

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Artigo 9.º

Assunto: Isenções nas operações internas – Serviços relacionados com a disponibilização do jogo

Processo: nº 24117, por despacho de 2023-02-16, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo:

1. A Requerente está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade mensal, desde 2018-01-01, tendo iniciado a sua atividade em 2015-09-25. Está, ainda, registado como prosseguindo, a título principal, a atividade de "Lotarias e Outros Jogos de Aposta" - CAE 92000, sendo um sujeito passivo que pratica simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem direito à dedução, utilizando como método de apuramento do imposto dedutível a afetação real de todos os bens.

2. A Requerente formulou, em maio de 2020, um pedido de informação vinculativa [...] respeitante a uma parceria celebrada entre a sociedade "A" SRL ("A") e a sociedade "B" Ltd. ("B") pela qual a "B" usa, comercializa e promove os jogos e a plataforma da "A" em seu próprio nome, mas por conta da "A". Essa parceria é regida pelo disposto nos artigos 12.º a 17.º da Lei Belga de 5 de maio de 1872, sendo a atividade da "B" abrangida para efeitos de IVA pelo disposto no artigo 28.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA).

3. Referia, então, que pretendia celebrar com a "B" um contrato de colaboração pelo qual, a primeira, continuaria a operar em Portugal em nome próprio, mas fá-lo-ia por conta da "B", a qual, por sua vez, como referido, atuaria em nome próprio, mas por conta da "A".

4. De acordo com o contrato a celebrar, e conforme prescreve o artigo 266.º do Código Comercial, a ora Requerente referia assumir o papel de comissário, fornecendo aos consumidores os jogos e a plataforma na qual os mesmos são disponibilizados, que lhe seriam fornecidos pela "B", em primeira linha, e pela "A" a montante.

5. Assim sendo, a ora Requerente atuaria em nome próprio, entre o consumidor e a "B" ou a "A" não nascendo qualquer vínculo jurídico diretamente, o vínculo jurídico existiria, pois, entre a Requerente e os consumidores, por um lado, e entre a Requerente e a "B" por outro. Ou seja, a Requerente estabeleceria, como operador licenciado, uma relação imediata com os consumidores e assumiria perante estes a operação dos jogos e da plataforma onde os mesmos são disponibilizados, assim como todas as obrigações perante os consumidores e o Serviço Regulação e Inspeção de Jogos do Turismo de Portugal.

6. Assim, no âmbito do pedido vinculativo n.º [...], a Requerente solicitava a confirmação de que a isenção de IVA, que se aplica à prestação de serviços da Requerente aos jogadores, se aplicaria igualmente ao serviço que se considera ser prestado pela "B" à mesma Requerente, nos termos da sua relação de comissão, ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 4.º do CIVA e de acordo com os artigos 28.º e alínea i) do n.º 1 do artigo 135.º, ambos da Diretiva

IVA.

7. Refere agora a Requerente que, ao contrário do que aconteceu no quadro factual explanado no âmbito do pedido formulado em 2020, esta projeta, atualmente, celebrar um contrato de comissão no âmbito da sua atividade, o qual, não obstante ser equacionada entre as mesmas partes, diverge da parceria anteriormente equacionada em aspetos essenciais para o sentido da informação anteriormente prestada, designadamente os seguintes (cf. minuta de contrato de comissão ora junta como anexo II):

i) No que respeita aos riscos da exploração da atividade da Requerente, e ao contrário do equacionado no âmbito do pedido formulado em 2020, os mesmos são partilhados com a contraparte nos termos comerciais a acordar [cf. Anexo II, cláusula 6.1. e § 13 infra].

ii) Por outro lado, clarifica-se que o produto em causa (jogo online) é disponibilizado pela Requerente aos jogadores portugueses tal como lhe é disponibilizado a montante pela "B", a quem a "A", por sua vez, disponibiliza o mesmo produto tal como foi criado com base na tecnologia desenvolvida, e customizada para os jogadores portugueses, pela "A".

