ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

17 de Fevereiro de 2005 *

Nos processos apensos C-453/02 e C-462/02,

que têm por objecto pedidos de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.° CE, apresentados pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisões de 6 de Novembro de 2002, entrados no Tribunal de Justiça em, respectivamente, 13 e 23 de Dezembro de 2002, nos processos

Finanzamt Gladbeck

contra

Edith Linneweber (C-453/02)

e

Finanzamt Herne-West

contra

Savvas Akritidis (C-462/02),

* Língua do processo: alemão.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: C. W. A. Timmermans, presidente de secção, C. Gulmann e R. Schintgen (relator), juízes,

advogada-geral: C. Stix-Hackl,
secretário: M.-F. Contet, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 26 de Maio de 2004,

vistas as observações apresentadas:

— em representação de E. Linneweber, por M. Nettesheim, Rechtsanwalt,

— em representação do Governo alemão, por W.-D. Plessing, na qualidade de agente, assistido por D. Sellner, Rechtsanwalt,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e K. Gross, na qualidade de agentes, assistidos por A. Böhlke, Rechtsanwalt,

ouvidas as conclusões da advogada-geral apresentadas na audiência de 8 de Julho de 2004,

profere o presente

Acórdão

1 Os pedidos de decisão prejudicial são relativos à interpretação do artigo 13.°, 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»).

2 Estes pedidos foram apresentados no quadro de litígios que opõem, por um lado, o Finanzamt Gladbeck a E. Linneweber, na sua qualidade de herdeira universal do seu cônjuge falecido em 1999, e, por outro, o Finanzamt Herne-West a S. Akritidis a propósito do pagamento do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») sobre as receitas provenientes da exploração de jogos de azar.

Enquadramento jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 2.° da Sexta Directiva, que constitui o seu título II, sob a epígrafe «Âmbito de aplicação», estabelece:

«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;

[...]»

4 Nos termos do artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva, os Estados-Membros isentam do IVA:

«As apostas, lotarias e outros jogos de azar ou a dinheiro, sem prejuízo das condições e dos limites estabelecidos pelos Estados-Membros».

Regulamentação nacional

5 O § 1, n.º 1, da Umsatzsteuergesetz 1993 (lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios de 1993, BGBl. 1993 I, p. 565, a seguir «UStG») sujeita ao IVA as operações realizadas a título oneroso, no interior do país, por um empresário no quadro da sua actividade.

6 Nos termos do § 4, n.º 9, alínea b), da UStG, estão isentos do IVA os volumes de negócios abrangidos pela lei relativa a apostas e lotarias, do mesmo modo que os volumes de negócios realizados pelos casinos públicos autorizados no âmbito da exploração do jogo.

Os litígios nos processos principais e as questões prejudiciais

Processo C-453/02

7 E. Linneweber é herdeira universal do seu cônjuge, falecido em 1999. Este último possuía uma autorização administrativa para colocar à disposição do público, mediante retribuição, máquinas de jogo a dinheiro e aparelhos de diversão em cafés e salas de jogo que lhe pertenciam. E. Linneweber e o seu cônjuge declararam as receitas resultantes da exploração das referidas máquinas a título dos exercícios de 1997 e 1998 como não sujeitas ao IVA, pois as receitas provenientes da exploração de máquinas de jogo a dinheiro pelos casinos autorizados estão isentas desse imposto.

8 Em contrapartida, o Finanzamt Gladbeck considerou que as receitas em causa não estavam isentas nos termos do § 4, n.º 9, alínea b), da UStG, pois não estavam sujeitas ao imposto sobre as apostas, corridas e lotarias e não eram provenientes da exploração de um casino público autorizado.

9 Tendo-lhe sido submetido o litígio, o Finanzgericht Münster julgou procedente o recurso interposto por E. Linneweber, pois, por analogia com o que o Tribunal de Justiça decidiu no seu acórdão de 11 de Junho de 1998, Fischer (C-283/95, Colect., p. I-3369), as receitas provenientes de máquinas de jogo a dinheiro devem estar isentas do IVA nos termos do artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva. Com efeito, no n.º 28 do referido acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que o princípio da neutralidade fiscal se opõe, em matéria de cobrança do IVA, a uma diferenciação entre as transacções lícitas e as transacções ilícitas.

