

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
PAOLO MENGOZZI
apresentadas em 16 de Julho de 2009 ¹(1)

Processo C-153/08

**Comissão das Comunidades Europeias
contra
Reino de Espanha**

«Incumprimento de Estado – Livre prestação de serviços – Artigo 49.º CE e artigo 36.º do Acordo EEE – Fiscalidade directa – Imposto sobre o rendimento – Tributação dos montantes ganhos em lotarias, jogos e apostas – Isenção dos prémios de lotarias, jogos e apostas organizadas por determinadas entidades nacionais – Discriminação»

I – Introdução

1. Por acção intentada em 15 de Abril de 2008, a Comissão das Comunidades Europeias pede ao Tribunal de Justiça que declare que, ao manter em vigor uma legislação fiscal que tributa os prémios provenientes das participações em todos os tipos de lotarias, jogos e apostas organizados fora do Reino de Espanha, quando os prémios provenientes de certos tipos de lotaria, jogos e apostas organizados no Reino de Espanha estão isentos de imposto sobre o rendimento, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do direito comunitário e, em particular, do artigo 49.º CE e do artigo 36.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, assinado em 2 de Maio de 1992 (a seguir «Acordo EEE») (2).

II – Quadro jurídico

A – Direito comunitário

2. Nos termos do artigo 49.º, primeiro parágrafo, CE:

«No âmbito das disposições seguintes, as restrições à livre prestação de serviços na Comunidade serão proibidas em relação aos nacionais dos Estados-Membros estabelecidos num Estado da Comunidade que não seja o do destinatário da prestação.»

3. Segundo o artigo 36.º, n.º 1, do Acordo EEE:

«No âmbito das disposições do presente Acordo, são proibidas quaisquer restrições à livre prestação de serviços no território das Partes Contratantes em relação aos nacionais dos Estados-Membros das Comunidades Europeias e dos Estados da EFTA estabelecidos num Estado-Membro das Comunidades Europeias ou num Estado da EFTA que não seja o do destinatário da prestação.»

B – *Legislação nacional*

4. O artigo 7.º da Lei n.º 35/2006, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e que altera em parte as leis relativas aos impostos sobre as sociedades, sobre o rendimento dos não residentes e sobre o património (a seguir «lei relativa ao imposto sobre o rendimento») (3), dispõe o seguinte:

«Artigo 7.º Rendimentos isentos

São isentos os seguintes rendimentos:

[...]

ñ) os prémios das lotarias e apostas organizadas pela empresa pública Loterías y Apuestas del Estado (organismo público nacional das lotarias e apostas, a seguir «LAE») e pelos órgãos ou entidades das comunidades autónomas, bem como os prémios das tómbolas organizadas pela Cruz Vermelha espanhola e dos tipos de jogos autorizados à Organización Nacional de Ciegos Españoles (organização nacional dos cegos espanhóis, a seguir «ONCE»).

[...]».

5. Pelo contrário, os prémios provenientes de lotarias, jogos e apostas organizados por outros organismos nacionais e estrangeiros, incluindo os estabelecidos nos países membros da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, são parte integrante da matéria colectável e estão sujeitos a taxas de imposto progressivas (artigos 33.º, n.º 1, 45.º e 63.º, n.º 1, da lei relativa ao imposto sobre o rendimento, alterada pelo artigo 67.º da Lei n.º 51/2007, de 26 de Dezembro de 2007, relativa ao orçamento geral do Estado para o exercício de 2008 (4)).

III – Fase pré-contenciosa

6. Por notificação para cumprir de 4 de Abril de 2006, a Comissão informou o Governo espanhol de que considerava o tratamento fiscal reservado pela legislação espanhola aos prémios de lotarias, jogos e apostas organizados fora do Reino de Espanha incompatível com o artigo 49.º, n.º 1, CE, e com o artigo 36.º do Acordo EEE, na medida em que esses prémios estão sujeitos a impostos que os oneram mais gravosamente do que os prémios provenientes de certas lotarias e certos jogos espanhóis, e convidou esse Governo a transmitir-lhe as suas observações a esse respeito.

7. Na sua resposta de 13 de Junho de 2006, o Governo espanhol sustentou que a isenção em causa só se aplica em certos casos e está ligada à natureza particular de certas entidades organizadoras. Não há nenhuma discriminação, porque os organizadores de lotarias estabelecidos em Espanha se encontram, de maneira geral, na mesma situação que os que não estão estabelecidos em Espanha. A título de justificação da isenção em causa, o Governo espanhol indicou a luta contra os efeitos nocivos desse tipo de actividades e a ampla margem de apreciação de que gozam os Estados-Membros para regulamentarem esse tipo de jogos.

8. Em 15 de Dezembro de 2006, a Comissão emitiu um parecer fundamentado convidando o Reino de Espanha a adoptar as medidas necessárias para se conformar com esse parecer no prazo de dois meses a contar da respectiva notificação.

9. Por carta de 22 de Fevereiro de 2007, o Governo espanhol informou a Comissão de que mantinha a sua posição. A legislação espanhola em causa não contém nenhuma discriminação em razão da nacionalidade, da residência ou do local de estabelecimento dos organizadores de lotarias ou de jogos de azar e é justificada por motivos de protecção dos consumidores e da ordem social.

10. A Comissão, tendo observado que o Reino de Espanha reiterou as suas observações

iniciais e não adoptou medidas para se conformar com o parecer fundamentado no prazo que lhe foi fixado, decidiu intentar a presente acção.

IV – Pedidos das partes

11. A Comissão conclui pedindo que o Tribunal de Justiça se digne:

- «declarar que, tendo mantido em vigor uma legislação fiscal que tributa os prémios provenientes da participação em todos os tipos de lotarias, jogos e apostas organizados fora do Reino de Espanha, quando os prémios provenientes de certos tipos de lotarias, jogos e apostas organizados dentro do território nacional estão isentas de imposto sobre o rendimento, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do direito comunitário, em particular dos artigos 49.º CE e 36.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu (5);
- condenar o Reino de Espanha nas despesas.»

12. O Reino de Espanha conclui pedindo que o Tribunal de Justiça se digne:

- julgar a acção improcedente;
- condenar a Comissão nas despesas.

V – Quanto ao incumprimento

A – Resumo dos argumentos das partes

13. A Comissão sustenta que, à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça em matéria de livre prestação de serviços e, designadamente, do acórdão Lindman (6), as disposições espanholas em questão são contrárias ao artigo 49.º CE na medida em que introduzem uma discriminação injustificada em detrimento dos organizadores estrangeiros de lotarias, dado que os produtos destas últimas, se a venda for feita junto de residentes espanhóis, geram uma carga fiscal que não existe no caso dos produtos equivalentes dos organizadores espanhóis enumerados no artigo 7.º, alínea ñ), da lei relativa ao imposto sobre o rendimento.

14. Se é certo que a isenção em causa não abrange todos os organizadores de lotarias e de jogos de azar estabelecidos em Espanha e se limita a determinadas entidades, não é menos certo que a referida isenção, dado que apenas beneficia entidades espanholas, tem um carácter discriminatório. A este respeito, é forçoso verificar que a legislação espanhola não está formulada em termos gerais que permitam o benefício da isenção a qualquer organismo que respeite uma série de critérios objectivos. Pelo contrário, como a legislação espanhola se refere explicitamente a certas entidades nacionais, a discriminação é manifesta. Assim, a Cruz Vermelha espanhola beneficia da isenção, mas não a Cruz Vermelha francesa. Por conseguinte, é erróneo sustentar, como faz o Governo espanhol, que a isenção em causa foi criada «em favor dos prémios provenientes de determinadas entidades, sem que a nacionalidade ou a qualidade de residente constitua um factor determinante».

15. A margem de apreciação de que os Estados-Membros dispõem, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça (7), para regular esse tipo de actividades não permite justificar a disposição legislativa em causa. Com efeito, esta disposição, em vez de exigir certas características para conceder o tratamento fiscal favorável, limita a isenção a certas entidades designadas de modo preciso, ainda que permita a prestação de serviços similares por outras entidades que não beneficiam desse tratamento fiscal favorável, entre as quais se contam as entidades do mesmo tipo que se encontram noutros Estados-Membros ou as entidades que prosseguem os mesmos objectivos que as entidades espanholas visadas na referida disposição. A Comissão nega, aliás, que as entidades públicas e os organismos sem fins lucrativos estabelecidos noutros Estados-Membros que exercem actividades de carácter

social não se encontrem na mesma situação que os beneficiários da isenção. Acresce que os motivos que levaram o Reino de Espanha a prever esta isenção são susceptíveis de corroborar a tese da Comissão, porque se esses motivos se baseiam no carácter social das entidades e na inexistência de fins lucrativos, não há nenhuma razão válida para não alargar a isenção em questão às entidades que possuem as mesmas características mas estão estabelecidas noutros Estados-Membros.

