

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)
5 de Maio de 1994 *

No processo C-38/93,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CEE, pelo Finanzgericht Hamburg (República Federal da Alemanha), destinado a obter, no processo pendente neste órgão jurisdicional entre

H. J. Glawe Spiel- und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH & Co. KG

e

Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 11.º, parte A, n.ºs 1, alínea a), e 3, alínea b), 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: G. F. Mancini, presidente de secção, M. Díez de Velasco, C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler (relator) e P. J. G. Kapteyn, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: F. G. Jacobs
secretário: H. A. Rühl, administrador principal

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da H. J. Glawe Spiel- und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH & Co. KG, pelo professor Dr. A. J. Rädler, consultor fiscal e M. Lausterer, advogado no foro de Munique,
- em representação do Governo alemão, por E. Röder, Ministerialrat no Ministério Federal da Economia, e C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor no mesmo ministério, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo do Reino Unido, por J. D. Colahan, do Treasury Solicitor's Department, na qualidade de agente, assistido por D. Bethlehem, barrister,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por J. Grunwald, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da H. J. Glawe Spiel- und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH & Co. KG, do Governo alemão, representado por E. Röder e J. Sedemund, advogado no foro de Colónia, do Governo do Reino Unido e da Comissão na audiência de 20 de Janeiro de 1994,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 3 de Março de 1994,

profere o presente

Acórdão

- 1 Por despacho de 22 de Dezembro de 1992, entrado no Tribunal de Justiça em 8 de Fevereiro de 1993, o Finanzgericht Hamburg submeteu, nos termos do artigo 177.º do Tratado CEE, três questões prejudiciais sobre a interpretação do artigo 11.º, parte A, n.ºs 1, alínea a), e 3, alínea b), 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 quadro de um litígio que opõe a H. J. Glawe Spiel-und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH & Co. KG (a seguir «Glawe») ao Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (a seguir «Finanzamt»), a propósito de um aviso de liquidação fixando o imposto sobre o volume de negócios devido pela Glawe em relação ao ano de 1991.
- 3 A Glawe é uma sociedade que se dedica à instalação e à exploração de *slot-machines* (máquinas de jogo de fortuna ou azar) em lojas de bebidas. O funcionamento dessas máquinas é imperativamente prescrito pela lei. Antes da sua primeira colocação em funcionamento, o explorador é obrigado a encher inteiramente o tubo em que são empilhadas as moedas destinadas ao pagamento dos prémios. Quando um jogador introduz uma moeda no aparelho, esta cai na caixa do aparelho se o tubo de reserva estiver inteiramente cheio. Se, após distribuição de prémios, este não estiver inteiramente cheio, as moedas introduzidas pelos jogadores não caem na caixa, mas são encaminhadas para o tubo de reserva. Quando o explorador abre o aparelho, só pode retirar o conteúdo da caixa e, antes de recolocar o aparelho em serviço, deve reconstituir o conteúdo do tubo de reserva se este não estiver inteiramente cheio. As máquinas são obrigatoriamente concebidas de tal forma que 60%, pelo menos, das moedas introduzidas pelos jogadores (as importâncias apostadas), após dedução do montante do imposto sobre o volume de

negócios, são distribuídas sob a forma de prémio, ficando o resto, ou seja, perto de 40%, na caixa.

4 Para fixar o montante do IVA devido pela Glawe em relação ao ano de 1991, o Finanzamt reteve como base de tributação, na acepção da legislação alemã que dá execução ao artigo 11.º da Sexta Directiva, o total das somas introduzidas nos aparelhos ao longo desse ano, após dedução do IVA, total que foi calculado segundo um método que não é contestado no processo principal, não estando os aparelhos obrigatoriamente munidos de controlador que registre as importâncias apostadas.

5 Entendendo que o Finanzamt deveria ter considerado como base de tributação apenas as importâncias apostadas que efectivamente ficaram nas caixas dos aparelhos, isto é, as somas introduzidas, após dedução não somente do IVA mas igualmente dos prémios distribuídos aos jogadores, a Glawe introduziu uma reclamação contra o aviso de liquidação do Finanzamt. Tendo esta sido rejeitada, a Glawe levou o litígio perante o Finanzgericht Hamburg que colocou ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1) Nas máquinas automáticas de jogo a dinheiro com probabilidades de prémios, a matéria colectável, na acepção do artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, é o total das importâncias jogadas, sem dedução dos prémios pagos automaticamente aos jogadores?