10 Em apoio do recurso de revista que interpôs no Bundesfinanzhof, o Finanzamt Gladbeck alegou que as apostas e as possibilidades de ganhar são muito maiores no caso dos aparelhos instalados nos casinos do que nos aparelhos instalados fora desses estabelecimentos. Assim, contrariamente ao que o Finanzgericht Münster aceitou, não existe concorrência entre estes dois tipos de aparelhos.

11 Por considerar que a solução do litígio que lhe foi submetido exige a interpretação da Sexta Directiva, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 13.?, B, alínea f), da [Sexta] Directiva [...] deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro não pode sujeitar a organização de jogos de azar ou a dinheiro a imposto sobre o valor acrescentado quando a actividade desse tipo desenvolvida por um casino público autorizado beneficia de isenção?

2) O artigo 13.?, B, alínea f), da [Sexta] Directiva [...] opõe-se a que um Estado-Membro sujeite a exploração de máquinas automáticas de jogo a dinheiro a imposto sobre o valor acrescentado quando a actividade desse tipo desenvolvida por um casino público autorizado beneficia de isenção, ou tem ainda de ser demonstrado que as máquinas de jogos exploradas fora dos casinos são, em pontos essenciais como, por exemplo, quanto à aposta e ao prémio máximos, equiparáveis às máquinas automáticas de jogo dos casinos?

3) Quem instala máquinas de jogo pode invocar a isenção ao abrigo do artigo 13.?, B, alínea f), da [Sexta] Directiva [...]?»

12 Como resulta dos autos enviados ao Tribunal de Justiça pelo órgão jurisdicional de reenvio, S. Akritidis explorou, entre 1987 e 1991, um salão de jogos em Herne-Eickel. Aí, organizava jogos de roleta e de cartas. Em conformidade com a autorização de que dispunha, esses jogos deviam ser praticados no respeito de regras definidas num certificado de legalidade («Unbedenklichkeitsbescheinigung») emitido pelas autoridades competentes.

13 Entre 1989 e 1991, tanto para a roleta como para o jogo de cartas, S. Akritidis não respeitou as regras impostas pelas autoridades competentes. Assim, designadamente, não utilizou a tábua de jogo, não respeitou o montante máximo das apostas e não efectuou o registo do volume de negócios gerado pela exploração dos jogos em questão.

14 O Finanzamt Herne-West calculou o volume de negócios relativo ao referido período tomando em consideração as receitas ilegais provenientes da organização de jogos de roleta e de cartas. Na sequência de uma reclamação de S. Akritidis e tendo em consideração o acórdão Fischer, já referido, o Finanzamt Herne-West desistiu de sujeitar as receitas provenientes do jogo de roleta ao IVA. Todavia, decidiu considerar o jogo de cartas ilegalmente organizado passível de imposto e fixou forfetariamente a parte do volume de negócios relativa à organização desse jogo.

15 S. Akritidis interpôs recurso dessa decisão para o Finanzgericht Münster. Este órgão jurisdicional considerou que, em conformidade com os princípios que o Tribunal de Justiça expôs no seu acórdão Fischer, já referido, o jogo de cartas em causa devia, nos termos do artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva, ficar isento do IVA. Além disso, considerou que S. Akritidis podia invocar directamente a referida disposição nos órgãos jurisdicionais nacionais. Não existia nenhuma razão para que os princípios estabelecidos pelo Tribunal de Justiça no referido acórdão só se aplicassem ao jogo da roleta.

16 Em apoio do seu recurso de revista que interpôs para o Bundesfinanzhof, o Finanzamt Herne-West alegou que os princípios que o Finanzgericht Münster indicou não eram transponíveis para o jogo de cartas em causa. Neste caso, contrariamente ao que se passava no jogo em causa no processo que esteve na origem do acórdão Fischer, já referido, não existia qualquer concorrência entre o jogo de cartas organizado por S. Akritidis e os organizados pelos casinos, pois não eram verdadeiramente comparáveis. S. Akritidis, por seu lado, sustenta que o jogo de cartas como era jogado nos seus estabelecimentos corresponde ao «black jack» jogado nos casinos públicos autorizados.

17 Por considerar que a solução do litígio que lhe foi submetido exige a interpretação da Sexta Directiva, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 13.º, B, alínea f), da [Sexta] Directiva [...] proíbe que um Estado-Membro sujeite a imposto sobre o valor acrescentado a organização de um jogo de cartas pelo simples facto de a organização de jogos de cartas por um casino público autorizado estar isenta do imposto, ou tem ainda de ser demonstrado que os jogos de cartas organizados fora dos casinos são, em pontos essenciais, como as regras do jogo e o montante máximo da aposta e dos ganhos, equiparáveis aos jogos de cartas dos casinos?