16. A Comissão acrescenta que o destino dos fundos recolhidos pelas entidades que beneficiam da isenção em causa não é pertinente para excluir o carácter discriminatório da referida isenção.

17. No que se refere ao alcance, em termos económicos, da isenção controvertida, a Comissão sustenta, por um lado, que resulta do Relatório anual sobre o jogo em Espanha, de 2006, publicado pelo Ministério da Administração Interna espanhol, que segundo a repartição percentual por tipo de gestão, 40,8% dos jogos (em termos de montantes jogados) foram organizados pela LAE e pela ONCE (33,4% e 7,4%, respectivamente), para um valor total de montantes jogados em 2006 de 11 790 milhões de euros, cujos prémios estão isentos de imposto sobre o rendimento.

18. A Comissão sustenta, por outro lado, que a legislação espanhola isenta de imposto sobre o rendimento a quase totalidade dos prémios provenientes de um sector particular de serviços fornecidos por organizadores estabelecidos em Espanha, a saber, a organização de jogos cujos prémios são diferidos no tempo e nos quais o jogador se limita a comprar uma participação ou um talão de jogo, ao passo que os prémios provenientes dos mesmos serviços prestados por organizadores estabelecidos noutros Estados-Membros são tributados. Ora, os organizadores deste tipo de jogos são mais susceptíveis de tentar fornecer os seus serviços de forma transfronteiriça, porque tal prestação de serviços não necessita, ao contrário dos casinos ou das máquinas de jogo, de nenhuma infra-estrutura nos outros países. Por conseguinte, esses organizadores são precisamente os mais susceptíveis de serem vítimas de uma discriminação fiscal.

19. No que respeita às razões justificativas que podem ser invocadas por um Estado-Membro, a Comissão sustenta antes de mais que, apesar de deverem ser acompanhadas, segundo jurisprudência constante (8), de uma análise da necessidade e da proporcionalidade da medida restritiva adoptada por esse Estado, o Governo espanhol não forneceu, no caso vertente, a mínima informação susceptível de a justificar.

20. Por outro lado, à luz da jurisprudência em questão, esta medida não é justificada do ponto de vista da protecção da ordem social, pois nada permite supor que a participação nas lotarias organizadas pelos poderes públicos dos outros Estados-Membros da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, ou por instituições análogas à Cruz Vermelha ou à ONCE, tenha efeitos mais perniciosos para os cidadãos espanhóis do que a participação em lotarias cujos prémios beneficiam do tratamento fiscal favorável em questão. Além disso, no caso do Reino de Espanha parece não existirem restrições importantes à organização de lotarias, salvo a exigência de uma autorização administrativa. De resto, é um organismo público que está encarregado de organizar a maior parte das lotarias e jogos em Espanha e a publicidade efectuada a esse respeito é considerável. A posição do Governo espanhol é, deste modo, no mínimo contrária aos objectivos alegadamente prosseguidos.

21. A Comissão indica ainda que o recurso a uma medida de isenção fiscal não constitui o meio mais adequado para atingir o objectivo prosseguido pelo Governo espanhol, que alegadamente consiste em desencorajar o jogo, quando a referida isenção é susceptível de encorajar a participação dos cidadãos nesses jogos.

22. No que se refere aos objectivos de prevenção do branqueamento de capitais e de luta contra a fraude fiscal, a Comissão afirma não compreender de que forma a isenção fiscal em causa no caso vertente pode contribuir para a realização dos referidos objectivos. Do mesmo

modo, afirma que não vê por que razão a fraude fiscal ou o branqueamento de capitais aumentariam se a isenção controvertida fosse alargada aos prémios provenientes dos serviços prestados por instituições de outros Estados-Membros da mesma natureza que as abrangidas pela norma relativa à referida isenção.

23. Os argumentos relativos aos procedimentos de controlo ligados à isenção e destinados à prevenção do branqueamento de capitais também não podem justificar esta medida, porque a legislação espanhola impede absolutamente as entidades dos outros Estados-Membros da mesma natureza que as visadas na norma sobre a isenção de beneficiarem desse tratamento fiscal privilegiado. Esses organismos são excluídos do benefício da isenção, mesmo que estejam dispostos a cumprir as condições exigidas pela regulamentação sobre a prevenção do branqueamento de capitais, a luta contra a fraude fiscal e a protecção dos consumidores.

24. No que respeita à necessidade de garantir a protecção dos consumidores em conformidade com as regras fixadas em Espanha, a Comissão é de opinião que não é válida a afirmação segundo a qual essa protecção é ameaçada devido ao facto de as lotarias em questão serem organizadas por entidades estabelecidas noutros Estados-Membros. Tal como não é válido o argumento segundo o qual o alargamento da isenção encorajaria actividades que não garantem suficientemente a protecção dos consumidores. Com efeito, além do facto de as actividades em questão já serem regulamentadas em cada Estado-Membro, existem mecanismos de controlo susceptíveis de garantir essa protecção e compatíveis com o direito comunitário.

25. Em qualquer caso, a regulamentação espanhola tem um carácter discriminatório e não pode, portanto, ser considerada compatível com o Tratado CE e o Acordo EEE.

26. O Reino de Espanha contesta o incumprimento sustentando, a título principal, que a isenção fiscal em causa não constitui uma restrição discriminatória. A referida isenção, cujo âmbito de aplicação é pessoal, na medida em que se limita a certos estabelecimentos públicos do Estado ou das comunidades autónomas, à Cruz Vermelha espanhola e à ONCE, gera, é certo, uma diferença de tratamento relativamente aos que não são visados. Todavia, essa diferença não é discriminatória nem contrária ao princípio da igualdade de tratamento, porque as entidades não visadas pela disposição controvertida não estão na mesma situação que as que se incluem no seu âmbito de aplicação.

27. O Governo espanhol precisa que o âmbito de aplicação da isenção não se estende a todos os prémios provenientes das lotarias e jogos de azar organizados em Espanha ou por entidades residentes em Espanha. Assim, sob reserva da disposição controvertida, os prémios distribuídos no quadro de jogos organizados por entidades residentes estão sujeitos a uma tributação idêntica à que incide sobre os prémios distribuídos no quadro de jogos organizados por não residentes. Por conseguinte, não se pode concluir que a disposição controvertida produz ou é susceptível de produzir uma discriminação contra os organizadores de lotarias não estabelecidos em Espanha.

28. O Governo espanhol sustenta que não há nenhuma discriminação contra as entidades não residentes que possuam características análogas às que são enumeradas na disposição espanhola em causa, dado que esta última não define o âmbito de aplicação da isenção em função de determinadas características e que, por conseguinte, não existe nenhuma referência às noções de nacionalidade, de residência ou de local de estabelecimento das entidades. O Governo espanhol confirma, no entanto, várias vezes, que se trata de isenções estabelecidas tendo em consideração certas qualidades particulares dos organizadores, os quais exercem, todos, actividades de carácter social ou de assistência sem fins lucrativos. Por conseguinte, as diferenças de tratamento em relação aos outros organizadores de lotarias que oferecem produtos equivalentes decorrem do facto de estes últimos (quer sejam espanhóis quer estrangeiros) não possuírem essas qualidades particulares. No que respeita a estas características particulares, o Governo espanhol afirma que as razões que levaram o legislador espanhol a conceder esta isenção são de natureza social e que se trata de

entidades sem fins lucrativos.

29. No que se refere aos exemplos avançados pela Comissão, e em especial ao da organização em Espanha de uma lotaria pela Cruz Vermelha francesa, o Governo espanhol sustenta, designadamente, que se trata de uma hipótese sem qualquer relação com a realidade, porque essa entidade nunca apresentou um pedido de autorização para esse efeito e não dispõe, naquele Estado, de uma rede de pontos de venda semelhante àquela de que dispõem as entidades visadas na disposição que contém a isenção controvertida. Portanto, «é evidente que a Cruz Vermelha francesa e a Cruz Vermelha espanhola não estão numa situação comparável».

