CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL GIUSEPPE TESAURO apresentadas em 4 de Junho de 1991 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. As questões prejudiciais que foram submetidas a este Tribunal pelo Tribunal Superior de Justicia de Andalucía dizem respeito à interpretação do artigo 4.°, n.os 1, 4 e 5, da Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme [1] (a seguir «Sexta Directiva IVA»). O juiz *a quo* pergunta, em especial, se, nos termos e para efeitos da citada legislação comunitária, a actividade de cobrador de impostos é qualificada como trabalho dependente ou autónomo e se, neste último caso, está isenta do imposto sobre o valor acrescentado por se tratar de uma actividade exercida na qualidade de «autoridade pública».

Remetendo para o relatório para audiência quanto aos pormenores, resumo a seguir os elementos essenciais do litígio.

2. Uma recente reforma do sistema tributário espanhol [2] colocou, essencialmente, sob a responsabilidade das administrações das finanças do Estado o serviço de cobrança dos impostos, tanto do Estado como das autarquias autónomas, com a consequente supressão das actividades de cobrança confiadas a terceiros [3]. Todavia, as autarquias locais, e nomeadamente as comunas, podem assumir a responsabilidade da cobrança de determinados impostos e também nomear, para esse efeito, cobradores e agentes executivos [4].

O regime a que estão sujeitos os cobradores de impostos está contido nas chamadas normas sobre a organização fiscal, bem como no estatuto orgânico da função de cobrança e do pessoal que procede à cobrança [5], normas das quais emerge um quadro bastante articulado quanto à natureza da actividade em questão. Com efeito, por um lado, os cobradores são nomeados pelas autarquias locais a seguir a um concurso, exercem a sua actividade sob o controlo das tesourarias das autarquias locais que os nomearam e beneficiam de alguns direitos e prerrogativas próprias dos funcionários públicos. Por outro lado, os cobradores são, todavia, obrigados a prestar a caução fixada pelas autarquias locais para as quais exercem a actividade de cobrança, procedem autonomamente à designação do pessoal auxiliar da sua respectiva zona e, em geral, à organização da própria empresa, recebem como remuneração um prémio de cobrança, que consiste numa percentagem sobre as quantias cobradas e uma parte dos aumentos aplicados no caso de pagamento tardio.

* Língua original: italiano.

1 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

2 — Decreto real n.° 1327, de 13 de Junho de 1986 (BOE de 2.7.1986).

3 — Decreto real n.° 1451, de 27 de Novembro de 1987 (BOE 28.11.1987).

4 — Artigo 193.° do texto refundido relativo à autonomia local, Decreto real n.° 781, de 18 de Abril de 1986 (BOE de 22.4.1986 e 23.4.1986).

5 — Decreto n.° 3286, de 19 de Dezembro de 1969 (BO do Ministério das Finanças espanhol de 30.12.1969).

3. Os cobradores das primeira e segunda zonas do município de Sevilha, aquando da liquidação do prémio de cobrança, adicionaram ao seu montante o do imposto sobre o valor acrescentado. Essa repercussão do imposto foi impugnada pela comuna perante o Tribunal Económico Administrativo Provincial de Sevilha que, tendo em consideração as directivas administrativas dadas pela direcção-geral dos impostos, negou provimento ao recurso pela razão de que os cobradores devem ser considerados como profissões liberais, pois efectuam as suas operações de modo habitual e independente, e também a título oneroso: portanto, são sujeitos passivos do imposto sobre o valor acrescentado.

O município de Sevilha interpôs recurso contra essa decisão perante o Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, que decidiu submeter ao Tribunal de Justiça um pedido prejudicial.

4. Através da primeira questão o juiz *a quo* pede ao Tribunal que interprete o artigo 4.°, n.os 1 e 4, da Sexta Directiva IVA, a fim de determinar se a actividade dos cobradores de impostos é exercida de modo independente, e, portanto, tributável.

