ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)
11 de Junho de 1998 *

No processo C-283/95,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, pelo Finanzgericht Baden-Württemberg, Freiburg (Alemanha), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Karlheinz Fischer

e

Finanzamt Donaueschingen,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação 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),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: H. Ragnemalm, presidente de secção, G. F. Mancini (relator), P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray e G. Hirsch, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: F. G. Jacobs,
secretário: L. Hewlett, administradora,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação do Governo alemão, por Ernst Röder, Ministerialrat no Ministério Federal da Economia, e Bernd Kloke, Oberregierungsrat no mesmo ministério, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo do Reino Unido, por Stephen Braviner, do Treasury Solicitor's Department, na qualidade de agente, assistido por Peter Mantle, barrister,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Jürgen Grunwald, consultor jurídico, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações do Governo alemão, representado por Ernst Röder, do Governo do Reino Unido, representado por John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, na qualidade de agente, assistido por Kenneth Parker, QC, e da Comissão, representada por Jürgen Grunwald, na audiência de 30 de Janeiro de 1997,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 20 de Março de 1997,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 21 de Agosto de 1995, entrado no Tribunal de Justiça em 25 de Agosto seguinte, o Finanzgericht Baden-Württemberg, Freiburg, submeteu, ao abrigo do artigo 177.° do Tratado CE, três questões prejudiciais sobre a interpretação 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 K. Fischer ao Finanzamt Donaueschingen (a seguir «Finanzamt») a propósito do pagamento do imposto sobre o volume de negócios em relação a jogos de azar ilícitos e puníveis.

Quadro legal

3 Nos termos do artigo 2.° da Sexta Directiva:

«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 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), a matéria colectável no caso de entregas de bens e de prestações de serviços é constituída, em princípio, 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.

5 O artigo 12.°, parte B, prevê:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

...

f) as apostas, lotarias e outros jogos de azar ou a dinheiro, sem prejuízo das condições e dos limites estabelecidos pelos Estados-Membros;

...»

6 O artigo 33.°, na sua versão em vigor à época dos factos do processo principal, precisava que, salvo o disposto noutras normas comunitárias, as disposições da

Sexta Directiva não impediam um Estado-Membro de manter ou introduzir impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos e apostas, sobre consumos específicos, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tivessem a natureza de impostos sobre o volume de negócios.

7 Em direito alemão, em conformidade com o § 1, n.° 1, da Umsatzsteuergesetz (lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios, BGBl. I, 1979, p. 1953, a seguir «UStG»), estão sujeitas ao imposto sobre o volume de negócios as entregas e outras prestações fornecidas a título oneroso, no território fiscal considerado, por um empresário no âmbito da sua actividade.

8 Em virtude do § 4, n.° 9, alínea b), da UStG, estão isentos de impostos os volume de negócios abrangidos pela lei sobre as apostas e lotarias, do mesmo modo que os volumes de negócios realizados através do jogo pelos casinos públicos autorizados.

9 O § 284 do código penal alemão pune com multa ou pena de prisão, que pode ir até dois anos, todas as pessoas que organizam jogos de azar abertos ao público sem autorização administrativa. São igualmente considerados como abertos ao público os jogos de azar organizados em círculos e sociedades fechados no âmbito dos quais sejam organizados regularmente jogos de azar.

10 Em conformidade com o § 40 da Abgabenordnung (código fiscal de 1977, BGBl. I, p. 613), é irrelevante para efeitos de aplicação do imposto que um comportamento que preencha total ou parcialmente o critério de uma lei fiscal seja contrário a uma obrigação ou a uma proibição legais, ou constitua atentado aos bons costumes.

Matéria de facto no processo principal

11 Entre 1987 e 1989, K. Fischer organizou jogos de azar em diversos locais da Alemanha. Dispunha da autorização administrativa exigida para explorar um jogo de destreza, que exigia o recurso a um aparelho denominado «Roulette Opta II». No entanto, afastou-se de tal modo dos termos desta autorização que o jogo acabou por se assemelhar a um jogo de roleta, tal como é praticado nos casinos públicos devidamente autorizados.

12 Os aparelhos utilizados por K. Fischer incluíam uma coroa de casas numeradas de 1 a 24, coloridas de vermelho ou de preto, mais duas casas para os sinais 0 e X. A finalidade dos jogadores era prever, colocando fichas nas casas correspondentes, o local onde a bola lançada pelo *croupier* pararia. Os jogadores adquiriam fichas no valor de 5 DM cada uma e podiam, em cada partida, jogar uma ou mais fichas. Se a bola caísse no número, na linha ou na cor em que tinham sido colocadas, o *croupier* pagava, respectivamente, 24 vezes, 12 vezes ou duas vezes a aposta.

13 Os prémios eram pagos em fichas imediatamente após a jogada vencedora e as outras fichas eram recolhidas pelo *croupier*. Os jogadores que queriam parar de jogar podiam trocar por dinheiro as fichas restantes.