30. O Governo espanhol analisa igualmente a questão de saber se os beneficiários dos prémios se encontram numa situação comparável. Ora, as diferenças existentes entre um contribuinte espanhol, que beneficia da isenção fiscal dos prémios provenientes de lotarias ou de jogos organizados pela LAE, a ONCE ou a Cruz Vermelha espanhola, por um lado, e um contribuinte de outro Estado-Membro no qual esses prémios estão sujeitos a imposto, por outro, não são devidas ao facto de a legislação fiscal espanhola prever uma isenção subjectiva a favor das entidades em causa, mas à circunstância de a legislação fiscal desse outro Estado ter considerado que esses rendimentos estavam sujeitos a imposto sobre o rendimento. Não se pode, todavia, considerar que tal diferença de tratamento tem carácter discriminatório na aceção das disposições do Tratado ou do Acordo EEE.

31. Sustenta que a jurisprudência do acórdão Lindman, já referido, não pode aplicar-se no caso vertente, porque, ao contrário da legislação finlandesa em causa no referido processo, a regulamentação espanhola sujeita, em princípio, a imposto sobre o rendimento os prémios provenientes de jogos de azar independentemente do local em que estes são organizados e do local de residência do seu organizador. A isenção controvertida não abrange, com efeito, todas os prémios de lotarias e de jogos organizados ou autorizados em Espanha, mas apenas os que são distribuídos por organismos escolhidos em razão do seu carácter particular.

32. No que respeita à distinção entre os dois tipos de jogos (os jogos cujos prémios são diferidos no tempo e os jogos de resultado instantâneo) e à posição da Comissão segundo a qual a legislação espanhola isenta de imposto sobre o rendimento a quase totalidade dos prémios provenientes de um sector particular de serviços prestados por organizadores estabelecidos em Espanha, a saber, a organização de jogos cujos prémios são diferidos no tempo, o Governo espanhol sustenta que esta distinção não é pertinente do ponto de vista fiscal. A isenção é de natureza subjectiva e abrange todos os prémios provenientes de lotarias, apostas e tómbolas organizadas pelas entidades isentas, sem distinguir consoante o prémio é obtido de forma instantânea ou diferida. Com efeito, a lotaria instantânea é igualmente um tipo de jogo organizado pelas entidades que distribuem prémios que beneficiam da isenção fiscal, o que demonstra a incoerência da argumentação da Comissão quanto a este ponto.

33. A título subsidiário, o Governo espanhol sustenta que, mesmo supondo que a isenção em causa no caso vertente constitui uma restrição discriminatória da livre prestação de serviços, esta restrição pode, tendo em conta a especificidade das actividades em questão, ser justificada por motivos de ordem social, por razões de prevenção do branqueamento de capitais e de luta contra a fraude fiscal, bem como por objectivos de protecção dos consumidores.

34. No que se refere, em primeiro lugar, à ordem social, o Governo espanhol considera que, na medida em que a regulamentação em causa no caso vertente é comparável às que o Tribunal de Justiça teve de apreciar, no quadro dos processos Schindler e Läärä e o. (9), bem como no acórdão Zenatti, já referido, o raciocínio adoptado pelo Tribunal de Justiça nesses acórdãos é transponível para o caso em apreço. A única diferença que existe entre a legislação em causa no processo Schindler, já referido, e a regulamentação espanhola, e que joga em favor da tese defendida pelo Reino de Espanha, é que, ao passo que a legislação britânica proíbe a organização de lotarias, salvo algumas excepções, a disposição espanhola

sujeita ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares os prémios provenientes de lotarias e de jogos. Não pode sustentar-se razoavelmente que, se o direito comunitário admite a proibição de exercer, salvo determinadas excepções, uma actividade dessa natureza, o que constitui uma restrição essencial à livre prestação de serviços, um Estado-Membro não possa tributar, mesmo prevendo excepções como as previstas pela regulamentação espanhola, o produto dessa mesma actividade, dado que o imposto é apenas um elemento incidental relativamente à realização dessa actividade, tanto mais que a disposição espanhola em causa no caso vertente não estabelece nenhuma discriminação em razão da nacionalidade, da residência ou do local de estabelecimento.

35. Foi precisamente na perspectiva da protecção da ordem social que a isenção controvertida foi adoptada, a saber, por um lado a fim de desencorajar o jogo em geral ao estabelecer o princípio da tributação desse tipo de rendimento e, por outro, concedendo um tratamento preferencial aos prémios provenientes de lotarias e de jogos organizados por estabelecimentos públicos em razão da utilidade pública do seu benefício. Assim, os rendimentos recebidos pelas entidades cujos jogos beneficiam da referida isenção contribuem para financiar infra-estruturas e projectos de utilidade pública.

36. O Governo espanhol sublinha que a sujeição ao imposto dos prémios provenientes de jogos de azar visa desencorajar o jogo em geral, ao passo que a isenção prevista no artigo 7.º, alínea ñ), da lei relativa ao imposto sobre o rendimento visa orientar a procura existente em matéria de jogo para certas modalidades de jogo que se caracterizam pela exigência de despesas de pequenas quantias que dificilmente podem gerar uma adicção ou uma ludomania e que são sujeitas a numerosos controlos.

37. No que respeita, em segundo lugar, à prevenção do branqueamento de capitais e à luta contra a fraude fiscal, o Governo espanhol sustenta que a realização desses objectivos seria seriamente comprometida se a isenção controvertida se aplicasse aos prémios provenientes de jogos organizados por certas instituições públicas ou de assistência não sujeitas à legislação espanhola, porque a administração fiscal não teria possibilidade de controlar esses rendimentos de modo semelhante ao que faz actualmente. O sistema estabelecido em Espanha permite, com efeito, às autoridades competentes dispor das listas de vencedores e proceder a cruzamentos de dados a fim de detectar operações suspeitas. Em contrapartida da isenção dos prémios que distribuem, as entidades em questão devem respeitar uma série de obrigações específicas de colaboração no que respeita ao controlo dessas práticas criminosas e fraudulentas.

38. Assim, nos termos do artigo 69.º, n.º 4, do regulamento espanhol relativo ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, aprovado pelo Real Decreto 439/2007, de 30 de Março de 2007 (10), as referidas entidades «apresentam, nos primeiros trinta dias de calendário do mês de Janeiro do ano imediatamente posterior, uma declaração indicando os prémios que foram isentos de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e que, além dos dados identificativos, poderá conter a identificação dos beneficiários, com o nome próprio, os apelidos e o número de identificação fiscal, bem como a indicação do montante ou do valor dos prémios recebidos por estes que ultrapassem o limiar fixado [3 000 euros] para esse efeito pelo ministro da Economia e das Finanças».

39. A eficácia deste sistema de controlo é devida ao grau muito elevado de colaboração e de implicação das entidades em causa, ao seu número reduzido e à sua sujeição à legislação e à administração espanholas. Ora, estas condições não estariam preenchidas na hipótese de as isenções em questão se estenderem, como pretendia a Comissão, a uma série de entidades que escapam à regulamentação espanhola, bem como ao controlo directo das autoridades espanholas. Com efeito, a extensão deste sistema de controlo a entidades não residentes constitui um caso de aplicação extraterritorial da lei nacional, dado que a transmissão de informações nessas condições não é prevista pela Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos (11). Assim,

difícilmente se pode exigir de entidades situadas noutro Estado-Membro que comuniquem as informações e respeitem as condições previstas pelo referido sistema pela razão hipotética de alguns dos vencedores dos jogos e lotarias desse outro Estado-Membro poderem ser residentes espanhóis. Portanto, a proposta de que as autoridades espanholas poderiam exigir das entidades beneficiárias estrangeiras que estas se sujeitassem ao sistema de controlo em questão é totalmente desproporcionada.

40. No que respeita, em terceiro lugar, à protecção dos consumidores, o Governo espanhol recorda que, em Espanha, a organização de lotarias e de jogos de azar é uma actividade sujeita a uma regulamentação que visa proteger os direitos e interesses dos jogadores, assegurando uma aplicação ininterrupta da regulamentação em vigor. A actividade preventiva está intimamente ligada à do controlo do cumprimento da legislação aplicável e visa evitar eventuais alterações ou manipulações fraudulentas das condições em que a exploração dos diferentes jogos geridos por entidades privadas é autorizada. Para este efeito, existem regras tais como a necessidade de uma autorização administrativa para o exercício da actividade, a fixação de uma percentagem mínima de montantes postos em jogo a serem repartidos em prémios, a publicidade controlada e a fiscalização administrativa da actividade realizada.

41. O alargamento da isenção em causa a entidades não sujeitas à regulamentação que rege a organização dos referidos jogos tem por efeito reduzir o nível de protecção dos consumidores. A referida isenção é, portanto, justificada pela necessidade de garantir a protecção dos consumidores que as autoridades espanholas consideram adequada, razão que foi reconhecida em larga medida pelo Tribunal de Justiça na sua jurisprudência.

