

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

10 de Novembro de 2011 *

Nos processos apensos C-259/10 e C-260/10,

que têm por objecto pedidos de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentados pela Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Reino Unido) e pelo Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Reino Unido), por decisões de 20 e 19 de Abril de 2010, entrados no Tribunal de Justiça em 26 de Maio de 2010, nos processos

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

contra

The Rank Group plc,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente de secção, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, T. von Danwitz (relator) e D. Šváby juízes,

* Língua do processo: inglês.

advogado-geral: Y. Bot,
secretário: B. Fülöp, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 30 de Junho de 2011,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do The Rank Group plc, por K. Lasok, QC, e V. Sloane, barrister, mandatados por P. Drinkwater, solicitor,
- em representação do Governo do Reino Unido, por S. Hathaway, na qualidade de agente, assistido por G. Peretz, barrister,
- em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal, na qualidade de agente,

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

profere o presente

Acórdão

- 1 Os pedidos de decisão prejudicial têm por objecto a interpretação do princípio da neutralidade fiscal no âmbito da aplicação do 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

- 2 Estes pedidos foram apresentados no âmbito de dois litígios que opõem os Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a seguir «Commissioners») ao The Rank Group plc (a seguir «Rank») a propósito da recusa oposta pelos Commissioners ao pedido de reembolso apresentado pelo Rank, relativo ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago por este por prestações fornecidas no âmbito de determinados jogos durante os anos de 2002 a 2005.

Quadro jurídico

Regulamentação da União

- 3 O artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva sujeita ao IVA «[a]s entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».
- 4 O artigo 13.º dessa directiva, intitulado «Isenções no território do país», dispõe:

«[...]

B. Outras isenções

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;

[...]»

Legislação nacional

Legislação relativa ao IVA

- 5 Segundo a section 31, n.º 1, da Lei de 1994 relativa ao IVA (Value Added Tax Act 1994), na sua versão em vigor à data dos factos no processo principal (a seguir «Lei de 1994 relativa ao IVA»), o fornecimento de bens ou de serviços é isento se corresponder a uma das transacções descritas no anexo 9 desta lei.

- 6 O grupo 4 desse anexo 9, intitulado «Apostas, jogos e lotarias», previa, no ponto 1, a isenção da disponibilização de todos os meios necessários à realização de apostas ou a prática de jogos de azar.
- 7 As notas 1 a 3 do referido grupo 4 dispunham:

«(1) O ponto 1 não inclui:

[...]

- (b) a concessão do direito a participar num jogo relativamente ao qual seja possível exigir uma contrapartida financeira em virtude das disposições da section 14 da [Lei do jogo de 1968 (Gaming Act 1968)] [...]

[...]

- (d) a disponibilização de máquinas de jogo.

[...]

- (2) “Jogo de azar” tem o mesmo significado atribuído na Lei do jogo de 1968 [...]

(3) Entende-se por “máquina de jogo” uma máquina relativamente à qual estejam preenchidas as seguintes condições:

(a) seja construída ou adaptada com vista à prática de um jogo de azar com a mesma; e

(b) o jogador pague para jogar (excepto quando tenha a oportunidade de jogar gratuitamente por ter ganho um jogo anterior), introduzindo uma moeda ou ficha [a partir de 2003: moeda, ficha ou outro objecto] na máquina ou por outro meio; e

(c) o elemento de sorte seja fornecido por meio da máquina.»

Legislação relativa aos jogos e às apostas

8 A section 52, n.º 1, da Lei do jogo de 1968, na sua versão em vigor à data dos factos no processo principal (a seguir «Lei do jogo de 1968»), previa que, para efeitos desta lei, o termo «jogar» (*gaming*) significa praticar um jogo de azar para ganhar dinheiro ou prémios com valor pecuniário e o termo «machine» (máquina) inclui qualquer aparelho.

9 A section 26, n.ºs 1 e 2, da referida lei dispunha:

«1. A [parte III] da presente lei é aplicável a qualquer máquina que

a) seja construída ou adaptada com vista à prática de um jogo de azar por meio dessa máquina, e

b) disponha de uma ranhura ou outra abertura para a inserção de dinheiro ou outra coisa de valor económico sob a forma de moedas ou fichas.

2. Para efeitos da sub-section anterior, a referência à prática de um jogo de azar por meio de uma máquina abrange a prática de um jogo de fortuna ou azar parcialmente por meio de uma máquina e parcialmente por outro meio quando (e apenas quando) o elemento de sorte do jogo seja fornecido por meio da máquina.»

- 10 Um aparelho que correspondesse a esta definição de «máquina de jogo» só podia ser explorado em estabelecimentos licenciados e mediante o respeito de determinadas condições relativas ao montante das apostas e dos prémios e ao número de aparelhos presentes num determinado local. Quando uma actividade exercida através de um certo aparelho era um «jogo», mas o aparelho não correspondia à referida definição, a sua utilização era regulada por outras disposições legislativas que previam designadamente outros limites em termos de apostas e de prémios.
- 11 Em contrapartida, as actividades consideradas apostas eram reguladas pela Lei das apostas, jogos de azar e lotarias de 1963 (Betting, Gaming and Lotteries Act 1963). Quando um cliente queria fazer uma aposta *in loco*, devia dirigir-se a agências devidamente licenciadas para receber apostas (licensed betting offices, a seguir «LBO»).
- 12 Um local só podia obter uma licença para apostas ou para jogos. Além disso, as condições para obter uma licença e o regime aplicável aos estabelecimentos licenciados variavam, designadamente no respeitante à venda de álcool e às horas de abertura. As apostas estavam reservadas aos LBO, os jogos aos casinos, aos bares, às salas de bingo e aos salões de jogo com moedas.

