

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 9.º, al. 31)

Assunto: Faturação - Mediador de jogos sociais do Estado - Jogos da Santa Casa da Misericórdia

Processo: nº 9421, por despacho de 2016-08-11, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

I – Pedido

De acordo com o pedido, a Requerente vai iniciar atividade de mediador de jogos sociais do Estado, através de contrato com o Departamento dos Jogos da Santa Casa da Misericórdia de ... (DJSCM...). Tal atividade encontra-se regulada pelo Regulamento dos Mediadores de Jogos Sociais do Estado (de ora em diante, Regulamento), publicado pela Portaria n.º 313/2004, de 23 de março.

Semanalmente, a Santa Casa da Misericórdia de ... (SCM...) emite um documento denominado de "Prestação de Contas" onde discrimina os jogos, as comissões dos mediadores e os prémios a pagar por estes aos jogadores.

Indica ainda que vende jogos desmaterializados diretamente aos jogadores e que, no caso da "raspadinha", os jogos são vendidos tanto a jogadores como a outros vendedores.

Questiona:

i) Quanto à "raspadinha", (a) se deve emitir fatura pela entrega de bilhetes a outros revendedores, uma vez que existe transmissão física e os cartões já foram ativados pela Requerente através do seu terminal de jogos; (b) se tem de emitir nota de crédito com o valor da comissão que reparte com os revendedores;

ii) Quanto aos jogos desmaterializados, se está obrigada a emitir fatura aos jogadores no momento em que é efetuada a aposta;

iii) Quanto às comissões recebidas pelos serviços de mediação dos jogos, entendendo a Requerente que da conjugação do disposto no alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA (CIVA) com o artigo 8.º do RMJSE, decorre a obrigação de emissão de fatura aos jogadores apenas com o valor da comissão, por cada aposta recebida, e sendo esta situação impossível de concretizar na prática, questiona como cumprir a obrigação de faturação dos serviços de intermediação.

II - Mediadores de jogos sociais do Estado

1. O Regulamento aprovado pela Portaria n.º 313/2004, de 23 de março (alterado pela Portaria n.º 216/2012, de 18 de julho e, posteriormente, pela

Portaria n.º 112/2013, de 21 de março) estabelece as normas gerais da atividade de mediador de jogos sociais, regulando a autorização para o seu exercício, os seus direitos e deveres, bem como a cessação do exercício da atividade, unificando num único diploma as regras relativas às apostas mútuas, Lotaria Nacional e Lotaria Instantânea ("Raspadinha").

2. Determina que o relacionamento entre DJSCM... e mediadores de jogos é disciplinado pelo regulamento dos mediadores de jogos sociais do Estado, pelo regulamento de cada jogo e, subsidiariamente, pelo Código do Procedimento Administrativo (n.º 4 do artigo 1.º).

3. O exercício da atividade de mediador de jogos depende de autorização administrativa a conceder pelo DJSCM..., sendo os critérios, regras e procedimentos relativos à seleção dos mediadores definidos por esse Departamento e tornados públicos em pelo menos 2 jornais de circulação nacional (n.ºs 1 e 3 do artigo 2.º).

4. De acordo com o Regulamento, verifica-se que a principal característica da atividade de mediador de jogos sociais consiste em (...) presta(r) serviços de assistência com vista à celebração do contrato de jogo entre o Departamento de Jogos da Santa Casa da Misericórdia de ... (DJSCM....) e o jogador, recebendo o preço das apostas e procedendo ao pagamento de prémios de jogos".

III - Enquadramento em sede de IVA

5. De acordo com o n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA (CIVA) são prestações de serviços as operações onerosas que não constituam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

6. Acrescenta o n.º 4 da norma que sempre que um sujeito passivo intervier numa prestação de serviços na qualidade de intermediário, agindo em nome próprio mas por conta de outrem, considera-se que adquiriu e prestou sucessivamente o serviço. Trata-se de uma ficção jurídica destinada a garantir o funcionamento do mecanismo do exercício do direito à dedução, quando a ele haja lugar.