2) No caso de os prémios pagos deverem ser deduzidos:

o princípio da tributação individual impõe que os prémios só possam ser deduzidos até à concorrência das importâncias dispendidas por um jogador num jogo ou numa série de jogos?

3) Em caso de resposta negativa à primeira questão:

os prémios automaticamente pagos constituem, no todo ou em parte, até à concorrência das correspondentes importâncias dispendidas num jogo ou numa série de jogos respectivamente — descontos na aceção do artigo 11.º, parte A, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva?»

- 6 A fim de responder a essas questões, convém recordar que o artigo 11.º, parte A, n.º 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...».
- 7 Importa salientar igualmente que, em conformidade com o artigo 11.º, parte A, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, os descontos e abatimentos de preços concedidos ao adquirente ou ao destinatário, no momento em que se efectua a operação, não são de incluir na matéria colectável.
- 8 No acórdão de 27 de Março de 1990, *Boots Company* (C-126/88, Colect., p. I-1235, n.º 19), o Tribunal de Justiça declarou que essa última disposição é apenas uma aplicação da regra estabelecida pelo artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, tal como interpretado, nomeadamente, no acórdão de 23 de Novembro de 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Colect., p. 6365, n.º 16), segundo o qual a matéria colectável é constituída pela contrapartida realmente recebida pelo serviço prestado.
- 9 No caso de *slot-machines* que, por força das obrigações imperativamente prescritas pela lei, são, como no caso em apreço no processo principal, concebidas de maneira a que, em média, 60%, pelo menos, das importâncias apostadas pelos jogadores lhes sejam distribuídas a título de prémios, a contrapartida realmente recebida pelo

explorador pela colocação à disposição das máquinas é apenas constituída pela quota-parte das importâncias apostadas de que este pode efectivamente dispor por sua conta.

- 10 Ora, só as moedas que, uma vez introduzidas nas máquinas, são automaticamente encaminhadas para a caixa são adquiridas pelo explorador, pois que as encaminhadas para o tubo de reserva são destinadas a reconstituir o conteúdo que ele tinha inicialmente fornecido para permitir a colocação em serviço das referidas máquinas.
- 11 Esta interpretação é confirmada pela análise do destino, na máquina, das importâncias apostadas pelos beneficiários dos serviços prestados, isto é, os jogadores. Com efeito, estas compõem-se na realidade de duas partes: por um lado, uma quota-parte destinada à reconstituição do conteúdo do tubo de reserva e, portanto, ao pagamento dos prémios e, por outro, a quota-parte restante encaminhada para a caixa da máquina.
- 12 Ora, como a proporção das importâncias apostadas pelos jogadores que é redistribuída a título de prémios é obrigatoriamente fixada antecipadamente, ela não pode ser considerada como fazendo parte da contrapartida da colocação à disposição dos jogadores das *slot-machines*, nem como constituindo a remuneração de um outro serviço prestado aos jogadores, tal como a concessão de uma possibilidade de prémio ou o próprio pagamento de prémios.
- 13 Há, por isso, que responder à primeira questão prejudicial que o artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a matéria colectável para as *slot-machines* não compreende a quota-parte, obrigatoriamente fixada pela lei, do total das importâncias apostadas que corresponde aos prémios pagos aos jogadores.

- 14 Resulta desta resposta que não há que responder às segunda e terceira questões prejudiciais, que partem da hipótese de que a quota-parte das importâncias apostadas, correspondentes aos prémios distribuídos, faz parte da contrapartida que remunera o serviço e deve ser compreendida na matéria colectável.

Quanto às despesas

- 15 As despesas efectuadas pelos Governos alemão e do Reino Unido, bem como pela Comissão das Comunidades Europeias, 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 submetidas pelo Finanzgericht Hamburg, por decisão de 22 de Dezembro de 1992, declara:

O artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), 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 — Sis-

tema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que a base de tributação para as *slot-machines* (máquinas de jogo de fortuna ou azar) não compreende a quota-parte, obrigatoriamente fixada pela lei, do total das importâncias apostadas que corresponde aos prémios pagos aos jogadores.

Mancini

Díez de Velasco

Kakouris

Schockweiler

Kapteyn

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 5 de Maio de 1994.

O secretário

O presidente da Sexta Secção

R. Grass

G. F. Mancini