Litígios nos processos principais e questões prejudiciais

- 13 O Rank é o membro representativo de um grupo de IVA que explora clubes de bingo e casinos no Reino Unido nos quais são postos à disposição da clientela, designadamente, o «bingo mecanizado com prémios pagos em dinheiro» («mechanised cash bingo», a seguir «mc-bingo») e máquinas de jogo com moedas.
- 14 Depois de ter declarado e pago aos Commissioners o IVA sobre os serviços fornecidos através do mc-bingo e de máquinas de jogo com moedas, o Rank interpôs dois recursos no Value Added Tax Tribunal, actual First-tier Tribunal (Tax Chamber) (a seguir «Tribunal»), para obter o reembolso desse imposto. O primeiro recurso diz respeito à tributação do mc-bingo entre 1 de Janeiro de 2003 e 31 de Dezembro de 2005, o segundo à tributação das máquinas de jogo com moedas entre 1 de Outubro de 2002 e 5 de Dezembro de 2005.
- 15 Esses recursos baseavam-se, no essencial, no argumento de que alguns tipos diferentes de mc-bingo e de máquinas de jogo com moedas eram tratados de forma diferente na legislação relativa ao IVA ainda que fossem equiparáveis, ou mesmo idênticos, do ponto de vista do consumidor e de que, por isso, a sujeição de determinados tipos de mc-bingo e de máquinas de jogo com moedas ao IVA violava o princípio da neutralidade fiscal.

Recurso relativo ao mc-bingo

- 16 O mc-bingo era jogado em sequências que incluíam vários jogos. Ao passo que o montante da aposta era conhecido de antemão, o montante do prémio, que dependia do número de jogadores que participavam num determinado jogo, podia mudar durante um bloco de jogo, e, mesmo durante a primeira parte do jogo, não era necessariamente conhecido dos jogadores no momento da aposta.

- 17 É pacífico entre as partes nos processos principais que, devido à remissão da nota 1, alínea b), do grupo 4 do anexo 9 da Lei de 1994 relativa ao IVA para a Lei do jogo de 1968, o mc-bingo só estava isento de IVA se a aposta do jogo fosse inferior a 50 pence e se o prémio fosse inferior ou igual a 25 libras esterlinas. Em contrapartida, se uma dessas duas condições não estivesse preenchida, o jogo em questão não estava isento desse imposto. Também é pacífico que esses dois tipos de jogo de mc-bingo eram idênticos do ponto de vista do consumidor. Os Commissioners sustentaram, contudo, que nesse facto não havia nenhuma violação do princípio da neutralidade fiscal, uma vez que não estava provado que o referido tratamento diferente tivesse afectado a concorrência entre esses jogos.
- 18 Por decisão de 15 de Maio de 2008, o Tribunal decidiu a favor do Rank. A High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, negou provimento ao recurso interposto dessa decisão pelos Commissioners por sentença de 8 de Junho de 2009. Os Commissioners interpuseram então recurso dessa decisão para a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division).

Recurso relativo às máquinas de jogo com moedas

- 19 No que se refere às máquinas de jogo com moedas, a isenção do IVA prevista no grupo 4, ponto 1, do anexo 9 da Lei de 1994 relativa ao IVA não era aplicável se a máquina em causa posta à disposição do jogador fosse uma «máquina de jogo» na acepção das notas 1, alínea d), e 3 desse grupo 4.
- 20 A este respeito, as máquinas de jogo com moedas exploradas pelo Rank e consideradas máquinas desse tipo, que estão simultaneamente incluídas na parte III da Lei do jogo de 1968 (a seguir «máquinas de jogo da parte III»), são comparadas a outros dois tipos de máquinas de jogo com moedas, em especial em função do facto de o

elemento de fortuna ou azar no jogo ser ou não fornecido, a pedido do suporte lógico do jogo incorporado na máquina utilizada pelo jogador, por essa própria máquina.

- 21 No que se refere às máquinas de jogo da parte III tributadas, o referido elemento é fornecido por um gerador electrónico de números aleatórios («electronic random number generator») fisicamente incorporado na máquina utilizada pelo jogador. Em contrapartida, o primeiro tipo de máquinas de jogo com moedas que serve de comparação (a seguir «aparelhos de referência I») é constituído por máquinas de entre as quais algumas estão ligadas por meios eléctricos a um gerador electrónico de números aleatórios comum e separado, que está contudo colocado nas mesmas instalações que os terminais utilizados pelos jogadores.
- 22 O segundo tipo de máquinas de jogo com moedas que serve de comparação é constituído por «terminais de apostas com cotação predefinida» («fixed odds betting terminals», a seguir «FOBT»), que só podiam estar instalados nos LBO. Um jogador que utilizasse um FOBT apostava no desfecho de um acontecimento ou de um jogo virtual, a saber, um «formato», carregado no suporte lógico do FOBT inserindo crédito no mesmo. O desfecho do acontecimento ou do jogo virtual era determinado através de um gerador electrónico de números aleatórios colocado no exterior dos estabelecimentos do LBO em causa. Um litígio sobre a questão de saber se, à luz do direito de regulação dos jogos, certos formatos disponíveis nos FOBT permitiam «apostar» ou «jogar» não foi resolvido por sentença devido a transacção entre as partes. Uma vez que não correspondiam à definição de «aparelho de jogo» na aceção do direito do IVA, os FOBT estavam isentos desse imposto. Contudo, as receitas obtidas a partir dos mesmos estavam sujeitas ao imposto geral sobre as apostas.
- 23 No Tribunal, era pacífico que as máquinas de jogo da parte III tributadas e os aparelhos de referência I eram semelhantes do ponto de vista dos consumidores. Contudo, os Commissioners contestaram, designadamente, que essas duas categorias de máquinas concorressem uma com a outra e que os aparelhos de referência I estivessem efectivamente isentos segundo o direito nacional.