Em primeiro lugar, recordo que o artigo 4.°, n.° 1, define como sujeito passivo qualquer pessoa que exerça «de modo independente» uma actividade económica, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade. Acrescento que a noção de actividade económica abrange todas as actividades de produção, comercialização ou de prestação de serviços. A expressão «de modo independente» é depois definida no n.° 4 do mesmo artigo de modo negativo, no sentido de que são excluídos da tributação «os assalariados e outras pessoas, na medida em que se encontrem vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal».

5. Ora, parece-me claro que há que excluir que os cobradores de impostos sejam assalariados ou, de qualquer modo, ligados à administração por um contrato de trabalho subordinado *stricto sensu*. A fim de estabelecer se uma actividade que tem as referidas características pode ser considerada como isenta do imposto sobre o valor acrescentado, é, portanto, necessário verificar se a relação entre o cobrador de impostos e a administração se concretiza numa relação jurídica que, de qualquer modo, estabeleça vínculos de subordinação em relação às condições de trabalho, às modalidades de remuneração e à responsabilidade.

Compete ao juiz nacional proceder a esta verificação com base na interpretação, fornecida pelo Tribunal de Justiça, das disposições pertinentes no caso em apreço e, portanto, dos critérios a tomar em consideração para determinar se uma determinada actividade é ou não exercida de modo independente.

6. No respeitante às condições de trabalho, convém em primeiro lugar verificar se o trabalhador em questão está inserido na organização montada pelo empregador, no caso em apreço, se faz parte da administração municipal, ou se e em que medida pode organizar autonomamente a própria actividade. É evidente, efectivamente, que a pos-

sibilidade de se organizar (escolha dos seus colaboradores, da estruturas necessárias para o cumprimento das suas tarefas e dos horários de trabalho), ao mesmo tempo que a ausência de uma integração orgânica numa empresa ou administração, são elementos típicos de uma actividade exercida em regime de autonomia.

Em contrapartida, a submissão a determinadas directivas e também a um certo controlo e poder disciplinar do empregador, como ocorre na relação de trabalho subordinado, não é incompatível com a natureza autónoma de uma actividade. Com efeito, a sujeição às directivas de outros manifesta-se muito claramente mesmo no âmbito de relações que têm por objecto uma actividade seguramente autónoma, como por exemplo no contrato de empreitada; e, como este Tribunal já teve ocasião de o afirmar relativamente às profissões de notário e de oficial de justiça (huissier), a sujeição «a um controlo disciplinar sob a fiscalização da autoridade pública, situação que pode igualmente encontrar-se em outras profissões regulamentadas... não são suficientes (os notários e os oficiais de justiça) para serem considerados como encontrando-se face a um empregador numa relação jurídica de subordinação, na acepção do artigo 4.°, n.° 4»[6].

No respeitante à retribuição, a circunstância de as remunerações (mesmo determinadas pela lei[7]) serem proporcionais às diferentes prestações e o carácter aleatório que daí decorre constituem indícios claros da existência de uma relação de trabalho autónoma. É evidente, com efeito, que o risco económico, no âmbito de uma relação de trabalho subordinado, só recai exclusivamente no empregador. Ora, no caso em apreço, o risco económico é suportado inteiramente pelo cobrador de impostos, quer dizer, a não cobrança dos impostos corresponde a um lucro cessante, o que não se produz se houvesse um vínculo de subordinação com o município, porque nesse caso o cobrador receberia de qualquer modo a sua remuneração, quer tivesse ou não cobrado os impostos.

Por último, abordemos o elemento da responsabilidade. Há que distinguir, no caso em apreço, entre a responsabilidade que resulta de comportamentos do próprio cobrador de impostos e a responsabilidade que resulta do acto tributável, respeitante ao mérito do imposto. É evidente que o cobrador pode apenas ser chamado a assumir a primeira e que, portanto, convém examinar, com base na regulamentação nacional pertinente, se o trabalhador em questão é responsável em relação a terceiros pelos actos e comportamentos que lhe são próprios.