8. Ou seja, a situação de facto para a qual se pretende confirmação do enquadramento jurídico tributário apresentado diverge, no entender da Requerente, clara e substancialmente da descrita no âmbito do processo de informação vinculativa prestada em 2021.

9. Assim, no âmbito do presente pedido de informação, informa a Requerente:

10. A Requerente é uma sociedade comercial de direito português, cuja atividade consiste na exploração de jogos e apostas a dinheiro em Portugal, designadamente dos jogos e apostas à distância, em suportes eletrónicos, informáticos, telemáticos e interativos.

11. A Requerente é titular de licença para a exploração de jogos e apostas online, emitida pelo Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos nos termos do Decreto-Lei n.º 66/2015, de 29 de abril.

12. A "A", conforme já referido no âmbito do pedido de informação vinculativa n.º 17731, é uma sociedade de direito belga que desenvolveu e é proprietária de um conjunto de jogos, assim como da plataforma remota on-line em que os mesmos são disponibilizados e que pretende fornecer os seus jogos e a respetiva plataforma aos consumidores, sem contudo atuar diretamente no mercado, mas mantendo o controlo exclusivo das condições daquele fornecimento, pelo que o faz por intermédio de outros operadores, os quais operam a tecnologia em nome próprio, mas por conta da "A", seja diretamente (no caso do mercado belga), ou através da intermediação da "B" (no caso do mercado internacional).

13. A "B", como também já referido, é uma sociedade de direito maltês que opera no sector dos jogos e apostas, sendo titular de uma licença "Classe 4" emitida ao abrigo dos Regulamentos para Jogos Remotos de Malta (LN 176 de 2004).

14. Entre a "B" e a "A" será celebrado um contrato de comissão pelo qual "B" usa, comercializa e promove os jogos e a plataforma da "A" em seu próprio nome, mas por conta da "A" (cf. Apresentação da "A" ora junta como anexo III ao presente pedido).

15. O referido contrato rege-se pelo disposto nos artigos 12.º a 17.º da Lei Belga de 5 de Maio de 1872, relativa ao contrato de comissão, sendo a atividade da "B" abrangida, para efeitos de IVA, pelo disposto no artigo 28.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 (Diretiva IVA), norma segundo a qual "[Q]uando um sujeito passivo participe numa prestação de serviços agindo em seu nome mas por conta de outrem, considera-se que recebeu e forneceu pessoalmente os serviços em questão", i.e. considera-se que o serviço em questão é objeto de duas prestações consecutivas para efeitos de IVA.

16. Por seu lado, a Requerente pretende celebrar com a "B" um contrato de comissão pelo qual esta continua a operar em Portugal em nome próprio, mas por conta da "B", segundo o conceito legal de comissão previsto no Código Comercial Português, em que a Requerente executa o mandato sem menção ou alusão alguma ao mandante, contratando por si e em seu nome, como principal e único contraente (cf. artigo 266.º do Código Comercial) nos termos do contrato a celebrar conforme minuta ora junta (Anexo II cit.), entre a Requerente e a "B", a qual, por sua vez, atua em nome próprio, mas por conta da "A", nos termos já referidos supra.

17. Reitera ainda a Requerente, no que respeita aos riscos da exploração da sua atividade, e ao contrário do equacionado no âmbito do pedido formulado em 2020, os mesmos são partilhados com a contraparte nos termos comerciais a acordar [cf. Anexo II, cláusula 6.1.].

Proposta de enquadramento do sujeito passivo:

18. A atividade da Requerente encontra-se isenta de IVA nos termos da alínea 31) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), o qual inclui "a lotaria da Santa Casa da Misericórdia, as apostas mútuas, o bingo, os sorteios e as lotarias instantâneas devidamente autorizados, bem como as respetivas comissões e todas as atividades sujeitas a impostos especiais sobre o jogo.