- 24 Por decisão de 19 de Agosto de 2008, o Tribunal decidiu sobre alguns aspectos controvertidos a favor do Rank, reservando para uma data posterior a sua decisão sobre outros aspectos. Nessa primeira decisão, o Tribunal considerou, designadamente, que os aparelhos de referência I estavam isentos de IVA ao abrigo da legislação nacional. De qualquer forma, na prática, os Commissioners trataram deliberadamente os aparelhos de referência I como isentos.
- 25 A High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, negou provimento ao recurso interposto pelos Commissioners dessa decisão, em 8 de Junho de 2009. Estes interpuseram recurso dessa sentença de não provimento para a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), contestando designadamente a existência de uma prática relevante que tivesse por objecto a isenção do IVA dos aparelhos de referência I.
- 26 Em 11 de Dezembro de 2009, o Tribunal decidiu a favor do Rank sobre as questões inicialmente reservadas para final. Quanto aos aparelhos de referência I, considerou que os Commissioners não podiam invocar como meio de defesa que tinham agido com a diligência exigida («due diligence»), mesmo que os referidos aparelhos tivessem sido postos no mercado apenas após a adopção da legislação nacional em causa. O Tribunal também declarou a existência de uma violação do princípio da neutralidade fiscal relativamente aos FOBT que são, a um alto nível de abstracção, semelhantes às máquinas de jogo da parte III do ponto de vista da maioria dos jogadores. Os dois tipos de aparelhos são simplesmente considerados aparelhos de jogo a dinheiro. As diferenças são desconhecidas da maioria dos consumidores ou desprovidas de importância para os mesmos.
- 27 Os Commissioners interpuseram recurso da sentença de 11 de Dezembro de 2009 para o Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber). Esse recurso visa, em especial, o exame da semelhança das máquinas de jogo com moedas tributadas e dos FOBT, bem como a rejeição do argumento baseado na diligência exigida.

Questões prejudiciais no processo C-259/10

28 Considerando que a decisão da causa principal depende da interpretação do direito da União, a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Nos casos em que exista diferença de tratamento em termos de IVA

- entre serviços idênticos do ponto de vista do consumidor; ou

- entre serviços semelhantes que satisfazem as mesmas necessidades do consumidor;

- este facto é, por si só, suficiente para dar como provada uma violação do princípio da neutralidade fiscal ou é importante considerar (e, em caso afirmativo, de que forma)
 - a) o contexto regulamentar e económico;

 - b) se existe ou não concorrência entre os serviços idênticos, ou, conforme o caso, os serviços semelhantes em causa; e/ou

- c) se a diferença de tratamento em termos de IVA causou ou não uma distorção da concorrência?
- 2) Um contribuinte cujos serviços estejam, por força do direito nacional, sujeitos a IVA (em virtude do exercício por um Estado-Membro da faculdade prevista no artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva) tem direito ao reembolso do IVA pago em relação a esses serviços com fundamento na violação do princípio da neutralidade fiscal no tratamento de outros serviços (a seguir “serviços afins”) em termos de IVA quando
- a) nos termos do direito nacional, os serviços afins estejam sujeitos a IVA, mas
- b) seja prática das autoridades fiscais do Estado-Membro tratar os serviços afins como serviços isentos de IVA?
- 3) Caso a resposta à [segunda questão] seja afirmativa, que tipo de comportamento corresponde a uma prática relevante e, em especial:
- a) é necessário que as autoridades fiscais tenham emitido uma declaração clara e inequívoca informando que os serviços afins seriam tratados como serviços isentos de IVA;

- b) é relevante o facto de as autoridades fiscais terem um conhecimento incompleto ou incorrecto dos factos relevantes para o correcto tratamento dos serviços afins em termos de IVA na altura em que emitiram determinadas declarações; e

 - c) é relevante o facto de o contribuinte não ter declarado IVA e de as autoridades fiscais não terem exigido o seu pagamento em relação aos serviços afins, não obstante terem posteriormente notificado o contribuinte para o respectivo pagamento, sem prejuízo dos prazos de prescrição normais previstos na legislação nacional?
- 4) Se a diferença de tratamento fiscal resultar de uma prática constante das autoridades fiscais nacionais baseada numa interpretação consensual do verdadeiro espírito da legislação nacional, a existência de uma violação do princípio da neutralidade fiscal é afectada se:
- a) as autoridades fiscais alterarem posteriormente a sua prática;

 - b) um órgão jurisdicional nacional considerar posteriormente que a nova prática traduz o verdadeiro espírito da legislação nacional;

 - c) o Estado-Membro estiver impedido, por força da aplicação de princípios consagrados no direito nacional e/ou no direito comunitário, nomeadamente o princípio da protecção da confiança legítima, do *estoppel*, da segurança jurídica e da não retroactividade, e/ou em virtude dos prazos de prescrição, de cobrar IVA sobre serviços anteriormente considerados isentos?»