Resulta das considerações precedentes que a expressão «de modo independente», utilizada no artigo 4.°, n.° 4, da Sexta Directiva IVA, deve ser interpretada no sentido de que deve ser considerado como trabalhador independente um trabalhador que não está integrado organicamente numa empresa, que dispõe de uma adequada liberdade de organização quanto a recursos humanos e materiais a utilizar no exercício da actividade em questão, e que suporta o risco económico inerente a essa actividade.

7. Através da segunda questão, o juiz *a quo* pergunta se a actividade de cobrador de impostos deve ser isenta do imposto sobre o

6 — Acórdão de 26 de Março de 1987, Comissão/Países Baixos, n.° 14 (235/85, Colect., p. 1471).

7 — Ver a propósito o acórdão de 26 de Março de 1987, já citado, n.° 14.

valor acrescentado, por força do artigo 4.°, n.° 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, na medida em que se trata de uma actividade exercida «na qualidade de autoridade pública». A referida disposição prevê, com efeito, a isenção dos organismos de direito público relativamente às actividades que exerçam na qualidade de autoridades públicas.

Em primeiro lugar, recordo que, como o próprio Tribunal de Justiça afirmou várias vezes, a Sexta Directiva caracteriza-se pela generalidade do seu âmbito de aplicação e pelo facto de todas as isenções deverem ser expressas e precisas. Em especial, a análise da disposição em causa evidencia que para poder beneficiar dessa isenção devem estar preenchidas duas condições, isto é, o exercício de actividades por um organismo público e o exercício dessa actividade na qualidade de autoridade pública [8].

Ora, como o Tribunal já decidiu no citado acórdão Comissão/Países Baixos, o que se disse implica que «uma actividade exercida por um particular não está isenta de IVA pelo simples facto de consistir na prática de actos que constituem prerrogativas da autoridade pública» [9]. Esta afirmação é seguramente aplicável ao caso vertente. Por outro lado, o facto de confiar a cobrança dos impostos a um terceiro, que presta esse serviço, a título oneroso e de modo independente, em benefício do organismo fiscal, concretiza-se numa prestação de serviços que, enquanto tal, é tributável nos termos do artigo 4.°, n.° 1, da Sexta Directiva IVA.

Em conclusão, mesmo que, como no caso em apreço, seja incontestado que uma determinada actividade é abrangida, em princípio, pelas prerrogativas da autoridade pública, no entanto, não pode beneficiar da isenção referida no artigo 4.°, n.° 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, quando, em vez de ser exercida directamente por um organismo de direito público, for confiada a um prestador de serviços, que é um terceiro em relação ao organismo em questão.

8. À luz das considerações precedentes, concluo, portanto, propondo ao Tribunal de Justiça que responda do seguinte modo às questões apresentadas pelo Tribunal Superior de Justicia de Andalucía:

«— a expressão "de modo independente", utilizada no artigo 4.°, n.° 4, da Sexta Directiva IVA, deve ser interpretada no sentido de que se pode considerar uma actividade autónoma a exercida por uma pessoa que não está inserida organicamente numa empresa ou administração, que dispõe de uma adequada liberdade de organização no que diz respeito aos recursos humanos e mate-

8 — Ver acórdão de 11 de Julho de 1985, Comissão/Alemanha, n.° 11, 107/84, Recueil, p. 2655; acórdão de 26 de Março de 1987, 235/85, já citado, n.° 21; bem como o acórdão de 17 de Outubro de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e outros, n.° 12, 231/87 e 129/88, Colect., p. 3233.

9 — Acórdão de 26 de Março de 1987, 235/85, já citado, n.° 21.

riais utilizados no exercício da actividade em questão, e que suporta o risco económico inerente a essa actividade;

— o artigo 4.°, n.° 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva IVA deve ser interpretado no sentido de que uma actividade económica, ainda que consista na realização de actos abrangidos pelas prerrogativas da autoridade pública, não está isenta do imposto sobre o valor acrescentado sempre que não seja directamente exercida por um organismo público, sendo antes confiada a um prestador de serviços que é um terceiro em relação ao organismo em questão.»