19. De acordo com o n.º 4 do artigo 4.º do CIVA, que corresponde ao artigo 28.º da Diretiva IVA "[q]uando a prestação de serviços for efectuada por intervenção de um mandatário agindo em nome próprio, este é, sucessivamente, adquirente e prestador do serviço".

20. Por força dessa ficção, considera-se que o operador, que intervém na prestação de serviços e que é o comissário, recebe, num primeiro momento, os serviços em causa do operador por conta do qual atua, que é o comitente, antes de, num segundo momento, prestar pessoalmente esses serviços ao cliente.

21. O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) esclareceu que a disposição hoje constante do artigo 28.º da Diretiva IVA, cria uma ficção jurídica de duas prestações de serviços idênticas fornecidas consecutivamente (cf. acórdão de 14 de julho de 2011, proferido no caso Henfling, Processo C-464/10).

22. Efetivamente, e tal como já se explanou supra, considera-se que o serviço em questão é objeto de duas prestações consecutivas para efeitos de IVA, atenta a formulação da norma em questão: "[q]uando um sujeito passivo participe numa prestação de serviços agindo em seu nome mas por conta de outrem, considera-se que recebeu e forneceu pessoalmente os serviços em questão", tal como sucede com a correlativa norma de direito interno: "[q]uando a prestação de serviços for efectuada por intervenção de

um mandatário agindo em nome próprio, este é, sucessivamente, adquirente e prestador do serviço" (cf. n.º 4 do artigo 4.º do CIVA).

23. Naquele mesmo acórdão, o TJUE afirma que o agora artigo 28.º da Diretiva IVA está redigido em termos gerais, sem conter restrições quanto ao seu âmbito de aplicação ou ao seu alcance, pelo que aquela disposição diz também respeito à aplicação das isenções do IVA.

24. O que significa, segundo o TJUE, que se a prestação de serviços em que o comissário intervém está isenta de IVA, essa isenção também é aplicável à relação jurídica entre o comitente e o comissário, o que o TJUE afirma em particular no que diz respeito à isenção relativa a apostas e que aí estava em causa.

25. Já o Comité do IVA concordou que os serviços prestados por um sujeito passivo agindo em seu próprio nome, mas por conta de uma empresa do sector do jogo, abrangidos pelo artigo 28.º da Diretiva IVA, serão isentos quando esses serviços consistirem em um serviço de jogo isento nos termos da alínea i) do n.º 1 do artigo 135.º da Diretiva IVA [cf. orientações resultantes da 102.ª reunião de 30 de março de 2015, documento G - taxud.c.1 (2015) 6550378 - 867].

26. É o que sucede, no entender da Requerente, no caso concreto, em face da factualidade descrita supra e nos documentos ora juntos (cf. anexos II e III) em que a Requerente disponibiliza em seu nome exatamente a mesma tecnologia tal como lhe é disponibilizada na prestação de serviços de jogo disponibilizados pela plataforma aos consumidores portugueses, sucessivamente, e do modo idêntico, pela "A", pela "B" e pela Requerente - que é considerada, para fins de IVA, o destinatário e o fornecedor de tais serviços.

27. Estando em qualquer caso tais serviços abrangidos pela isenção acima referida (cf. artigo 9.º, n.º 31.º do Código do IVA), e que já foi confirmado pela Direção de Serviços do IVA no âmbito da mediação de jogos remunerada através do recebimento de uma comissão: "encontra-se, também diretamente, abrangida por aquela isenção" (cf. Informação vinculativa prestada no processo n.º 9421, com despacho de 2016-08-11 do Subdiretor Geral do IVA).

28. De acordo com o artigo 9.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, quando os serviços eletrónicos forem prestados através de uma rede de telecomunicações, de uma interface ou de um portal, presume-se, para a aplicação do artigo 28.º da Diretiva IVA, que o sujeito passivo que participa na prestação desse serviço age em seu nome, mas por conta do fornecedor do serviço eletrónico, a menos que o fornecedor do serviço seja expressamente indicado por esse sujeito passivo como sendo o prestador e tal indicação conste dos acordos contratuais celebrados entre as partes.