Questões prejudiciais no processo C-260/10

29 Tendo igualmente considerado que a decisão da causa principal nele pendente depende da interpretação do direito da União, o Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) No caso de um Estado-Membro, no exercício da faculdade que lhe é conferida pelo artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva IVA, sujeitar determinados tipos de máquinas utilizadas para a prática de jogos de fortuna ou azar [máquinas de jogo da parte III] a IVA, enquanto simultaneamente mantém a isenção em relação a outras máquinas (incluindo os FOBT), e em que se alegue que, ao fazê-lo, o Estado-Membro violou o princípio da neutralidade fiscal: é i) determinante, ou ii) relevante que, na comparação entre as [máquinas de jogo da parte III] e os FO[BT],

- a) os FOBT oferecessem actividades qualificadas [de] “realização de apostas” nos termos da legislação nacional (ou actividades que a autoridade reguladora competente estava disposta a tratar como “realização de apostas” nos termos da legislação nacional, para efeitos do exercício das suas competências reguladoras) e

- b) as [máquinas de jogo da parte III] oferecessem actividades sujeitas a uma qualificação diferente nos termos da legislação nacional, nomeadamente “prática de jogos de fortuna ou azar”

e que os jogos de fortuna ou azar e as apostas estivessem sujeitos a regimes regulamentares diferentes ao abrigo da legislação desse Estado-Membro relativa ao controlo e à regulamentação do jogo? Em caso afirmativo, quais são as diferenças entre os regimes regulamentares em causa que o órgão jurisdicional nacional deve ter em consideração?

- 2) Ao examinar se o princípio da neutralidade fiscal impõe que seja dado o mesmo tratamento fiscal aos tipos de máquinas referidos na [primeira questão] (FOBT e [máquinas de jogo da parte III]), que nível de abstracção deve ser adoptado pelo órgão jurisdicional nacional para determinar se os produtos são semelhantes? Em especial, em que medida é relevante tomar em consideração os seguintes factores:
- a) semelhanças e diferenças entre os FOBT e as [máquinas de jogo da parte III] quanto ao valor máximo permitido das apostas e dos prémios;
 - b) o facto de apenas ser possível jogar nos FOBT em determinados tipos de estabelecimentos detentores de uma licença de exploração de apostas, diferentes dos estabelecimentos detentores de uma licença de exploração de jogos de fortuna ou azar e igualmente sujeitos a restrições regulamentares diferentes das aplicáveis a estes estabelecimentos (embora os estabelecimentos detentores de uma licença de exploração de apostas também pudessem dispor, nas suas instalações, de duas [máquinas de jogo da parte III], no máximo, para além dos FOBT);
 - c) o facto de as probabilidades de ganhar o prémio nos FOBT estarem directamente relacionadas com as cotações predefinidas publicadas, enquanto as probabilidades de ganhar nas [máquinas de jogo da parte III] poderem, em alguns casos, ser alteradas por um mecanismo que assegurava uma determinada percentagem de retorno para o operador e para o jogador ao longo do tempo;
 - d) semelhanças e diferenças entre os formatos disponíveis nos FOBT e nas [máquinas de jogo da parte III];
 - e) semelhanças e diferenças entre os FOBT e as [máquinas de jogo da parte III] quando à interacção entre o jogador e a máquina;

f) o facto de as questões supramencionadas serem do conhecimento da maioria dos jogadores ou consideradas por estes relevantes ou importantes;

g) a possibilidade de algum dos factores supramencionados justificar a diferença de tratamento em termos de IVA?

3) No caso de um Estado-Membro, no exercício da faculdade que lhe é conferida pelo artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva [...], isentar a exploração de jogos de fortuna ou azar de IVA, mas sujeitar um determinado tipo de máquinas utilizadas para a prática de jogos de fortuna ou azar a IVA,

a) esse Estado-Membro pode, em princípio, invocar um argumento fundado no cumprimento do dever de diligência em relação a uma alegada violação do princípio da neutralidade fiscal; e

b) caso a resposta [...] seja afirmativa, que factores são relevantes para determinar a admissibilidade desse argumento?»

30 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 9 de Agosto de 2010, os processos C-259/10 e C-260/10 foram apensados para efeitos da fase oral e escrita, bem como do acórdão.

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão, alíneas b) e c), no processo C-259/10

- 31 Através desta questão, a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) pretende saber, no essencial, se o princípio da neutralidade fiscal deve ser interpretado no sentido de que uma diferença de tratamento em termos de IVA de duas prestações de serviços idênticas ou semelhantes do ponto de vista do consumidor e que satisfaz as mesmas necessidades deste basta para demonstrar uma violação desse princípio ou se tal violação exige, além disso, que se demonstre a existência efectiva de concorrência entre os serviços em causa ou uma distorção da concorrência devida à referida diferença de tratamento.
- 32 Segundo jurisprudência assente, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se em especial 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 (v., designadamente, acórdãos de 3 de Maio de 2001, Comissão/França, C-481/98, Colect., p. I-3369, n.º 22; de 26 de Maio de 2005, Kingscrest Associates e Montecello, C-498/03, Colect., p. I-4427, n.ºs 41 e 54; de 10 de Abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Colect., p. I-2283, n.º 47; e de 3 de Março de 2011, Comissão/Países Baixos, C-41/09, Colect., p. I-831, n.º 66).
- 33 Resulta desta descrição do referido princípio que a semelhança de duas prestações de serviços tem a consequência de estas se encontrarem em concorrência entre si.
- 34 Consequentemente, a existência efectiva de concorrência entre duas prestações de serviços não constitui uma condição autónoma e suplementar da violação do princípio

da neutralidade fiscal se as prestações em causa forem idênticas ou semelhantes do ponto de vista do consumidor e satisfizerem as mesmas necessidades deste (v., neste sentido, acórdãos de 23 de Outubro de 2003, Comissão/Alemanha, C-109/02, Colect., p. I-12691, n.ºs 22 e 23, e de 17 de Fevereiro de 2005, Linneweber e Akritidis, C-453/02 e C-462/02, Colect., p. I-1131, n.ºs 19 a 21, 24, 25 e 28).