2) Pode o organizador do jogo invocar a isenção prevista no artigo 13.º, B, alínea f), da [Sexta] Directiva [...]?»

18 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 6 de Fevereiro de 2003, os processos C-453/02 e C-462/02 foram apensos para efeitos da fase escrita, da fase oral e do acórdão.

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão no processo C-453/02

19 A título preliminar, importa recordar, por um lado, que o § 4, n.º 9, alínea b), da UStG isenta do IVA o volume de negócios realizado pelos casinos públicos autorizados através de jogos ou máquinas de jogos de azar sem que a forma ou as modalidades de organização e exploração dos referidos jogos e aparelhos sejam determinados.

20 Por outro lado, como o Bundesfinanzhof precisou na sua decisão de reenvio, importa observar que os casinos públicos autorizados não estão sujeitos a nenhuma limitação no que respeita aos jogos e máquinas de jogos de azar que podem explorar.

21 Assim, jogos e máquinas de jogos de azar como os em causa no processo principal podem, independentemente das regras segundo as quais são organizados, ser explorados pelos casinos públicos autorizados, sem que o volume de negócios que estes realizem através da exploração dos referidos jogos esteja sujeita ao IVA.

22 Nestas condições, a primeira questão no processo C-453/02 deve ser entendida como destinada essencialmente a saber se o artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que preveja que a exploração de todos os jogos e máquinas de jogos de azar está isenta do IVA se for efectuada em casinos públicos autorizados quando o exercício dessa mesma actividade por operadores que não os exploradores de casinos não beneficia dessa isenção.

23 Para responder à questão assim reformulada, importa recordar que do artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva resulta que a exploração dos jogos e máquinas de jogos de azar deve, em princípio, estar isenta do IVA, continuando os Estados-Membros a ser competentes para determinar as condições e os limites dessa isenção (acórdão Fischer, já referido, n.º 25).

24 Todavia, no exercício dessa competência, os Estados-Membros devem respeitar o princípio da neutralidade fiscal. Tal como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, este princípio opõe-se, nomeadamente, a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA, de modo que as referidas mercadorias ou as referidas prestações devem ser submetidas a uma taxa uniforme (v., designadamente, acórdão de 11 de Outubro de 2001, Adam, C-267/99, Colect., p. I-7467, n.º 36, e de 23 de Outubro de 2003, Comissão/Alemanha, C-109/02, Colect., p. 12691, n.º 20).

25 Ora, desta jurisprudência, bem como dos acórdãos de 7 de Setembro de 1999, Gregg (C-216/97, Colect., p. I-4947, n.º 20), e Fischer, já referido, resulta que, em princípio, a identidade do produtor ou do prestador de serviços e a forma jurídica através da qual estes exercem as suas actividades são irrelevantes para determinar se produtos ou prestações de serviços são semelhantes.

26 Com efeito, como o advogado-geral expôs nos n.os 37 e 38 das suas conclusões, a fim de apurar se havia similitude entre as actividades em causa no processo que esteve na origem do acórdão Fischer, já referido, o Tribunal de Justiça apenas examinou a comparabilidade das actividades em causa e não atendeu ao argumento segundo o qual os jogos de azar se distinguem, à luz do princípio da neutralidade fiscal, só porque são organizados por ou em casinos públicos autorizados.

27 Assim, no n.º 31 do acórdão Fischer, já referido, o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva se opõe a que um Estado-Membro sujeite ao IVA a exploração ilegal de um jogo de azar organizado fora de um casino público autorizado quando a exploração do mesmo jogo de azar por um casino desse tipo beneficia de uma isenção.

28 Ora, como a identidade de quem explora um jogo de azar não é relevante quando se trata de determinar se se deve considerar que a organização ilegal do referido jogo está em concorrência com a organização legal do mesmo jogo, o mesmo se deve passar, *a fortiori*, quando se trata de determinar se dois jogos ou máquinas de jogos de azar exploradas legalmente devem ser considerados em concorrência entre si.