B – *Apreciação*

1. Quanto à jurisprudência no domínio dos jogos de azar e à relação do presente processo com o acórdão Lindman

42. Antes de mais, e antes de iniciar a apreciação relativa à alegada violação do artigo 49.º CE e do artigo 36.º do Acordo EEE, parece-me útil recordar a jurisprudência no domínio dos jogos de azar, bem como a relativa à fiscalidade directa.

43. No que respeita a esta última, há que recordar que, segundo o Tribunal de Justiça (12), embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes devem, contudo, exercer essa competência no respeito do direito comunitário e abster-se de qualquer discriminação em razão da nacionalidade.

44. Por outro lado, as disposições do Tratado relativas à livre prestação de serviços aplicam-se, tal como o Tribunal de Justiça já declarou expressamente a respeito da organização das lotarias, a uma actividade que consiste na participação, contra pagamento, num jogo a dinheiro, desde que pelo menos um dos prestadores esteja estabelecido num Estado-Membro que não seja aquele em que o serviço é oferecido (13).

45. Por conseguinte, não há dúvida que a oferta, destinada aos residentes espanhóis, de serviços de lotarias e de jogos a dinheiro organizados noutro Estado-Membro se inclui no âmbito de aplicação do artigo 49.º CE, desde que pelo menos um dos prestadores esteja estabelecido num Estado-Membro que não seja o Reino de Espanha. Portanto, há que analisar a legislação espanhola em causa no caso vertente sob a óptica da livre prestação de serviços.

46. O Tribunal de Justiça já teve de decidir, no processo Lindman, já referido, sobre a compatibilidade das disposições de uma regulamentação fiscal relativa aos jogos de azar com as liberdades fundamentais e, designadamente, com a livre prestação de serviços. Parece-me, portanto, útil salientar as semelhanças e as diferenças entre o contexto do

presente processo e o do acórdão Lindman, já referido, a fim de identificar a novidade da problemática suscitada no recurso em questão.

47. O referido processo Lindman dizia respeito à regulamentação finlandesa segundo a qual os prémios provenientes de jogos de azar não autorizados na Finlândia eram considerados rendimentos tributáveis, ao passo que os prémios provenientes de jogos de azar organizados nesse Estado-Membro não constituíam rendimentos tributáveis. Dado que, segundo a regulamentação em causa, a não tributação só existia quanto aos jogos de azar organizados na Finlândia, o Tribunal de Justiça verificou que as lotarias estrangeiras recebiam um tratamento fiscal diferente daquele de que beneficiavam as lotarias finlandesas e se encontravam, relativamente a estas, numa posição desfavorável que era contrária ao artigo 49.º CE (14).

48. No presente processo, a diferença de tratamento relativamente aos organizadores estrangeiros não é tão evidente e manifesta como no processo Lindman, porque a isenção em causa se limita apenas aos prémios provenientes de lotarias, jogos e apostas organizados por certas entidades públicas espanholas e por certos organismos espanhóis sem fins lucrativos e não se estende a todos os prémios, lotarias e jogos de azar organizados em Espanha ou por entidades estabelecidas em Espanha.

49. Além disso, o âmbito de aplicação desta isenção não é directamente estabelecido com base em critérios objectivos, ao contrário do processo Lindman, no qual, tendo todas as lotarias estrangeiras recebido um tratamento fiscal diferente daquele de que beneficiavam os jogos de azar organizados na Finlândia, o critério de aplicação da regulamentação discriminatória era um critério único e objectivo: a origem do serviço.

50. São estas duas diferenças que caracterizam o presente processo e o distinguem do acórdão Lindman, já referido, a saber, uma isenção cujo âmbito de aplicação não abrange todos os organizadores espanhóis de jogos e a falta, à primeira vista, de um critério objectivo na base da discriminação que a Comissão alega resultar da legislação espanhola.

51. No seu recurso, a Comissão sustenta que a discriminação relativamente aos organizadores estrangeiros de jogos que afirma ser estabelecida pela legislação espanhola viola a liberdade de prestação de serviços, garantida pelo artigo 49.º CE e pelo artigo 36.º do Acordo EEE.

52. Por conseguinte, há que analisar se a regulamentação espanhola contém uma discriminação ou tem efeitos discriminatórios.

2. Quanto à existência de uma discriminação

53. Há que recordar antes de mais que, segundo o artigo 49.º CE, primeiro parágrafo, as restrições à livre prestação de serviços na Comunidade são proibidas em relação aos nacionais dos Estados-Membros estabelecidos num Estado da Comunidade que não seja o do destinatário da prestação.

54. Resulta de jurisprudência constante que a livre prestação de serviços implica, nomeadamente, a eliminação de toda e qualquer discriminação do prestador em razão da sua nacionalidade ou com fundamento no facto de se encontrar estabelecido num Estado-Membro diferente daquele em que a prestação é efectuada (15).

55. De um modo geral, há que admitir que qualquer isenção fiscal gera uma diferença de tratamento relativamente àqueles que não são seus destinatários. Aliás, não é contestado, no caso vertente, que a legislação espanhola em causa concede aos prémios provenientes de apostas organizadas pelas entidades enumeradas no artigo 7.º, alínea ñ), da lei relativa ao imposto sobre o rendimento um tratamento fiscal mais favorável do que aquele que prevê a respeito dos prémios provenientes de apostas organizadas por outras entidades nacionais,

bem como por todas as entidades estrangeiras, independentemente das suas características.

56. Há que analisar agora se esta diferença de tratamento indiscutivelmente operada pela legislação espanhola em causa constitui uma discriminação em detrimento dos organizadores de jogos que têm sede no estrangeiro.

57. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o princípio geral da igualdade, do qual a proibição de discriminação em razão da nacionalidade é apenas uma expressão específica, é um dos princípios fundamentais do direito comunitário. Esse princípio exige que as situações comparáveis não sejam tratadas de maneira diferente, a menos que esse tratamento se justifique objectivamente (16).

58. Assim, a fim de apreciar se a legislação espanhola pode ser qualificada de discriminatória, é necessário definir quais são as entidades espanholas e estrangeiras que estão numa situação comparável no caso vertente.

59. Há que verificar que todos os organizadores de jogos abrangidos pela isenção prevista pela legislação em causa no caso vertente não só estão estabelecidos em Espanha como são entidades públicas ou organismos sem fins lucrativos que exercem actividades de carácter social.

60. No que respeita, neste aspecto, ao argumento do Governo espanhol segundo o qual a regulamentação espanhola em causa não define o âmbito de aplicação da isenção em função de determinadas características e, por conseguinte, não existe nenhuma discriminação contra as entidades não residentes que apresentam características análogas às que são enumeradas na disposição em causa, é importante sublinhar que o referido Governo contrariou essa tese por várias vezes na sua contestação. Confirmou que «se trata de isenções estabelecidas tendo em consideração a personalidade dos organizadores», «que exercem, todos, actividades de carácter social ou de assistência sem fins lucrativos». Salienta mesmo que «as diferenças de tratamento relativamente aos outros organizadores de lotarias que oferecem produtos equivalentes decorrem do simples facto de estes (quer sejam espanhóis quer estrangeiros) não possuírem essas qualidades particulares». Enfim, o Governo espanhol sublinha que «as razões que levaram o legislador espanhol a conceder esta isenção são de natureza social e que se trata de entidades sem fins lucrativos».

61. Portanto, embora a regulamentação espanhola em causa não preveja expressamente nenhum critério objectivo quanto à determinação das entidades distribuidoras de prémios que beneficiam da isenção fiscal, esses organismos podiam ter sido definidas mediante critérios como o seu carácter de entidades públicas e de instituições sem fins lucrativos que exercem actividades sociais.

62. A este respeito, há que recordar que o Tribunal de Justiça declarou no acórdão Persche que, embora possa reservar a concessão de benefícios fiscais às instituições que prosseguem determinados objectivos de interesse geral, um Estado-Membro não pode, contudo, reservar esses benefícios apenas para as instituições com sede no seu território e cujas actividades sejam, portanto, susceptíveis de o libertar de algumas das suas responsabilidades (17).

63. O Tribunal de Justiça declarou que uma instituição com sede num Estado-Membro que prossegue os mesmos fins de utilidade pública, sendo essa prossecução reconhecida por outro Estado-Membro, está, se preenche as condições impostas por este outro Estado-Membro para a concessão de benefícios fiscais, relativamente à concessão, por este último Estado-Membro, desses benefícios, numa situação comparável à das instituições reconhecidas como de utilidade pública estabelecidas neste último Estado-Membro (18).