- 35 Esta consideração também é válida no que diz respeito à existência de uma distorção da concorrência. O facto de duas prestações idênticas ou semelhantes e que satisfaçam as mesmas necessidades serem tratadas de forma diferente do ponto de vista do IVA implica, regra geral, uma distorção da concorrência (v., neste sentido, acórdãos de 29 de Março de 2001, Comissão/França, C-404/99, Colect., p. I-2667, n.ºs 46 e 47, e de 28 de Junho de 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, Colect., p. I-5517, n.ºs 47 a 51).
- 36 À luz das considerações precedentes, deve responder-se à primeira questão, alíneas b) e c), no processo C-259/10 que o princípio da neutralidade fiscal deve ser interpretado no sentido de que uma diferença de tratamento em termos de IVA de duas prestações de serviços idênticas ou semelhantes do ponto de vista do consumidor e que satisfazem as mesmas necessidades deste basta para demonstrar uma violação deste princípio. Assim, essa violação não exige que também seja demonstrada a existência efectiva de concorrência entre os serviços em causa ou uma distorção da concorrência causada pela referida diferença de tratamento.

Quanto à primeira questão, alínea a), no processo C-259/10 e à primeira questão no processo C-260/10

- 37 Através destas questões, os órgãos jurisdicionais de reenvio pretendem, no essencial, saber se, na presença de uma diferença de tratamento de dois jogos de azar à luz da concessão de uma isenção do IVA ao abrigo do artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta

Directiva, o princípio da neutralidade fiscal deve ser interpretado no sentido de que se deve, ou não, ter em conta o facto de esses dois jogos pertencerem a categorias de licenças diferentes e estarem sujeitos a regimes jurídicos diferentes em matéria de controlo e de regulação.

- 38 Nos termos do artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva, as apostas, as lotarias e os outros jogos de azar ou a dinheiro estão isentos de IVA, sem prejuízo das condições e dos limites estabelecidos pelos Estados-Membros.
- 39 Esta isenção é motivada por considerações de ordem prática, já que as operações relativas a jogos de azar se prestam dificilmente à aplicação do IVA, e não, como acontece com certas prestações de serviços de interesse geral realizadas no sector social, pela intenção de assegurar a essas actividades um tratamento mais favorável em matéria de IVA (v. acórdãos de 13 de Julho de 2006, *United Utilities*, C-89/05, Colect., p. I-6813, n.º 23, e de 10 de Junho de 2010, *Leo-Libera*, C-58/09, Colect., p. I-5189, n.º 24).
- 40 Resulta dos próprios termos do artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva que esta disposição deixou uma ampla margem de apreciação aos Estados-Membros quanto à isenção ou à tributação das operações em causa, uma vez que permite aos referidos Estados fixar as condições e os limites a que o benefício de tal isenção pode ser subordinado (v. acórdão *Leo-Libera*, já referido, n.º 26).
- 41 Contudo, quando, em conformidade com a referida disposição, os Estados-Membros fazem uso da faculdade de determinar as condições e os limites da isenção e, portanto, de sujeitar ou não certas operações a IVA, devem respeitar o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA (v. acórdãos de 11 de Junho de 1998, *Fischer*, C-283/95, Colect., p. I-3369, n.º 27, e *Linneweber e Akritidis*, já referido, n.º 24).

- 42 Como foi recordado no n.º 32 do presente acórdão, este princípio opõe-se a que prestações de serviços semelhantes sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA.
- 43 A fim de determinar se duas prestações de serviços são semelhantes na acepção da jurisprudência referida no mencionado número, há que ter principalmente em conta o ponto de vista do consumidor médio (v., por analogia, acórdão de 25 de Fevereiro de 1999, CPP, C-349/96, Colect., p. I-973, n.º 29), evitando distinções artificiais baseadas em diferenças insignificantes (v., neste sentido, acórdão Comissão/Alemanha, já referido, n.ºs 22 e 23).
- 44 Assim, duas prestações de serviços são semelhantes quanto apresentam propriedades análogas e satisfazem as mesmas necessidades dos consumidores, em função de um critério de comparabilidade na utilização, e quando as diferenças existentes não influenciam de forma considerável a decisão do consumidor médio de recorrer a uma ou a outra das referidas prestações (v., neste sentido, acórdão de 3 de Maio de 2001, Comissão/França, já referido, n.º 27; e, por analogia, acórdãos de 11 de Agosto de 1995, Roders e o., C-367/93 a C-377/93, Colect., p. I-2229, n.º 27, e de 27 de Fevereiro de 2002, Comissão/França, C-302/00, Colect., p. I-2055, n.º 23).
- 45 Ora, segundo jurisprudência assente, 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 (v., designadamente, acórdãos de 5 de Julho de 1988, Mol, 269/86, Colect., p. 3627, n.º 18; de 29 de Junho de 1999, Coffeeshop «Siberië», C-158/98, Colect., p. I-3971, n.ºs 14 e 21; e de 6 de Julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, Colect., p. I-6161, n.º 50). O Tribunal de Justiça concluiu daqui que os Estados-Membros não podem reservar a isenção unicamente aos jogos de azar lícitos (acórdão Fischer, já referido, n.º 28). O carácter legal ou ilegal da exploração de um jogo de azar não pode assim ser tido em consideração no âmbito do exame do carácter semelhante de dois jogos de azar.