14 Na sequência de um controlo, o Finanzamt considerou que K. Fischer efectuava prestações tributáveis em imposto sobre o volume de negócios, consistentes em dar aos jogadores possibilidades de obtenção de prémios. Segundo o Finanzamt, a matéria colectável devia ser constituída pelas apostas feitas pelos jogadores, deduzidos os ganhos distribuídos. Todavia, como K. Fischer não tinha feito contas destas operações, o montante tributável foi calculado com base num cálculo de probabilidades, multiplicando as receitas pelo factor 6.

As questões prejudiciais

15 O Finanzgericht Baden-Württemberg, a quem K. Fischer recorreu, perguntou-se em primeiro lugar, à luz dos acórdãos de 5 de Julho de 1988, Mol (269/86, Colect., p. 3627), e Happy Family (289/86, Colect., p. 3655), se as operações em causa no processo principal constituíam efectivamente prestações de serviços na acepção do artigo 2.°, n.° 1, da Sexta Directiva ou se, como actividades ilícitas, estavam fora do âmbito de aplicação da referida directiva. Em segundo lugar, no caso das prestações em causa serem tributáveis em conformidade com a Sexta Directiva, interrogou-se sobre a questão de saber se o método de cálculo da matéria colectável desenvolvido pelo Tribunal de Justiça no acórdão de 5 de Maio de 1994, Glawe (C-38/93, Colect., p. I-1679), consistente em considerar exclusivamente as receitas líquidas após pagamento dos prémios aos jogadores, se aplicava no processo que tinha que decidir. Em terceiro lugar, se assim não fosse, o Finanzgericht considerou que havia que fixar outro método de cálculo da matéria colectável.

16 O órgão jurisdicional nacional decidiu, portanto, suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1) O ponto 1 do artigo 2.° da Sexta Directiva CE deve ser interpretado no sentido de não serem tributadas as prestações de serviços fornecidas aos jogadores por um organizador de jogos de azar ilícitos e puníveis?

2) Caso a resposta à primeira questão seja negativa: o n.° 1, alínea a) do artigo 11.°, parte A, da Sexta Directiva CE deve ser interpretado no sentido de, em jogos de azar ilícitos, no caso a roleta, a matéria colectável das prestações de serviços fornecidas pelo organizador aos jogadores ser constituída pelo montante que o organizador arrecada em determinado período fiscal?

3) Caso a resposta à segunda questão seja negativa: como deve ser determinada a matéria colectável nos casos referidos nas primeira e segunda questões?»

Quanto à primeira questão

17 Para fornecer uma resposta útil ao órgão jurisdicional nacional, a primeira questão deve ser entendida como pretendendo saber se a exploração ilegal de um jogo de azar, neste caso a roleta, se insere no âmbito da Sexta Directiva e se um Estado-Membro pode sujeitar esta actividade ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») quando a actividade correspondente efectuada por um casino público autorizado beneficia de isenção.

18 Deve dizer-se, em primeiro lugar, que esta directiva refere expressamente os jogos de azar ou a dinheiro no artigo 13.°, parte B, alínea f), quando prevê a sua isenção e no artigo 33.° quando precisa que as suas disposições não impedem um Estado-Membro de manter ou introduzir impostos sobre jogos e apostas. É, por conseguinte, manifesto que essas operações não escapam, como tais, à aplicação da Sexta Directiva.

19 Há que examinar, seguidamente, as dúvidas expressas pelo órgão jurisdicional nacional quanto à possibilidade de sujeitar a IVA actividades ilícitas. Nos acórdãos de 28 de Fevereiro de 1984, Einberger II (294/82, Recueil, p. 1177, n.^{os} 19 e 20), Mol e Happy Family, já referidos, respectivamente n.^{os} 15 e 17, e de 6 de Dezembro de 1990, Witzemann (C-343/89, Colect., p. I-4477, n.° 19), o Tribunal decidiu que importações ou entregas ilegais de estupefacientes ou de moeda falsa, cuja introdução no circuito económico e comercial da Comunidade está por definição excluída, e que só podem dar lugar a medidas de repressão, são totalmente alheias às disposições da Sexta Directiva e não determinam qualquer dívida a título de IVA.

20 Tal como o Tribunal salientou no acórdão de 2 de Agosto de 1993, Lange (C-111/92, Colect., p. I-4677, n.° 12), este princípio só diz respeito a mercadorias que, devido às suas características particulares, não são susceptíveis de ser introduzidas no comércio nem integradas no circuito económico.

21 Em contrapartida, fora destas hipóteses em que qualquer concorrência entre um sector económico lícito e um sector ilícito está excluída, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se, em matéria de cobrança do IVA, a uma diferenciação generalizada entre as transacções lícitas e as transacções ilícitas. Assim, o Tribunal decidiu que a proibição de exportar determinadas mercadorias para destinos precisos, devido à possibilidade de serem utilizadas para fins estratégicos, não pode bastar por si própria para fazer escapar essas exportações ao âmbito de aplicação da Sexta Directiva (acórdão Lange, já referido, n.^{os} 16 e 17).