64. Apesar de o processo Persche, já referido, dizer respeito à dedutibilidade fiscal do valor

dos donativos efectuados por um residente de um Estado-Membro a uma instituição reconhecida como de utilidade pública noutro Estado-Membro – e não à isenção de impostos sobre os prémios de jogos de azar –, o princípio estabelecido no acórdão Persche pode aplicar-se por analogia no presente processo.

65. As instituições públicas e as entidades que exercem actividades de carácter social ou de assistência sem fins lucrativos relativamente às quais a acção da Comissão foi intentada prosseguem, tal como a instituição reconhecida de utilidade pública no processo Persche, já referido, objectivos de interesse geral e as suas actividades são, do mesmo modo, susceptíveis de libertar o Estado-Membro de algumas das suas responsabilidades. Quer a dedutibilidade do valor dos donativos, em causa no mencionado processo Persche, quer a isenção dos prémios, que é objecto do presente processo, constituem medidas que encontram aplicação em matéria de imposto sobre o rendimento e dão origem a uma vantagem fiscal em favor dos seus beneficiários.

66. Portanto, há que verificar que a LAE, os órgãos ou entidades das comunidades autónomas, a Cruz Vermelha espanhola e a ONCE estão numa situação comparável à das instituições públicas e das entidades que exercem actividades de carácter social ou de assistência sem fins lucrativos estabelecidas noutro Estado-Membro e que prosseguem os mesmos objectivos.

67. Como já salientei no n.º 55 das presentes conclusões, a regulamentação espanhola em causa concede aos prémios provenientes de apostas organizadas pelas entidades enumeradas no artigo 7.º, alínea ñ), da lei relativa ao imposto sobre o rendimento um tratamento fiscal mais favorável do que o previsto para os prémios provenientes de apostas organizadas por outras entidades nacionais, bem como por todas as entidades estrangeiras. Por conseguinte, as instituições públicas e as entidades que exercem actividades sem fins lucrativos estabelecidas noutro Estado-Membro e que prosseguem os mesmos objectivos que as entidades espanholas beneficiárias desta isenção estão numa situação menos favorável do que estas últimas.

68. Tendo em conta o facto, igualmente incontestado, de todas as instituições beneficiárias da isenção fiscal em questão estarem estabelecidas em Espanha, entendo que as disposições fiscais em causa no caso em apreço constituem uma discriminação baseada na nacionalidade em detrimento das instituições públicas e das entidades que exercem actividades de carácter social ou de assistência sem fins lucrativos estabelecidas noutro Estado-Membro e que prosseguem os mesmos objectivos que as entidades espanholas beneficiárias desta medida.

69. Todavia, há que sublinhar que esta discriminação não diz respeito a todos os organizadores de jogos estabelecidos noutro Estado-Membro. Assim, como salienta o Governo espanhol, salvo o disposto no artigo 7.º, alínea ñ), da lei relativa ao imposto sobre o rendimento, os prémios provenientes de qualquer tipo de jogo organizado por entidades residentes são sujeitos ao mesmo imposto que as que provêm de jogos organizados por não residentes. Por conseguinte, as entidades estrangeiras privadas com fins lucrativos ou que exercem actividades de carácter social mas prosseguem objectivos diferentes dos das entidades espanholas beneficiárias da isenção estão sujeitas ao mesmo tratamento fiscal que todas as entidades espanholas não visadas pela referida disposição.

70. No entanto, não se pode ignorar que a parte dispositiva da petição acusa o Reino de Espanha por a sua legislação estabelecer uma diferença de tratamento entre os prémios provenientes de lotarias, jogos e apostas *organizados em Espanha* que estão isentos do imposto sobre o rendimento e os provenientes de lotarias, jogos e apostas *organizados fora de Espanha* (19). Deste modo, a Comissão acusa o Governo espanhol por a sua legislação estabelecer uma discriminação mais alargada, relativa a todos os organizadores de jogos de azar estabelecidos fora de Espanha. Portanto, proponho que o Tribunal de Justiça só reconheça parcialmente a discriminação na medida em que ocorre entre, por um lado, as

instituições enumeradas no artigo 7.º, alínea ñ), da lei relativa ao imposto sobre o rendimento, e, por outro, as instituições públicas e as entidades que exercem actividades de carácter social ou de assistência sem fins lucrativos, estabelecidas noutro Estado-Membro e que prosseguem os mesmos objectivos que as instituições espanholas em causa, e que julgue a acção improcedente, por infundada, na parte restante.

71. Embora a isenção discriminatória apenas diga respeito, em número, a algumas entidades espanholas, as suas consequências económicas são consideráveis. Segundo a Comissão, resulta do Relatório anual sobre o jogo em Espanha, de 2006, publicado pela Ministério da Administração Interna espanhol, que, segundo a repartição percentual por tipo de gestão, 40,8% dos jogos (em termos de montantes jogados) foram organizados pela LAE e pela ONCE (33,4% e 7,4%, respectivamente), o que tem por consequência que esta isenção diz respeito a 40% do mercado espanhol de jogos de azar.

72. Esta consequência é tanto mais importante quanto o Governo espanhol não desmentiu o argumento da Comissão – confirmado, aliás, pelo Relatório anual sobre o jogo em Espanha de 2006 – segundo o qual a regulamentação espanhola isenta de imposto sobre o rendimento a quase totalidade dos prémios provenientes de um sector particular dos serviços prestados por organizadores de apostas estabelecidos em Espanha, a saber, a organização dos jogos cujos prémios são diferidos no tempo e relativamente aos quais o jogador se limita a comprar uma participação ou um cupão de jogo. O Governo espanhol sustenta apenas que certos jogos de resultado instantâneo são igualmente organizados pelas entidades distribuidoras de prémios que beneficiam da isenção fiscal, afirmação esta que não exclui que a maioria dos jogos cujos prémios são diferidos no tempo são organizados por entidades beneficiárias da isenção. De resto, há que salientar que os jogos deste tipo são os mais susceptíveis de ser prestados de forma transfronteiriça, porque não carecem de nenhuma infra-estrutura nos outros países, podendo ser prestados a partir de qualquer outro dos Estados-Membros.

73. Tendo em conta esta consequência económica da isenção discriminatória, há que rejeitar o argumento do Governo espanhol segundo o qual a Cruz Vermelha espanhola e a Cruz Vermelha francesa não estão numa situação comparável, porque esta última a) não dispõe, em Espanha, de nenhuma rede de pontos de venda semelhante e b) nunca apresentou em Espanha um pedido de autorização para poder organizar jogos de azar. Quanto ao primeiro argumento, para além do facto de as duas organizações prosseguirem indiscutivelmente os mesmos objectivos e apresentarem as mesmas características – o que torna a sua situação não só comparável como semelhante –, há que recordar o facto, salientado no número precedente, de a maioria dos jogos que beneficiam da isenção em causa não exigir nenhum sistema de distribuição.

74. Quanto ao outro argumento, entendo que não é necessário que uma entidade não residente apresente um pedido de autorização para que a discriminação em causa possa verificar-se. Este argumento do Governo espanhol parece-me, portanto, destituído de pertinência.

75. No que respeita, enfim, ao argumento do Governo espanhol relativo à não comparabilidade da situação de um contribuinte espanhol que beneficia da isenção fiscal dos prémios provenientes de jogos organizados pelas entidades visadas e a de um contribuinte de outro Estado-Membro no qual tais prémios estão sujeitos ao imposto, há que recordar que a lei relativa ao imposto sobre o rendimento apenas diz respeito aos contribuintes espanhóis e que a discriminação não se exerce contra os contribuintes dos outros Estados-Membros, mas apenas em detrimento dos organizadores de jogos estabelecidos noutros Estados-Membros que desejam estender as suas actividades ao território espanhol. Por conseguinte, este argumento do Governo espanhol parece-me igualmente destituído de pertinência.

76. Na medida em que a legislação espanhola em causa é considerada discriminatória na acepção do artigo 49.º, primeiro parágrafo, CE, e do artigo 36.º do Acordo EEE, essa

legislação constitui em si mesma uma restrição à livre prestação de serviços na acepção do Tratado e é, portanto, em princípio, contrária ao direito comunitário.

3. Quanto às justificações

77. Podem, mesmo assim, admitir-se restrições à livre prestação de serviços, ao abrigo das medidas derogatórias expressamente previstas nos artigos 45.º CE e 46.º CE ou justificadas, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, por razões imperiosas de interesse geral (20).