- 46 Resulta igualmente da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, para avaliar se determinados jogos ou aparelhos de jogos de azar são semelhantes, a identidade dos exploradores dos referidos jogos e aparelhos e a forma jurídica através da qual estes exercem as suas actividades são, em princípio, irrelevantes (v. acórdão Linneweber e Akritidis, já referido, n.ºs 25, 29 e jurisprudência aí referida).
- 47 Além disso, resulta do dito acórdão, em especial dos seus n.ºs 29 e 30, que as diferenças que existem, por um lado, entre os bares e os salões de jogo e, por outro, os casinos autorizados no que diz respeito ao âmbito em que os jogos de azar neles são oferecidos, e, designadamente, à acessibilidade geográfica e temporal e ao ambiente, não assumem importância para o carácter comparável dos referidos jogos.
- 48 Por último, segundo os n.ºs 29 e 30 do acórdão Fischer, já referido, o facto de apenas um de dois tipos de jogos estar sujeito a um imposto não harmonizado não permite justificar a conclusão de que esses tipos de jogos não são comparáveis. Com efeito, 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.
- 49 Daqui resulta que as diferenças de regime jurídico evocadas pelos órgãos jurisdicionais de reenvio não são importantes para apreciar o carácter comparável dos dois jogos em causa.
- 50 Este resultado não é posto em causa pelo facto de, em determinados casos excepcionais, o Tribunal de Justiça ter admitido que, em face das especificidades dos sectores em causa, as diferenças do quadro regulamentar e do regime jurídico dos fornecimentos de bens ou das prestações de serviços em causa, como o carácter reembolsável ou não de um medicamento ou ainda a sujeição ou não do prestador a obrigações de serviço universal, poderem criar uma distinção aos olhos do consumidor, em termos de resposta às suas próprias necessidades (v. acórdãos de 3 de Maio de 2001, Comissão/

França, já referido, n.º 27, e de 23 de Abril de 2009, TNT Post UK, C-357/07, Colect., p. I-3025, n.ºs 38, 39 e 45).

- 51 Em face do exposto, deve responder-se à primeira questão, alínea a), no processo C-259/10 e à primeira questão no processo C-260/10 que, na presença de uma diferença de tratamento de dois jogos de azar à luz da concessão de uma isenção do IVA ao abrigo do artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva, o princípio da neutralidade fiscal deve ser interpretado no sentido de que não há que ter em conta o facto de esses dois jogos fazerem parte de categorias de licenças diferentes e estarem sujeitos a regimes jurídicos diferentes em matéria de controlo e de regulação.

Quanto à segunda questão no processo C-260/10

- 52 Através desta questão, o Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) pretende saber, no essencial, se, para efeitos de apreciar, à luz do princípio da neutralidade fiscal, se dois tipos de máquinas de jogo com moedas são semelhantes e requerem o mesmo tratamento em termos de IVA, se deve ou não ter em consideração as diferenças relativas aos valores mínimos e máximos das apostas e dos prémios, às probabilidades de ganhar, aos formatos disponíveis e à possibilidade de interacções entre o jogador e a máquina de jogo com moedas.
- 53 Há que observar, antes de mais, que, sob pena de privar de todo o seu efeito útil o artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva e a margem de apreciação que esta disposição reconhece aos Estados-Membros, recordada no n.º 40 do presente acórdão, o princípio da neutralidade fiscal não pode ser interpretado no sentido de que as apostas, as lotarias e os outros jogos de azar ou a dinheiro devem ser todos considerados prestações semelhantes na acepção deste princípio. Logo, um Estado-Membro pode

limitar a isenção do IVA a certas formas de jogos de azar (v., neste sentido, acórdão Leo-Libera, já referido, n.º 35).

- 54 Resulta do referido acórdão que o dito princípio não é violado quando um Estado-Membro sujeita a IVA as prestações fornecidas através de máquinas de jogo com moedas e isenta desse imposto as apostas em provas hípicas, as apostas com cotação predefinida, as lotarias e os sorteios (v., neste sentido, acórdão Leo-Libera, já referido, n.ºs 9, 10 e 36).
- 55 Contudo, para não deixar sem sentido o princípio da neutralidade fiscal e para não falsear o sistema comum do IVA, uma diferença de tratamento do ponto de vista do IVA não se pode basear nas diferenças de detalhe na estrutura, nas modalidades ou nas regras dos jogos em causa que integram todos a mesma categoria de jogo, como as máquinas de jogo com moedas.
- 56 Resulta dos n.ºs 43 e 44 do presente acórdão que a determinação do carácter semelhante dos jogos de azar sujeitos a uma tributação diferente, que compete ao juiz nacional realizar atendendo às circunstâncias do caso concreto (v., neste sentido, acórdãos de 27 de Abril de 2006, Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, Colect., p. I-3617, n.ºs 42 e 45, e Marks & Spencer, já referido, n.º 48), deve ser efectuada do ponto de vista do consumidor médio e tomar em consideração os elementos pertinentes ou importantes susceptíveis de influenciar de forma considerável a decisão de recorrer a um ou outro dos jogos.
- 57 A este respeito, as diferenças relativas aos valores mínimos e máximos das apostas e dos prémios, às probabilidades de ganhar, aos formatos disponíveis e à possibilidade de interacções entre o jogador e a máquina de jogo com moedas são susceptíveis de ter uma influência considerável na decisão do consumidor médio, uma vez que a atracção dos jogos de azar ou a dinheiro reside principalmente na possibilidade de ganhar.