22 As considerações que antecedem e que foram feitas a propósito da importação ou da transferência de mercadorias aplicam-se igualmente a prestações de serviço como a organização de jogos de azar. Ora, estes jogos, nomeadamente a roleta, são explorados de modo lícito em diversos Estados-Membros. Estando as operações ilícitas em causa no processo principal em concorrência com actividades lícitas, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a que elas sejam tratadas de modo diferente do ponto de vista do IVA.

23 Segue-se que a exploração ilegal de jogos de azar entra no âmbito de aplicação da Sexta Directiva.

24 Convém, finalmente, verificar se, como o Governo do Reino Unido sustenta na suas observações escritas, o artigo 13.°, parte B, alínea f), da Sexta Directiva proíbe os Estados-Membros de sujeitarem ao IVA os jogos de azar ilícitos quando a actividade correspondente, efectuada de modo lícito em casinos públicos devidamente autorizados, beneficia de isenção.

25 Resulta do próprio texto desta disposição que os jogos de azar ou a dinheiro devem ser, em princípio, isentos do IVA. Os Estados-Membros continuam a ser competentes para determinar as condições e os limites desta isenção.

26 A Comissão alegou, todavia, que o artigo 13.°, parte B, alínea f), não contém uma proibição absoluta de tributar os jogos de azar. Na audiência, o Governo do Reino Unido afastou-se do ponto de vista que tinha defendido nas suas observações escritas e sustentou que os Estados-Membros, ao determinarem as condições e os limites da isenção, têm o direito de exigir que as transacções em causa sejam efectuadas em casinos públicos devidamente autorizados.

27 A este respeito, há que salientar que as isenções previstas no artigo 13.°, parte B, devem ser aplicadas com respeito do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum de IVA (v., neste sentido, acórdão de 25 de Junho de 1997, Comissão/Itália, C-45/95, Colect., p. I-3605, n.° 15). Esta exigência impõe-se igualmente quando, em conformidade com o artigo 13.°, parte B, alínea f), os Estados-Membros façam uso da faculdade de determinar as condições e os limites da isenção. Com efeito, ao reconhecer aos Estados-Membros esta faculdade, o legislador comunitário não os autorizou a atentar contra o princípio da neutralidade fiscal, que a Sexta Directiva pressupõe.

28 Ora, tal como foi recordado no n.° 21 do presente acórdão, resulta do acórdão Lange, já referido, que o princípio da neutralidade fiscal se opõe, em matéria de cobrança do IVA, a uma diferenciação generalizada entre as transacções ilícitas e as transacções lícitas. Segue-se que os Estados-Membros não podem reservar a isenção apenas aos jogos de azar que tenham um carácter lícito.

29 Não se pode objectar, tal como faz o Governo alemão, que as condições em que decorrem os jogos lícitos não são comparáveis às que prevalecem no caso de jogos ilícitos, pelo facto de os casinos autorizados estarem sujeitos a uma cobrança prévia calculada com base nos seus lucros.

30 Com efeito, por um lado, o sistema comum de IVA seria falseado se os Estados-Membros pudessem modular a sua aplicação em função da existência de outros impostos não harmonizados. Por outro lado, tal como o próprio Governo alemão reconheceu na audiência, nada se opõe a que cobranças prévias análogas às que são feitas aos casinos autorizados sejam igualmente exigidas aos organizadores de jogos de azar ilícitos.

31 Há, portanto, que responder à primeira questão que a exploração ilegal de um jogo de azar, no caso presente a roleta, entra no âmbito de aplicação da Sexta Directiva. O artigo 13.°, parte B, alínea f), da referida directiva deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro não pode sujeitar esta actividade ao IVA quando a actividade correspondente efectuada por um casino público autorizado beneficia de isenção.

Quanto à segunda e terceira questões

32 Face à resposta dada à primeira questão, não há que responder às segunda e terceira questões apresentadas pelo órgão jurisdicional nacional.

Quanto às despesas

33 As despesas efectuadas pelos Governos alemão e 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 questão que lhe foram submetidas pelo Finanzgericht Baden-Württemberg, Freiburg, por despacho de 21 de Agosto de 1995, declara:

A exploração ilegal de um jogo de azar, neste caso a roleta, entra no âmbito de aplicação 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. O artigo 13.°, parte B, alínea f), da referida directiva deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro não pode sujeitar esta actividade ao imposto sobre o valor acrescentado quando a actividade correspondente efectuada por um casino público autorizado beneficia de isenção.

Ragnemalm Mancini Kapteyn

Murray Hirsch

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 11 de Junho de 1998.

O secretário

R. Grass

O presidente da Sexta Secção

H. Ragnemalm