29. Ora tal indicação expressa não ocorre no caso concreto, em que somente a Requerente é identificada perante os consumidores, não sendo feita qualquer referência à "B" ou à "A"1, tal como prevê Código Comercial Português para o contrato de comissão (cf. artigo 266.º cit.).

30. Sublinha, ainda, a Requerente que se encontra abrangido pela definição de

serviços eletrónicos o acesso online a plataformas de jogo que permitem aos jogadores o acesso a jogos tipo casino contra a "casa" ou contra outros jogadores onde os jogadores estão geograficamente distantes uns dos outros e onde todo o processo é automatizado e o provedor de serviços não interfere no processo [cf. orientações do Comité do IVA que resultaram da 108.º reunião de 27-28 de Março de 2017, documento C - taxud.c.1(2018)2397450 - 930].

31. Adicionalmente, recordar que a intervenção da Requerente na prestação de serviços de jogo em causa decorre do facto de nem a "A" nem a "B" disporem de licença para o efeito, o que justifica a intermediação da Requerente, enquanto entidade devidamente licenciada para atuar em Portugal, em nome próprio, mas por conta da "B", de acordo com os considerandos iniciais do contrato de comissão (cf. recitals [A] e [B] do contrato ora junto como Anexo II), e em conformidade com o disposto no n.º 4 do artigo 4.º do CIVA.

32. Nestes termos, o pedido de informação vinculativa aqui em causa visa obter confirmação de que a isenção de IVA aplicável à prestação de serviços da Requerente aos jogadores, se aplica igualmente ao serviço que se considera ser prestado pela "B" à mesma Requerente, nos termos da sua relação de comissão, ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 4.º do CIVA e de acordo com os artigos 28.º e alínea i) do n.º 1 do artigo 135.º da Diretiva IVA.

Enquadramento em sede de IVA:

33. Face ao conteúdo explanado no pedido de informação vinculativa [anterior], a Requerente vem dizer que, ao contrário do que aconteceu no quadro factual explanado nesse âmbito, esta projeta, atualmente, celebrar um contrato de comissão no âmbito da sua atividade, o qual, não obstante ser equacionada entre as mesmas partes, diverge da parceria anteriormente equacionada em aspetos essenciais para o sentido da informação anteriormente prestada, designadamente os seguintes (cf. minuta de contrato de comissão ora junta como anexo II):

i) No que respeita aos riscos da exploração da atividade da Requerente, e ao contrário do equacionado no âmbito do pedido formulado em 2020, os mesmos são partilhados com a contraparte nos termos comerciais a acordar [cf. Anexo II, cláusula 6.1. e § 13 infra].

ii) Por outro lado, clarifica-se que o produto em causa (jogo online) é disponibilizado pela Requerente aos jogadores portugueses tal como lhe é disponibilizado a montante pela "B", a quem a "A", por sua vez, disponibiliza o mesmo produto tal como foi criado com base na tecnologia desenvolvida, e customizada para os jogadores portugueses, pela "A".

34. Pela leitura da cláusula 6.1 da minuta anexa, verifica-se que, salvo melhor opinião, o entendimento vertido no pedido de informação vinculativa se mantém inalterado, isto é, a "B" limita-se a receber uma percentagem da receita líquida da exploração dos jogos pela REQUERENTE, ou seja, a sua remuneração (pela disponibilização da plataforma) é fixada em função do rendimento da Requerente, sendo que, no caso de prejuízo, o mesmo é tido em consideração na dedução do pagamento a efetuar à "B" pelo fornecimento da plataforma de jogo online ("The Parties hereby agree that if NGR falls below zero (0), the NGR used for the basis of the calculation for such month shall 12 be set to zero (0), and the negative gross "A" revenue and/or NGR

result shall be carried forward to the following month by being set off against the NGR of the following month").