7. Sobre a atividade de jogos sociais explorados pela SCM..., refere-se que o jogos e as apostas ou a prestação de serviços que consiste na atribuição do direito a participar nos jogos sociais do Estado estão isentos de IVA ao abrigo da alínea 31) do artigo 9.º do CIVA sobre "a lotaria da Santa Casa de Misericórdia, as apostas mútuas, os sorteios e as lotarias instantâneas devidamente autorizadas, bem como as respetivas comissões e todas as atividades sujeitas a impostos especiais sobre o jogo".

8. São motivos de ordem prática que justificam a existência da isenção prevista para os jogos de azar e não propriamente, como acontece com a generalidade das isenções previstas no artigo 9.º do CIVA, pela intenção de assegurar um tratamento mais favorável, em sede de IVA, a esta atividade em particular.

9. A operação de apostas a que se refere a alínea 31) do artigo 9.º do CIVA caracteriza-se pela atribuição de uma oportunidade de ganho aos apostadores e pela aceitação, em contrapartida, do risco de ter de financiar esses prémios (cf. acórdão United Utilities, C-89-05, Colect., p.I-6813, n.º

23).

10. Considera-se, em geral, que o valor tributável destas operações consiste no valor das apostas ou do jogo vendido, excluído do montante reservado para o pagamento de prémios.

11. Por sua vez, a atividade dos mediadores de jogos, remunerada através do recebimento de uma comissão, encontra-se, também, diretamente abrangida por aquela isenção que faz referência expressa às comissões recebidas no âmbito das lotarias e demais jogos sociais da SCM.....

12. Sobre a qualificação da intervenção dos mediadores na celebração dos jogos sociais entre SCM..., através do seu departamento de jogos, e os jogadores, dispõe o Regulamento que relativamente aos jogos de apostas mútuas (euromilhões, totobola, totoloto) o contrato apenas se conclui quando o DJSCM... aceita a proposta contratual apresentada através do terminal de jogos que, após registo e validação no sistema central, emite um recibo.

13. Já o contrato de jogo relativo à Lotaria Nacional e à Lotaria Instantânea só está concluído quando o mediador entrega o bilhete ou fração ao jogador e recebe deste o respetivo preço (n.ºs 1 e 2 do artigo 4.º), sendo possível depreender que os mediadores praticam atos que produzem efeitos jurídicos na esfera da DJSCM.....

14. Note-se, ainda, que na celebração destes contratos o nome do mediador não surge em qualquer documento destinado ao jogador nem estes são levados a supor que estejam a contratar com os mediadores e não com o DJSCM... o qual, efetivamente, assume o risco inerente ao exercício da atividade de jogo e o eventual pagamento dos prémios sorteados, seja diretamente, seja reembolsando os mediadores pelos prémios que tenham pago. Nos recibos e bilhetes ou frações é, aliás, visível a chancela da SCM... ou símbolos facilmente identificáveis com aquela Instituição.

15. Verifica-se ainda, que não é cobrado autonomamente ao apostador qualquer valor a título de remuneração do mediador. Ou seja, a remuneração do mediador é parte integrante do valor da aposta, uma vez que é a este valor que o DJSCM... abate a remuneração do mediador no acerto de contas ("Prestação de Contas") que efetua semanalmente.

16. Afigura-se, pois, que a atividade do mediador de jogos sociais do Estado é, para efeitos de IVA, qualificada como um serviço de intermediação, atuando este em nome próprio e com responsabilidade próprias mas por conta da SCM.....

17. A este aspeto não serão, ainda, indiferentes os indícios que se extraem do Regulamento sobre a relação entre mediadores e jogadores, por um lado, e sobre a relação entre mediadores e a SCM..., por outro.