78. No que se refere, por um lado, às restrições à livre prestação de serviços de carácter discriminatório, o Tribunal de Justiça afirmou em várias ocasiões que tais medidas só podem ser justificadas pelos motivos expressamente previstos nos artigos 45.º CE e 46.º CE, a saber, pela participação, mesmo a título ocasional, no exercício da autoridade pública ou por razões de ordem pública, de segurança pública ou de saúde pública (21).

79. No que respeita, por outro lado, às restrições resultantes de medidas indistintamente aplicáveis, o Tribunal de Justiça admitiu que estas, na medida em que sejam indistintamente aplicáveis aos operadores estabelecidos no território e aos estabelecidos noutro Estado-Membro, podem ser justificadas por razões imperiosas de interesse geral, tais como a protecção dos consumidores e da ordem social, se forem adequadas para garantir a realização do objectivo que prosseguem e se não excederem o necessário para o atingir (22).

80. No domínio dos jogos de azar, o Tribunal de Justiça ainda não retomou, de forma rígida, a distinção descrita nos dois números precedentes (23). Nos já referidos processos *Läärä e o.* e *Zenatti*, ainda que nos encontrássemos em presença de regulamentações indistintamente aplicáveis, que podiam ser justificadas por razões imperiosas de interesse geral, o Tribunal de Justiça remeteu igualmente para as razões justificativas ao abrigo do artigo 46.º CE sem ter procedido a uma análise distinta com base nesta disposição (24). No acórdão *Gambelli e o.*, já referido, o Tribunal de Justiça declarou que as medidas em causa constituíam uma restrição à livre prestação de serviços, mas declarou que competia ao juiz nacional decidir se se tratava de uma regulamentação discriminatória (25). No acórdão *Lindman*, já referido, em que se estava em presença de uma regulamentação discriminatória, o Tribunal de Justiça não procedeu à análise das razões justificativas invocadas; limitou-se a decidir referindo a falta de apresentação pelo Estado-Membro de uma análise da oportunidade e da proporcionalidade da medida restritiva (26).

81. Com efeito, é difícil estabelecer critérios de distinção claros entre as razões justificativas susceptíveis de ser invocadas para as medidas discriminatórias e para as medidas indistintamente aplicáveis neste domínio em que as particularidades de ordem moral, religiosa ou cultural, bem como as consequências moral e financeiramente prejudiciais para o indivíduo e para a sociedade que envolvem os jogos e as apostas, são susceptíveis de justificar a existência, em benefício das autoridades nacionais, de um poder de apreciação suficiente para determinar os requisitos capazes de desencadear a aplicação dos diferentes motivos de justificação (27).

82. No caso vertente, há que verificar que a argumentação desenvolvida pelo Governo espanhol e pela Comissão reflecte a situação descrita no número anterior. Com efeito, a fim de fazer face à afirmação da Comissão relativa à existência de uma discriminação em razão da nacionalidade, o Governo espanhol invoca razões justificativas que são susceptíveis, em princípio, de justificar medidas indistintamente aplicáveis e não medidas discriminatórias. O Governo espanhol invoca motivos de ordem social, razões de prevenção do branqueamento de capitais e de luta contra a fraude fiscal, bem como objectivos de protecção dos consumidores.

83. Por conseguinte, para poder apreciar estes argumentos de fundo, mantendo-nos na lógica da distinção que, como se indica nos n.ºs 78 e 79 *supra*, o Tribunal de Justiça faz

geralmente entre as justificações de medidas discriminatórias e as de medidas indistintamente aplicáveis, procederei à análise destes três grupos de justificações – que o Reino de Espanha atribui a razões imperiosas de interesse geral – verificando a idoneidade dos elementos em que se fundam para serem tidas em consideração sob o ponto de vista das derrogações previstas no artigo 46.º CE. Com efeito, se considerarmos que se trata de discriminações baseadas na nacionalidade devemos ter em consideração as justificações invocadas pelo Governo espanhol apenas na medida em que, no seu conteúdo concreto, possam ser entendidas no sentido de que correspondem às características próprias dos motivos de justificação susceptíveis de ser invocados em caso de discriminação.

a) Quanto aos argumentos susceptíveis de ser reconduzidos à protecção da saúde pública

84. Antes de mais, há que observar que uma parte dos argumentos apresentados pelo Governo espanhol no quadro das razões ligadas à protecção da ordem social pode ser reconduzida ao motivo da protecção da saúde pública, previsto no artigo 46.º CE. Segundo o Governo espanhol, a regulamentação em questão destina-se a desencorajar o jogo, em geral, estabelecendo o princípio da tributação desse tipo de rendimentos, e a isenção em questão visa orientar a procura existente em matéria de jogo para certas modalidades de jogo que se caracterizam pela exigência de despesas de pequenas quantias que dificilmente podem gerar uma adicção ou uma ludomania.

85. No que se refere ao argumento relativo ao objectivo de desencorajar a participação em jogos de azar, há poucas dúvidas que o carácter atractivo de um jogo de azar está ligado, em grande parte, ao montante possível do ganho. Ao diminuir o montante líquido das quantias ganhas, a tributação dos prémios provenientes dos jogos de azar é susceptível de tornar menos atractiva a participação nesse tipo de jogo. No entanto, a acção da Comissão não visa a tributação em si mesma dos prémios provenientes dos jogos de azar, mas o carácter alegadamente discriminatório da isenção dos prémios provenientes de jogos organizados pelas entidades espanholas enumeradas no artigo 7.º, alínea ñ), da lei relativa ao imposto sobre o rendimento. Esta isenção dos prémios é adequada, sobretudo, a encorajar os consumidores a participar nessas lotarias, jogos e apostas, para os tornar mais atractivos do que os jogos de azar organizados por entidades cujos prémios estão sujeitos a imposto. Por conseguinte, a isenção em causa não é adequada para garantir a realização do objectivo de desencorajar a participação nos jogos de azar.

86. No que respeita ao argumento relativo ao objectivo de orientar a vontade de jogar para certas modalidades de jogo a fim de prevenir a ludomania, há que observar que o Governo espanhol, apesar da jurisprudência constante que exige a apresentação de análises adequadas a provar a oportunidade e a proporcionalidade das medidas restritivas (28), não forneceu nenhuma prova de natureza estatística ou outra que permitisse concluir que, por um lado, são apenas as entidades beneficiárias da isenção que organizam jogos caracterizados pela exigência de despesas de pequenas quantias e, por outro, que elas organizam apenas esses tipos de jogos de azar. Aliás, não é contestado que a legislação em questão não tem em conta a tipologia do jogo para conceder a isenção, antes se baseando nas características e nos objectivos prosseguidos pelos organizadores de jogos; portanto, é difícil compreender de que maneira esta regra é adequada para orientar a vontade de jogar para os jogos que exigem pequenas despesas. Parece-me, portanto, que a isenção em causa não é adequada para garantir a realização de tal objectivo.

87. No que se refere ao argumento do Governo espanhol segundo o qual os rendimentos auferidos pelas entidades cujos jogos beneficiam da isenção em questão contribuíram para financiar infra-estruturas e projectos de utilidade pública, há que recordar que os objectivos de natureza puramente económica não fazem parte das razões do artigo 46.º CE nem das razões imperiosas de interesse geral que poderiam justificar a restrição à livre prestação de serviços garantida pelo Tratado (29).

88. Como o Tribunal de Justiça já declarou nos acórdãos Zanetti e Gambelli e o., já referidos, embora não seja indiferente que as lotarias e outros jogos a dinheiro possam

participar significativamente no financiamento de actividades sem fins lucrativos ou de interesse geral, tal motivo não pode, em si mesmo, ser considerado uma justificação objectiva das restrições à livre prestação de serviços (30). Por conseguinte, a regulamentação espanhola em causa não pode ser justificada pela garantia do financiamento de certos objectivos de utilidade pública.

89. Enfim, há que analisar as duas observações do Governo espanhol no quadro da sua invocação de uma justificação de ordem social. Por um lado, o Governo espanhol suscita a possibilidade de transpor, na avaliação das restrições do caso vertente, o raciocínio seguido pelo Tribunal de Justiça ao apreciar esta justificação nos acórdãos Schindler, Läärä e Zenatti, já referidos, em razão da similitude da regulamentação em causa com as que o Tribunal de Justiça teve de apreciar no quadro desses processos. Por outro lado, o Governo espanhol invoca o carácter incidental e menos restritivo da imposição em questão comparativamente com a limitação das actividades de jogos de azar que foi objecto dos três processos acima referidos.

