desprovido de pertinência, à luz do princípio da neutralidade fiscal, 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 atividade (v. acórdão Leo-Libera, já referido, n.º 38 e jurisprudência aí referida).

59 No que diz respeito, em segundo lugar, a possíveis problemas de ordem prática, tais como a ausência de um incentivo do beneficiário de uma operação para agir de maneira a obter do seu cocontratante a emissão de uma fatura regular, há que reconhecer que nem a decisão de reenvio nem as observações dos interessados contêm informações circunstanciadas que permitam concluir que tais problemas tenham já surgido na Alemanha ou apreciar a sua incidência no bom funcionamento do sistema harmonizado de IVA. Por falta de elementos concretos a esse respeito, não há, portanto, que decidir sobre as possíveis consequências dessa situação evocada pelo órgão jurisdicional de reenvio.

60 Nestas circunstâncias, há que responder à oitava questão que o artigo 1.º, n.º 2, da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a um sistema nacional que regulamenta um imposto não harmonizado segundo o qual o IVA devido é imputado exatamente nesse primeiro imposto.

Quanto à nona questão

61 Tendo a nona questão sido submetida apenas para a hipótese de o Tribunal de Justiça dar uma resposta afirmativa à oitava questão, não há que responder a essa questão.

Quanto às despesas

62 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 401.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conjugado com o seu artigo 135.º, n.º 1, alínea i), deve ser interpretado no sentido de que o imposto sobre o valor acrescentado e um imposto especial nacional sobre os jogos de azar podem ser cobrados cumulativamente, desde que este último imposto não tenha a natureza de imposto sobre o volume de negócios.

2) Os artigos 1.°, n.º 2, primeira frase, e 73.° da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma disposição ou a uma prática nacional segundo a qual, na exploração de máquinas de jogos com possibilidade de prémio, o montante das receitas de caixa dessas máquinas, após o decurso de um determinado período, é considerado valor tributável.

3) O artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a um sistema nacional que regulamenta um imposto não harmonizado segundo o qual o imposto sobre o valor acrescentado devido é imputado exatamente nesse primeiro imposto.

Assinaturas