29 Conclui-se que, no exercício das competências que lhes são reconhecidas pelo artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva, ou seja, a determinação das condições e limites em que a exploração de jogos e máquinas de jogos de azar pode beneficiar da isenção do IVA prevista nessa disposição, os Estados-Membros não podem legalmente fazer depender o benefício da referida isenção da identidade de quem explora os referidos jogos e máquinas.

30 Tendo em atenção estas considerações, há que responder à primeira questão colocada no processo C-453/02 que o artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que preveja que a exploração de todos os jogos e máquinas de jogos de azar está isenta do IVA se for efectuada em casinos públicos autorizados quando o exercício dessa mesma actividade por operadores que não os exploradores de casinos não beneficia dessa isenção.

Quanto à segunda questão no processo C-453/02 e à primeira questão no processo C-462/02

31 Tendo em atenção a resposta dada à primeira questão no processo C-453/02, não há que responder nem à segunda questão nesse mesmo processo nem à primeira no processo C-462/02.

Quanto à terceira questão no processo C-453/02 e à segunda questão no processo C-462/02

32 Através destas questões, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, essencialmente, se o artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva tem efeito directo, no sentido de que pode ser invocado nos órgãos jurisdicionais nacionais por quem explora jogos ou máquinas de jogos de azar para afastar a aplicação das regras de direito internas incompatíveis com essa disposição.

33 A este respeito, importa recordar que, em todos os casos em que disposições de uma directiva mostrem ser, do ponto de vista do seu conteúdo, incondicionais e suficientemente precisas, estas disposições podem ser invocadas, na falta de medidas de aplicação adoptadas nos prazos, contra toda e qualquer disposição nacional que não esteja em conformidade com a directiva, ou ainda na medida em que sejam susceptíveis de definir direitos que os particulares estejam em condições de invocar contra o Estado (v., designadamente, acórdãos de 19 de Janeiro de 1982, Becker, 8/81, Recueil, p. 53, n.º 25; de 10 de Setembro de 2002, Kügler, C-141/00, Colect., p. I-6833, n.º 51, e de 20 de Maio de 2003, Österreichischer Rundfunk e o., C-465/00, C-138/01 e C-139/01, Colect., p. I-4989, n.º 98).

34 No que respeita especificamente ao artigo 13.°, B, da Sexta Directiva, da jurisprudência resulta que, embora inegavelmente essa disposição reconheça aos Estados-Membros uma margem de apreciação para fixar as condições de aplicação de determinadas isenções que prevê, também é verdade que um Estado-Membro não pode opor a um contribuinte que está em condições de demonstrar que a sua situação fiscal corresponde efectivamente a uma das categorias de isenção enunciadas pela Sexta Directiva o facto de esse Estado não ter tomado as disposições destinadas, precisamente, a facilitar a aplicação dessa mesma isenção (acórdão Becker, já referido, n.° 33).

35 Importa acrescentar que a circunstância de o artigo 13.°, B, alínea f), da Sexta Directiva reafirmar a existência dessa margem de apreciação dos Estados-Membros, ao precisar que são competentes para determinar as condições e limites da isenção de que beneficiam os jogos de azar e de dinheiro, não é susceptível de pôr em causa esta interpretação. Com efeito, como estes jogos estão, em princípio, isentos do IVA, quem os explora pode invocar directamente a referida isenção se o Estado-Membro em causa tiver renunciado a exercer as competências que lhe são expressamente atribuídas pelo artigo 13.°, B, alínea f), da Sexta Directiva ou não tiver feito uso dessas competências.

36 Além disso, importa observar que o que é válido para o caso de um Estado-Membro que não exerceu as competências que lhe são reconhecidas pelo artigo 13.°, B, da Sexta Directiva também deve ser válido, *a fortiori*, para o caso de um Estado-Membro que, no exercício das referidas competências, adoptou disposições nacionais que não são compatíveis com essa directiva.

37 Segue-se que, como o advogado-geral referiu no n.° 72 das suas conclusões, quando, como nos processos principais, as condições ou limites a que um Estado-Membro subordina o benefício da isenção do IVA para os jogos de azar ou de dinheiro são contrárias ao princípio da neutralidade fiscal, o referido Estado-Membro não pode basear-se nessas condições ou limites para recusar a quem explora esses jogos a isenção a que este pode legitimamente ter direito nos termos da Sexta Directiva.

38 Assim, há que responder à terceira questão no processo C-453/02 e à segunda questão no processo C-462/02 que o artigo 13.°, B, alínea f), da Sexta Directiva tem efeito directo, no sentido de que pode ser invocado nos órgãos jurisdicionais nacionais por quem explora jogos ou máquinas de jogos de azar para afastar a aplicação das regras de direito interno incompatíveis com essa disposição.