- 58 Em face do exposto, há que responder à segunda questão no processo C-260/10 que, para apreciar, à luz do princípio da neutralidade fiscal, se dois tipos de máquinas de jogo com moedas são semelhantes e requerem o mesmo tratamento em termos de IVA, há que verificar se a utilização dos referidos tipos é comparável do ponto de vista do consumidor médio e responde às mesmas necessidades deste, sendo os elementos susceptíveis de tomar em consideração a esse respeito designadamente os valores mínimos e máximos das apostas e dos prémios, bem como as probabilidades de ganhar.

Quanto à segunda questão no processo C-259/10

- 59 Através da segunda questão no processo C-259/10, a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) pretende saber, no essencial, se o princípio da neutralidade fiscal deve ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo pode pedir o reembolso do IVA pago em relação a determinadas prestações de serviços invocando uma violação desse princípio, quando as autoridades fiscais do Estado-Membro em causa, na prática, tiverem tratado prestações de serviços semelhantes como prestações isentas, apesar de não estarem isentas de IVA nos termos da legislação nacional aplicável.
- 60 Esta questão visa o argumento, invocado no litígio no processo principal pelos Commissioners, de que a tributação das máquinas de jogo da parte III não violava o princípio da neutralidade fiscal visto que, nos termos das disposições da Lei de 1994 relativa ao IVA, os aparelhos de referência I também não estavam isentos de IVA, ainda que admitam não ter, durante os anos em causa no processo principal, cobrado IVA sobre esses aparelhos.

- 61 A este respeito, há que recordar que o princípio da neutralidade fiscal constitui a tradução, em matéria de IVA, do princípio da igualdade de tratamento (v., designadamente, acórdãos de 29 de Outubro de 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Colect., p. I-10567, n.º 41, e de 10 de Junho de 2010, *CopyGene*, C-262/08, Colect., p. I-5053, n.º 64).
- 62 Mesmo que uma entidade da Administração Pública que siga uma prática geral possa estar vinculada pela mesma (v., neste sentido, acórdãos de 21 de Janeiro de 1987, *Ferrera Valsabbia/Comissão*, 268/84, Colect., p. 353, n.ºs 14 e 15, e de 28 de Junho de 2005, *Dansk Rørindustri e o./Comissão*, C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P a C-208/02 P e C-213/02 P, Colect., p. I-5425, n.º 211), o certo é que o princípio da igualdade de tratamento deve ser conciliado com o respeito da legalidade, segundo o qual ninguém pode invocar, em seu benefício, uma ilegalidade cometida a favor de um terceiro (v., neste sentido, acórdãos de 9 de Outubro de 1984, *Witte/Parlamento*, 188/83, Recueil., p. 3465, n.º 15; de 4 de Julho de 1985, *Williams/Tribunal de Contas*, 134/84, Recueil., p. 2225, n.º 14; e de 10 de Março de 2011, *Agencja Wydawnicza Technopol/IHMI*, C-51/10 P, Colect., p. I-1541, n.ºs 75 e 76).
- 63 Daqui resulta que um sujeito passivo não pode reivindicar que uma determinada prestação deva ser sujeita ao mesmo tratamento fiscal que outra prestação quando este último tratamento não esteja em conformidade com a legislação nacional aplicável.
- 64 Consequentemente, há que responder à segunda questão no processo C-259/10 que o princípio da neutralidade fiscal deve ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo não pode pedir o reembolso do IVA pago sobre certas prestações de serviços invocando uma violação deste princípio, quando as autoridades fiscais do Estado-Membro em causa, na prática, tiverem tratado prestações de serviços semelhantes como prestações isentas, apesar de não estarem isentas de IVA nos termos da legislação nacional aplicável.

- 65 Tendo em conta esta resposta, não há que responder à terceira e quarta questões submetidas no processo C-259/10.

Quanto à terceira questão no processo C-260/10

- 66 Através desta questão, o Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) pretende, no essencial, saber se o princípio da neutralidade fiscal deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro, que fez uso do poder de apreciação conferido pelo artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva e isentou do IVA a disponibilização de todos os meios para jogar jogos de azar, excluindo dessa isenção uma categoria de aparelhos que preenchiam determinados critérios, pode opor a um pedido de reembolso do IVA baseado na violação deste princípio o facto de que tinha reagido com a diligência exigida ao desenvolvimento de um novo tipo de aparelho que não preenchia esses critérios.
- 67 Esta questão diz respeito ao argumento dos Commissioners de que, no momento da adopção das disposições nacionais em causa no processo principal que excluem as máquinas de jogo da parte III da isenção do IVA dos jogos de azar, não existiam aparelhos de jogo semelhantes que estivessem isentos. A diferença de tratamento de máquinas semelhantes só ocorreu posteriormente, devido ao desenvolvimento de um novo tipo de máquinas de jogo com moedas, de que as autoridades fiscais só tiveram conhecimento um certo tempo depois do início da sua comercialização. Consequentemente, o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte agiu com a diligência exigida ao adoptar, num prazo razoável, as medidas adequadas para pôr termo ao tratamento fiscal diferente.
- 68 A este respeito, deve, antes de mais, recordar-se que, quando as condições ou os limites a que um Estado-Membro subordina o benefício da isenção do IVA para os jogos

de azar ou de dinheiro são contrários ao princípio da neutralidade fiscal, o referido Estado-Membro não se pode basear 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 (v. acórdão Linneweber e Akritidis, já referido, n.º 37).