35. Mais se refere na cláusula 7.2 que a Requerente: "(b) it will operate, its business activity legally, under its own risk and liability, and will maintain, for the period of validity of this Agreement all necessary governmental and regulatory approvals to operate such business activity and shall remain solely responsible for maintaining such approvals" (sublinhado nosso). Isto significa que a "B" não se encontra legalmente habilitada a operar no âmbito dos jogos e apostas online em território nacional, como decorre da legislação nacional sobre o jogo.

36. Por outro lado, agindo a Requerente no cumprimento de todas as imposições legais sobre o jogo, contratualmente, por sua conta e risco (o único risco em que a "B" incorre parece ser uma eventual diminuição dos seus input's segundo os critérios estabelecidos na cláusula 6.1 do Anexo II), parece poder concluir-se que a prestação de serviços do jogo (com os riscos inerentes a esta atividade) é efetivamente realizada pela Requerente, sendo esta distinta dos serviços que lhe são disponibilizados pela "B", pelo que se afigura não estarem reunidas as condições para aplicação do disposto no artigo 28.º da Diretiva IVA (n.º 4 do artigo 4.º do CIVA).

37. Mais. Quando argumenta a favor da aplicação do n.º 4 do artigo 4.º do CIVA, a Requerente invoca a jurisprudência firmada no acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) "Estado Belga contra Pierre Henfling e outros" (proc. n.º 464/10).

38. Importa, então, citar o seguinte extrato do acórdão respeitante à matéria de facto:

"13 No âmbito da sua actividade, a TFB recorre a uma rede de agências locais, designadas «receptores» (buralistes), situadas em todo o território do Reino da Bélgica. Esses receptores estão encarregados de recolher as apostas em corridas de cavalos ou noutros eventos desportivos, registar as apostas, emitir boletins ou bilhetes para os apostadores e pagar os prémios.

14 Cada receptor está ligado à TFB por uma convenção denominada «contrato de comissão».

15 Nos termos deste contrato, a TFB é proprietária do estabelecimento comercial cuja exploração é cedida ao receptor. Esta sociedade disponibiliza ao receptor as instalações, com os fornecimentos de energia necessários, assume o encargo do seguro da habitação e assegura a instalação do letreiro, bem como a sua manutenção em bom estado de funcionamento.

16 O referido contrato dispõe também que a TFB disponibiliza ao receptor o material informático com o qual todas as apostas feitas e os pagamentos dos prémios devem ser registados. A TFB entrega ao receptor, a título de depósito gratuito, o material e os documentos, que continuam a ser sua propriedade exclusiva. O receptor obriga-se a utilizar, com a diligência de um bom pai de família, o material que lhe é assim confiado pela TFB e a informá-la de qualquer anomalia que se verifique no funcionamento desse material, sendo a reparação e a manutenção do mesmo efectuada pela TFB, a expensas suas.

17 Além disso, nos termos do «contrato de comissão» celebrado com a TFB, o receptor deve respeitar os regulamentos relativos à aceitação de apostas,

nomeadamente, o registo, a contabilidade e o pagamento das mesmas. Compromete-se a assegurar o regular funcionamento da sua agência e a respectiva abertura, em conformidade com os eventos ligados às actividades e aos produtos da TFB. Contudo, tem o direito de decidir livremente da organização da sua agência e é livre de contratar pessoal para cumprir o melhor possível as suas obrigações.

18 A TFB autoriza o recebedor a receber todo o tipo de apostas para as quais está devidamente autorizada, nos termos da lei ou de um mandato, e permite-lhe exercer outra actividade, desde que não seja contrária à lei relativa às agências hípcas e que não seja exercida por conta de um concorrente directo da TFB.