Quanto aos efeitos do presente acórdão no tempo

39 Nas alegações que apresentou, o Governo alemão invocou a possibilidade de o Tribunal de Justiça, no caso de considerar que uma regulamentação nacional como a em causa nos processos principais é incompatível com a Sexta Directiva, limitar os efeitos do presente acórdão no tempo.

40 Em apoio do seu pedido, o referido governo, por um lado, chamou a atenção do Tribunal de Justiça para as nefastas consequências financeiras que resultariam de um acórdão que declarasse a incompatibilidade de uma disposição como o § 4, n.° 9, da UStG com a Sexta Directiva. Por outro lado, alega que o comportamento da Comissão das Comunidades Europeias após o acórdão de 5 de Maio de 1994, Glawe (C-38/93, Colect., p. I-1679), conduziu a República Federal da Alemanha a considerar que o § 4, n.° 9, da UStG estava em conformidade com a Sexta Directiva.

41 A este respeito, importa recordar que, segundo jurisprudência constante, a interpretação que o Tribunal de Justiça faz de uma norma de direito comunitário, no exercício da competência que lhe confere o artigo 234.° CE, esclarece e precisa o significado e o alcance dessa norma, tal como deve ou deveria ter sido cumprida e aplicada desde o momento da sua entrada em vigor. Donde se conclui que a norma assim interpretada pode e deve ser aplicada pelo juiz mesmo às relações jurídicas surgidas e constituídas antes de ser proferido o acórdão que decida o pedido de interpretação, se se encontrarem também reunidas as condições que permitam submeter aos órgãos jurisdicionais competentes um litígio relativo à aplicação da

referida norma (v., designadamente, acórdãos de 11 de Agosto de 1995, Roders e o., C-367/93 a C-377/93, Colect., p. I-2229, n.º 42, e de 3 de Outubro de 2002, Barreira Pérez, C-347/00, Colect., p. I-8191, n.º 44).

42 Só a título excepcional é que o Tribunal de Justiça pode, por força do princípio geral da segurança jurídica inerente à ordem jurídica comunitária, ser levado a limitar a possibilidade de qualquer interessado invocar uma disposição que haja sido interpretada pelo Tribunal para pôr em causa relações jurídicas estabelecidas de boa-fé (v., designadamente, acórdãos de 23 de Maio de 2000, Buchner e o., C-104/98, Colect., p. I-3625, n.º 39, e Barreira Pérez, já referido, n.º 45).

43 No que respeita aos processos principais, importa declarar, em primeiro lugar, que o comportamento da Comissão na sequência do acórdão Glawe, já referido, não pode ser validamente invocado em apoio da tese segundo a qual o § 4, n.º 9, da UStG podia razoavelmente considerar-se conforme à Sexta Directiva. Com efeito, o processo que esteve na origem do referido acórdão apenas tinha a ver com a determinação da base tributável do volume de negócio gerado pela exploração de máquinas de moedas, nada tendo a ver com a diferença de tratamento instituída de um modo geral pela regulamentação alemã em matéria de IVA entre os casinos públicos autorizados e os outros exploradores de jogos de azar.

44 Importa recordar, em segundo lugar, que as consequências financeiras que podem resultar para um Estado-Membro de um acórdão proferido a título prejudicial não justificam, por si só, a limitação dos efeitos desse acórdão no tempo (v., designadamente, acórdãos, já referidos, Roders e o., n.º 48, e Buchner e o., n.º 41).

45 Por conseguinte, não há que limitar no tempo os efeitos do presente acórdão.

Quanto às despesas

46 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 que as demais partes suportaram para apresentar observações ao Tribunal não são reembolsáveis.

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

1) **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, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que preveja que a exploração de todos os jogos e máquinas de jogos de azar está isenta do imposto sobre o valor acrescentado se for efectuada em casinos públicos autorizados quando o exercício dessa mesma actividade por operadores que não os exploradores de casinos não beneficia dessa isenção.**

2) **O artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva tem efeito directo, no sentido de que pode ser invocado nos órgãos jurisdicionais nacionais por quem explora jogos ou máquinas de jogos de azar para afastar a aplicação das regras de direito interno incompatíveis com essa disposição.**

Assinaturas.