90. A este respeito, há que recordar que, nos acórdãos Schindler e Zenatti, já referidos, o Tribunal de Justiça salientou que as autoridades nacionais dispõem de um poder de apreciação suficiente para lhes permitir determinar o que é exigido pela protecção dos consumidores e da ordem social; segundo esses acórdãos, compete-lhes apreciar não apenas se basta restringir as actividades de jogos de azar, mas também se é necessário proibi-los, desde que essas restrições não sejam discriminatórias (31).

91. Tal como resulta dos acórdãos Zenatti e Gambelli e o., já referidos, e Placanica e o., as restrições devem em qualquer caso corresponder à intenção de reduzir verdadeiramente as ocasiões de jogo (32). Além disso, como o Tribunal de Justiça afirmou especificamente no acórdão Gambelli e o., na medida em que as autoridades de um Estado-Membro incitem e encorajem os consumidores a participar em lotarias, jogos de azar ou jogos de aposta, as autoridades desse Estado não podem invocar a ordem pública social ligada à necessidade de reduzir as ocasiões de jogo para justificar medidas restritivas (33).

92. No caso vertente, embora a tributação dos prémios provenientes de jogos de azar seja uma medida menos restritiva que a limitação do número dos organizadores de jogos ou a restrição das actividades de jogos de azar, a isenção espanhola em causa não pode ser justificada pela necessidade de protecção da ordem social, porquanto esta medida fiscal, como já salientei no n.º 68 das presentes conclusões, tem um carácter discriminatório baseado na nacionalidade. Com efeito, a isenção fiscal em questão não é, ao contrário das disposições nacionais em causa nos processos Schindler, Läärä e o. e Zenatti, já referidos, uma regulamentação indistintamente aplicável e que, por conseguinte, poderia ser justificada por razões imperiosas de interesse geral. Trata-se, pelo contrário, de uma medida discriminatória que só pode ser justificada pelas razões referidas no artigo 46.º CE. Por conseguinte, o raciocínio do Tribunal de Justiça nos referidos acórdãos não deve ser seguido no que se refere à justificação ligada à protecção da ordem social.

93. Em qualquer caso, do ponto de vista dos critérios estabelecidos para as justificações de ordem social nos acórdãos Zenatti, Gambelli e o. e Placanica e o., já referidos, há que salientar que a isenção fiscal em questão não corresponde à preocupação de reduzir verdadeiramente as oportunidades de jogo; pelo contrário, é susceptível de encorajar a participação nos jogos de azar cujos prémios são isentos de imposto sobre o rendimento.

94. À luz das considerações precedentes, há que declarar que a legislação espanhola em causa não é adequada para garantir a realização do objectivo da protecção da saúde pública previsto no artigo 46.º CE.

b) Quanto aos argumentos susceptíveis de ser reconduzidos à protecção da ordem pública

95. No que respeita ao objectivo da prevenção do branqueamento de capitais e da fraude

fiscal, que pode ser reconduzida à protecção da ordem pública prevista no artigo 46.º CE, é-me difícil discernir, a partir das indicações do Governo espanhol, de que forma a isenção dos prémios provenientes dos jogos organizados pelas entidades espanholas enumeradas no artigo 7.º, alínea ñ), da lei relativa ao imposto sobre o rendimento é adequada ou necessária à realização desses objectivos. A capacidade da isenção para impedir tais manobras não me parece evidente e sou de opinião que esta medida *por si só* não contribui em nada para a prevenção do branqueamento de capitais ou da fraude fiscal.

96. Paralelamente, devo observar que o sistema de controlo que consiste na verificação das listas de vencedores poderia, em princípio, funcionar igualmente bem sem a isenção desses prémios. Com efeito, nada impede as autoridades espanholas de continuarem a obrigar os mesmos organizadores de jogos, beneficiários desta isenção, a fornecer os dados relativos à identidade dos beneficiários e ao montante dos prémios recebidos sem manter a isenção em causa.

97. No que respeita à eficácia deste sistema de controlo, há que salientar que tal controlo apenas diz respeito às entidades espanholas enumeradas no artigo 7.º, alínea ñ), da lei relativa ao imposto sobre o rendimento, ou seja, pouco mais de 40% (em termos de montantes jogados) do mercado espanhol de jogos de azar está abrangido por este controlo. Além disso, segundo o artigo 69.º, n.º 4, do regulamento espanhol relativo ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, referido no n.º 38 das presentes conclusões, esta obrigação de declaração é válida no que respeita aos prémios provenientes de jogos organizados pelas entidades beneficiárias da isenção na medida em que o montante ganho ultrapasse o limiar fixado em 3 000 euros.

98. Ora, mesmo admitindo a utilidade deste controlo para a prevenção do branqueamento de capitais e da fraude fiscal e as dificuldades susceptíveis de decorrer da sua eventual extensão aos organizadores de jogos estabelecidos no estrangeiro, há sérias dúvidas quanto à sua eficácia e à sua aptidão para realizar este objectivo, tendo em conta o facto de mais de metade do mercado espanhol de jogos de azar não estar sujeito a esta obrigação de declaração relativa à identidade dos vencedores e ao montante dos prémios.

99. Por outro lado, devo chamar a atenção para o facto de os prémios visados pela isenção do imposto sobre o rendimento não estarem sujeitos – devido a esta isenção e contrariamente aos prémios provenientes de outros jogos de azar – à declaração de rendimentos que incumbe de um modo geral a todos os contribuintes espanhóis. Ora, estou convencido que a declaração individual dos rendimentos à administração fiscal espanhola – que se efectua anualmente, ou seja, com a mesma frequência que a transmissão das listas de vencedores – é também apropriada para fornecer informações exactas sobre a identidade dos vencedores e sobre o montante dos prémios, de modo que esta obrigação de declaração é igualmente apropriada para prevenir de uma maneira eficaz o branqueamento de capitais e a fraude fiscal. Nesse caso, uma vez que esta obrigação de declaração abrange todos os prémios e se aplica independentemente do facto de os prémios serem provenientes de jogos de azar organizados pelas entidades espanholas ou por entidades estabelecidas no estrangeiro, a dificuldade ligada à transmissão de informações relativas à identidade do vencedor e ao montante recebido no quadro da assistência mútua das autoridades fiscais dos Estados-Membros, prevista pela Directiva 77/799, bem como a problemática da extraterritorialidade suscitada pelo Governo espanhol, nem sequer se colocam.

100. Existem, portanto, medidas de controlo fiscal, diferentes da que foi referida no n.º 96 das presentes conclusões, apropriadas para assegurar a prevenção do branqueamento de capitais e da fraude fiscal, mesmo relativamente aos prémios provenientes de jogos de azar organizados pelas entidades estabelecidas fora de Espanha, sem que a isenção discriminatória instituída pela legislação espanhola em causa seja necessária para a realização desses objectivos.

101. À luz destas considerações, entendo que não existe umnexo adequado entre a isenção em questão e o objectivo da protecção da ordem pública previsto no artigo 46.º CE, de modo

que esse objectivo não é adequado para justificar a restrição em causa.

c) Quanto ao terceiro grupo de argumentos inspirados numa ideia de protecção dos consumidores

102. No que respeita ao terceiro grupo de objectivos, há que declarar que os argumentos desenvolvidos pelo Governo espanhol não são adequados para justificar a isenção em causa, por duas razões.

103. Por um lado, os argumentos expostos no quadro de justificações fundadas na protecção dos consumidores não me parecem susceptíveis de ser reconduzidos aos motivos previstos no artigo 46.º CE. O Governo espanhol não explicou em que medida a necessidade de uma autorização administrativa para exercer a actividade, o estabelecimento de uma percentagem mínima de montantes colocados em jogo e repartidos em prémios, a publicidade controlada e a vigilância administrativa da actividade realizada, que são certamente adequados para proteger os interesses dos consumidores, se englobam na protecção da segurança pública, da ordem pública ou da saúde pública.

104. Por outro lado, em qualquer caso, não há, em minha opinião, uma relação directa entre a isenção em causa e as medidas ligadas à protecção dos consumidores citadas pelo Governo espanhol. A exigência de uma autorização administrativa, as restrições relativas aos montantes em jogo e à repartição dos montantes dos prémios, as regras relativas à publicidade e o controlo administrativo da actividade têm um alcance geral, de modo que essas medidas dizem respeito não apenas às entidades enumeradas no artigo 7.º, alínea ñ), da lei relativa ao imposto sobre o rendimento mas também a todas as entidades espanholas ou estrangeiras que exercem actividade no domínio das lotarias, jogos e apostas no território espanhol. Esta ausência de relação directa entre a isenção em causa e as medidas administrativas que visam proteger os interesses dos consumidores implica que tal isenção não seja adequada para realizar esse objectivo.