19 Segundo as disposições gerais do regulamento da TFB, o explorador da agência, que é o único habilitado a registar uma aposta, pode sempre recusar uma aposta, no todo ou em parte, sem estar obrigado a justificar a recusa. Além disso, um apostador ganhador só pode levantar o seu prémio no recebedor em que registou a sua aposta.

20 O recebedor é remunerado mediante uma comissão, fixada com base numa percentagem sobre as apostas registadas, depois de deduzidos os montantes dos reembolsos efectuados. Essa comissão é calculada e paga mensalmente à margem das operações oficiais de apostas. O recebedor não emite nenhuma factura à TFB para receber as suas comissões.

21 Os boletins emitidos pelo recebedor e entregues aos jogadores para materializar as apostas mencionam, na parte superior do rosto, o nome do recebedor, o seu número de registo comercial e o seu número de IVA. Além disso, no rosto desses boletins, figuram as menções «Belgische Tiercé» e «Tiercé belge», inscritas na parte lateral inferior, e «Tiercé Franco Belge», na parte superior. No verso dos mesmos boletins, figura o seguinte texto: «Com a sua participação, o apostador reconhece ter tomado conhecimento e sujeitar-se às cláusulas dos regulamentos da S.C. P.M.U. belga, da S.A. Tiercé Franco-belge e da Bingoal».

39. Ora, o quadro factual concreto que leva o TJUE a decidir que "um operador económico intervenha em nome próprio, mas por conta de uma empresa que exerce uma actividade de corretor de apostas, na recolha de apostas abrangidas pela isenção de imposto sobre o valor acrescentado prevista nesse artigo 13.º, B, alínea f), se considera que, por força desse artigo 6.º, n.º 4, esta empresa fornece ao referido operador uma prestação de apostas abrangida pela referida isenção", não se coaduna, em absoluto, com os termos do contrato a celebrar entre a Requerente, a "B" e a "A".

40. Efetivamente, a situação pode considerar-se a inversa, na medida em que o que ali está em causa é a aplicação da isenção do IVA à recolha de apostas por operador económico agindo em nome próprio, mas por conta de uma empresa que exerce a atividade de corretor de apostas. Ora, no caso presente, quem exerce a atividade de "corretor de apostas" (por associação à terminologia do acórdão) é a Requerente, única parte do contrato que se encontra (legalmente) habilitada para o efeito.

41. A Requerente invoca, igualmente, a informação vinculativa prestada no processo n.º [...], com despacho de 2016... do Subdiretor Geral do IVA.

42. Ora, esta informação encontra-se tacitamente revogada face às instruções

administrativas divulgada pelo Ofício-Circulado n.º 30246, de 26 de janeiro.

43. Ou seja, este caso também não se aplica à situação em análise.

44. Finalmente, o facto de as partes qualificarem o contrato como contrato de comissão, não releva para o enquadramento fiscal do mesmo, cf. n.º 4 do artigo 36.º da Lei Geral Tributária (LGT) que dispõe que: "A qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária".

45. Nestes termos, conforme o supra exposto, reitera-se o entendimento versado no pedido de informação vinculativa n.º [...], ou seja, a "B" coloca à disposição da Requerente os meios, devidamente certificados e homologados, com base nos quais esta exerce a sua atividade de operadora de jogos online devidamente licenciada.

46. Efetivamente, embora as prestações realizadas, seja pela [...], seja pela Requerente, estejam relacionadas com a disponibilização de jogos online, as mesmas são distintas, sendo a prestação de serviços do jogo (com os riscos inerentes a esta atividade) efetivamente realizada pela Requerente.

47. Neste sentido, o serviço prestado pela "B" não se enquadra no âmbito da isenção prevista na alínea 31) do artigo 9.º do CIVA, pelo que, nos termos das regras de localização das prestações de serviços, conjugado com o disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, cabe ao adquirente (a ora Requerente) do serviço liquidar (auto liquidar) o IVA mediante aplicação da taxa de 23% ao preço constante da fatura emitida pela "B".