18. Efetivamente, sobre a relação entre os mediadores e os jogadores, são poucos os elementos fornecidos pelo Regulamento, limitando-se o diploma a sublinhar, por um lado, que em caso algum os mediadores de jogos representam o DJSCM... perante os jogadores e, por outro, que os mediadores são remunerados através da cobrança de uma percentagem sobre o valor das apostas, percentagem essa paga pelos jogadores e fixada pelas tabelas aprovadas pela Direção do DJSCM... (n.º 3 do artigo 1.º e n.ºs 1 e 2 do artigo 8.º).

19. Já a relação entre DJSCM.... e os mediadores de apostas é bastante densificada. Assim, no que toca aos deveres impostos aos mediadores, destacam-se o registo das apostas para os jogos de apostas mútuas e recebimento do respetivo valor; o pagamento dos prémios e a realização dos atos de assistência ao recebimento de prémios pelos jogadores, tendo os mediadores direito ao reembolso dos prémios que hajam pago (n.º 1 e 3 do artigo 6.º); ou a devolução, antes do sorteio, dos bilhetes da Lotaria Nacional não vendidos, sendo o extravio ou destruição dos bilhetes antes da receção pelo Departamento de Jogos da sua responsabilidade.

20. Os mediadores estão ainda obrigados a publicitar os jogos da Santa Casa devendo os bilhetes do Totoloto, Totobola, Totogolo, os bilhetes ou frações da Lotaria Nacional ou Instantânea ou os horários, cartazes informativos e demais material publicitário ser colocados, no estabelecimento, em local bem visível.

21. Por sua vez, o material indispensável para o desenvolvimento da atividade de mediação de jogos da Santa Casa, bem como o material publicitário e de divulgação necessário à promoção dos jogos sociais são propriedade da DJSCM.... (n.º 3 e 4 do artigo 6.º do Regulamento), sendo os mediadores constituídos como fiéis depositários desse material e equipamento (n.º 8 do artigo 7.º).

22. A inobservância pelos mediadores de jogos das disposições previstas no respetivo regulamento ou das demais regras, critérios e procedimentos definidos pelo DJSCM.... pode determinar a suspensão ou, nas circunstâncias definidas no artigo 10.º, a extinção da atividade.

23. Os mediadores de jogos da SCM.... devem dispor de uma conta bancária específica destinada exclusivamente a operações de débito e de crédito dos jogos da SCM...., as quais podem inclusivamente ser movimentadas pelo DJSCM...., nos termos das exigências e procedimentos específicos de cada jogo a aprovar pela direção da DJSCM.... (alínea e) do artigo 3.º).

24. Da conjugação dos vários elementos que caracterizam a atividade de mediador de jogos sociais do Estado, e pese embora o Regulamento dispor que estes não representam o DJSCM.... junto dos jogadores, sendo antes representantes dos próprios jogadores, parece claro que os mediadores de jogos exercem uma atividade de intermediação, prestando um serviço ao DJSCM...., publicitando os jogos, registando apostas, efetuando pagamentos por conta daquele, tendo em vista a assistência à celebração de um contrato de jogo entre este e os jogadores, bem como a prática de atos jurídicos que se refletem na esfera jurídica do DJSCM....

25. Naturalmente, pelo serviço de intermediação prestado à SCM...., remunerado através das comissões apuradas semanalmente e isento por aplicação da alínea 31) do artigo 9.º do CIVA, deve a Requerente emitir fatura, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA. Idêntica obrigação recai sobre os revendedores dos bilhetes de lotaria a que se refere no pedido.

IV. Conclusão

26. Face ao exposto, considera-se que o cumprimento da obrigação de

faturação no que respeita aos jogos questionados incumbe à SCM..., podendo eventualmente ser observada através da emissão do próprio bilhete ou nos termos do n.º 20 do artigo 29.º do CIVA.

27. O serviço de intermediação, seja efetuado pela requerente à SCM..., seja pelo revendedor de bilhetes à própria Requerente, estando ambas as situações isentas ao abrigo da alínea 31) do artigo 9.º do CIVA, obriga à emissão de fatura pelo valor da comissão recebida.