105. Por conseguinte, entendo que os argumentos invocados pelo Governo espanhol no quadro de justificações baseadas na protecção dos consumidores devem ser afastados.

106. À luz do conjunto destas considerações, há que declarar que a legislação espanhola em causa não pode ser justificada por nenhuma das razões previstas no artigo 46.º CE.

VI – Quanto às despesas

107. Nos termos do artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, a parte vencida é condenada nas despesas, se a parte vencedora o tiver requerido. Em virtude do artigo 69.º, n.º 3, desse mesmo regulamento, se cada parte obtiver vencimento parcial, ou em circunstâncias excepcionais, o Tribunal pode determinar que as despesas sejam repartidas ou que cada uma das partes suporte as suas próprias despesas.

108. Se, como proponho, a acção for considerada procedente apenas em parte, ou seja, na medida em que visa a discriminação baseada na nacionalidade no que respeita às instituições públicas e às entidades que exercem actividades de carácter social ou de assistência sem fins lucrativos, estabelecidas noutro Estado-Membro e que prosseguem os mesmos objectivos que as entidades espanholas interessadas na isenção em causa, e não no que respeita à alegada discriminação de todos os outros organizadores de jogos de azar estabelecidos fora de Espanha, parece-me equitativo proceder a uma repartição das despesas entre as partes. Mais precisamente, sugiro que se coloquem dois terços do total das despesas a cargo do Reino de Espanha e a terça parte restante a cargo da Comissão.

VII – Conclusão

109. À luz das considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça:

- 1) julgue a acção parcialmente procedente e declare que, ao manter em vigor uma legislação fiscal que concede uma isenção fiscal aos prémios provenientes de lotarias, jogos e apostas organizados no Reino de Espanha por certas instituições públicas espanholas e entidades espanholas que exercem actividades de carácter social ou de assistência sem fins lucrativos, quando tal isenção não é concedida aos prémios provenientes de lotarias, jogos e apostas organizados por instituições públicas e entidades que exercem actividades de carácter social ou de assistência sem fins lucrativos estabelecidas noutro Estado-Membro e que prosseguem os mesmos objectivos que as entidades espanholas em questão, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 49.º CE e do artigo 36.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, assinado em 2 de Maio de 1992;
- 2) julgue a acção improcedente na parte restante;
- 3) condene o Reino de Espanha a suportar dois terços do total das despesas e a Comissão das Comunidades Europeias a suportar a terça parte restante.

[1](#) – Língua original: francês.

[2](#) – JO 1994, L 1, p. 3.

[3](#) – Publicada no Boletín Oficial del Estado de 29 de Novembro de 2006.

[4](#) – Publicada no Boletín Oficial del Estado de 27 de Dezembro de 2007, p. 53286.

[5](#) – Parece-me importante observar que a versão francesa da parte dispositiva da petição, ao suscitar o problema da discriminação, faz referência aos prémios que são provenientes de *certos tipos* de lotarias, jogos e apostas organizados no Reino de Espanha e que estão isentos de imposto sobre o rendimento. Há que salientar que nem a versão espanhola da petição nem a do parecer fundamentado utilizam a expressão «certos tipos». Pelo contrário, referem unicamente «*certas* lotarias, jogos e apostas organizados no Reino de Espanha». Por conseguinte, é necessário precisar que a Comissão não acusa o Reino de Espanha de uma discriminação que se limita a certos tipos de jogos. Não se trata, no caso vertente, segundo a Comissão, de uma discriminação ligada à tipologia dos jogos mas, bem pelo contrário, de uma restrição que se aplica a todas as lotarias, jogos e apostas independentemente da sua espécie.

[6](#) – Acórdão de 13 de Novembro de 2003 (C-42/02, Colect., p. I-13519).

[7](#) – V., designadamente, acórdão de 21 de Outubro de 1999, Zenatti (C-67/98, Colect., p. I-7289).

[8](#) – Acórdão Lindman, já referido (n.º 25).

[9](#) – V. acórdãos de 24 de Março de 1994, Schindler (C-275/92, Colect., p. I-1039), e de 21 de Setembro de 1999, Läärä e o. (C-124/97, Colect., p. I-6067).

[10](#) – Publicado no Boletín Oficial del Estado de 31 de Março de 2007.

[11](#) – JO L 336, p. 15, EE 09 F1 p. 94.

[12](#) – V., designadamente, acórdãos de 11 de Agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Colect., p. I-2493, n.º 16), e de 2 de Outubro de 2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, Colect., p. I-0000, n.º 17).

[13](#) – V. acórdão Schindler, já referido (n.º 19).

[14](#) – V. acórdão Lindman, já referido (n.º 21).

[15](#) – V. acórdãos de 25 de Julho de 1991, Collectieve Antennevoorziening Gouda (C-288/89, Colect., p. I-4007, n.º 10); de 4 de Maio de 1993, Distribuidores Cinematográficos (C-17/92, Colect.,

p. I-2239, n.º 13), e de 18 de Julho de 2007, Comissão/Alemanha (C-490/04, Colect., p. I-6095, n.º 83).

[16](#) – V., designadamente, acórdãos de 8 de Outubro de 1980, *Überschär* (810/79, Colect., p. 2747, n.º 16); de 28 de Junho de 1990, *Hoche* (C-174/89, Colect., p. I-2681, n.º 25), e de 24 de Abril de 2008, *Bélgica/Comissão* (C-418/06 P, Colect., p. I-3047, n.º 93).

[17](#) – Acórdão de 27 de Janeiro de 2009 (C-318/07, Colect., p. I-0000, n.º 44).

[18](#)–

Ibidem, n.º 50.

[19](#) – Sublinhados meus.

[20](#) – Acórdãos *Läärä e o.*, já referido (n.º 30); *Zenatti*, já referido (n.º 28), e de 6 de Novembro de 2003, *Gambelli e o.* (C-243/01, Colect., p. I-13031, n.º 60).

[21](#) – V. acórdãos de 26 de Abril de 1988, *Bond van Adverteerders e o.* (352/85, Colect., p. 2085, n.º os 32 e 33); de 25 de Julho de 1991, *Comissão/Países Baixos* (C-353/89, Colect., p. I-4069, n.º 15), e de 16 de Janeiro de 2003, *Comissão/Itália* (C-388/01, Colect., p. I-721, n.º 19).

[22](#) – V. acórdãos, já referidos, *Schindler* (n.º 54); *Läärä e o.* (n.º 31), e *Zenatti* (n.º 29).

[23](#) – A este respeito, há que recordar que o advogado-geral *Jacobs* se pronunciou nas suas conclusões no processo *Danner*, que dizia respeito à livre prestação de serviços, pelo abandono da distinção entre as razões justificativas das medidas discriminatórias e as das medidas indistintamente aplicáveis, mas o Tribunal de Justiça não seguiu esta proposta. V. n.º 40 das conclusões do advogado-geral *Jacobs* nesse processo, em que foi proferido o acórdão de 3 de Outubro de 2002, *Danner* (C-136/00, Colect., p. I-8147).

[24](#) – V. acórdãos, já referidos, *Läärä e o.* (n.º 31), e *Zenatti* (n.º 29).

[25](#) – N.ºs 70 e 71.

[26](#) – N.º 26.

[27](#) – V. acórdãos, já referidos, *Schindler* (n.ºs 60 e 61); *Zenatti* (n.º 15), e *Gambelli* (n.º 63).

[28](#) – Acórdão *Lindman*, já referido (n.º 25).

[29](#) – V., designadamente, acórdãos de 14 de Novembro de 1995, *Svensson e Gustavsson* (C-484/93, Colect., p. I-3955, n.º 15), e *Comissão/Itália*, já referido (n.ºs 19 e 22).

[30](#) – Acórdãos *Zenatti*, já referido (n.º 36), e *Gambelli e o.*, já referido (n.º 62).

[31](#) – Acórdãos *Schindler*, já referido (n.º 61), e *Zenatti*, já referido (n.º 15).

[32](#) – Acórdãos *Zenatti*, já referido (n.º 36), e *Gambelli e o.*, já referido (n.º 62), e de 6 de Março de 2007, *Placanica e o.* (C-338/04, C-359/04 e C-360/04, Colect., p. I-1891, n.º 53).

[33](#) – Acórdão *Gambelli e o.*, já referido (n.º 69).