69 Assim, 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 (v. acórdão Linneweber e Akritidis, já referido, n.º 38).

70 Ora, esse efeito directo de uma disposição de uma directiva não depende da existência de uma ilegalidade intencional ou de uma negligência cometida pelo Estado-Membro em questão no momento da transposição da directiva em causa nem de uma violação suficientemente caracterizada do direito da União (v., neste sentido, acórdãos de 11 de Julho de 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Colect., p. I-6325, n.ºs 25 e 27; de 5 de Outubro de 2004, Pfeiffer e o., C-397/01 a C-403/01, Colect., p. I-8835, n.º 103; e de 10 de Abril de 2008, Marks & Spencer, já referido, n.º 36).

71 Além disso, há que ter em consideração o facto de que, segundo a legislação nacional em causa, a disponibilização de qualquer meio para fazer apostas ou jogar jogos de azar estava, em princípio, isenta de IVA, com excepção da disponibilização de aparelhos de jogo que preenchessem determinados critérios. A fixação desses critérios de delimitação exclui a possibilidade de o Estado-Membro invocar ter entendido que não existiam aparelhos que não preenchiem esses critérios e que nem sequer devia ter tido em conta a possibilidade do desenvolvimento desses aparelhos.

- 72 Por outro lado, resulta da decisão de reenvio e das observações do Governo do Reino Unido que o Gaming Board, o organismo regulador dos jogos e logo uma entidade administrativa do Estado-Membro em causa, estava informado da existência de novas máquinas de jogo com moedas mesmo antes da sua utilização comercial.
- 73 Atendendo a estes aspectos, o argumento dos Commissioners baseado no conhecimento posterior das autoridades fiscais da referida existência a fim de justificar, durante um certo período, a diferença de tratamento dos dois tipos de máquinas de jogo com moedas não pode ser acolhido.
- 74 Consequentemente, há que responder à terceira questão no processo C-260/10 que o princípio da neutralidade fiscal deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro, que tenha feito uso do seu poder de apreciação conferido pelo artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva e isentado de IVA a disponibilização de todos os meios para jogar jogos de azar, excluindo dessa isenção uma categoria de aparelhos que preenchiam determinados critérios, não pode opor a um pedido de reembolso do IVA baseado na violação deste princípio o facto de que tinha reagido com a diligência exigida ao desenvolvimento de um novo tipo de aparelho que não preenchia esses critérios.

Quanto às despesas

- 75 Revestindo o processo, quanto às partes nas causas principais, a natureza de incidente suscitado perante os órgãos jurisdicionais de reenvio, compete a estes decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

- 1) **O princípio da neutralidade fiscal deve ser interpretado no sentido de que uma diferença de tratamento em termos de imposto sobre o valor acrescentado de duas prestações de serviços idênticas ou semelhantes do ponto de vista do consumidor e que satisfazem as mesmas necessidades deste basta para demonstrar uma violação deste princípio. Assim, essa violação não exige que também seja demonstrada a existência efectiva de concorrência entre os serviços em causa ou uma distorção da concorrência causada pela referida diferença de tratamento.**

- 2) **Na presença de uma diferença de tratamento de dois jogos de azar à luz da concessão de uma isenção do imposto sobre o valor acrescentado ao abrigo do 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, o princípio da neutralidade fiscal deve ser interpretado no sentido de que não há que ter em conta o facto de esses dois jogos fazerem parte de categorias de licenças diferentes e estarem sujeitos a regimes jurídicos diferentes em matéria de controlo e de regulação.**

- 3) **Para apreciar, à luz do princípio da neutralidade fiscal, se dois tipos de máquinas de jogo com moedas são semelhantes e requerem o mesmo tratamento em termos de imposto sobre o valor acrescentado, há que verificar se a utilização dos referidos tipos é comparável do ponto de vista do consumidor médio e responde às mesmas necessidades deste, sendo os elementos susceptíveis de tomar em consideração a esse respeito designadamente os valores mínimos e máximos das apostas e dos prémios, bem como as probabilidades de ganhar.**

- 4) O princípio da neutralidade fiscal deve ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo não pode pedir o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado pago sobre certas prestações de serviços invocando uma violação deste princípio, quando as autoridades fiscais do Estado-Membro em causa, na prática, tiverem tratado prestações de serviços semelhantes como prestações isentas, apesar de não estarem isentas de imposto sobre o valor acrescentado nos termos da legislação nacional aplicável.

- 5) O princípio da neutralidade fiscal deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro, que tenha feito uso do seu poder de apreciação conferido pelo artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva 77/388 e isentado de imposto sobre o valor acrescentado a disponibilização de todos os meios para jogar jogos de azar, excluindo dessa isenção uma categoria de aparelhos que preenchiam determinados critérios, não pode opor a um pedido de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado baseado na violação deste princípio o facto de que tinha reagido com a diligência exigida ao desenvolvimento de um novo tipo de aparelho que não preenchia esses critérios.

Assinaturas