ACÓRDÃO DO TRIBUNAL
26 de Março de 1987 *

No processo 235/85

Comissão das Comunidades Europeias, representada pelo seu consultor jurídico, Johannes Fon Buhl, na qualidade de agente, assistido por Marten Mees, advogado na Haia, tendo escolhido domicílio no Luxemburgo junto de Georges Kremlis, membro do seu Serviço Jurídico, edifício Jean Monnet, Kirchberg,

demandante,

contra

Reino dos Países Baixos, representado por G. M. Borchardt, consultor jurídico adjunto do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, tendo escolhido domicílio no Luxemburgo na sede da sua embaixada,

demandado,

que tem por objectivo fazer declarar de que o reino dos Países Baixos, ao não sujeitar ao IVA as funções públicas exercidas pelos notários e pelos oficiais de justiça, faltou às obrigações que lhe incumbem por força da sexta directiva (IVA),

O TRIBUNAL,

constituído pelos Srs. Mackenzie Stuart, presidente, C. Kakouris e F. Schockweiler, presidentes de secção, G. Bosco, T. Koopmans, U. Everling, R. Joliet, J. C. Moitinho de Almeida e G. C. Rodríguez Iglesias, juízes,

advogado-geral: C. O. Lenz
secretário: D. Louterman, administradora

visto o relatório para audiência e após realização desta em 2 de Dezembro de 1986,

* Língua do processo: neerlandês.

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 12 de Fevereiro de 1987,

profere o presente

Acórdão

1 Por requerimento apresentado na Secretaria do Tribunal em 30 de Julho de 1985, a Comissão das Comunidades Europeias propôs, nos termos do artigo 169.° do Tratado CEE, uma acção com vista à declaração de que o reino dos Países Baixos, ao não sujeitar ao regime de imposto sobre o valor acrescentado as funções públicas exercidas pelos notários e pelos oficiais de justiça, que são remunerados pelas pessoas que recorrem aos seus serviços, faltou às obrigações que lhe incumbem por força das disposições dos artigos 2.° e 4.°, n.os 1, 2 e 4, da sexta Directiva 77/388 do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1, p. 54) (seguidamente «sexta directiva»).

2 Para mais ampla exposição dos factos, da tramitação do desenrolar do processo e dos fundamentos e argumentos das partes, remete-se para o relatório para audiência. Esses elementos do processo só serão adiante retomados na medida necessária para à fundamentação da decisão do Tribunal.

3 Parece ser útil esclarecer, liminarmente, que o litígio diz exclusivamente respeito à tributação em IVA unicamente das funções públicas que os notários e oficiais de justiça exercem por força da lei e que os desenvolvimentos que vão seguir-se se reportam unicamente a essa parte das suas actividades.

Sobre o carácter económico das actividades em causa

4 A Comissão afirma que os notários e oficiais de justiça nos Países Baixos devem ser tributados em IVA, de acordo com o artigo 4.° da sexta directiva, dado ser incontestável que exercem de forma independente, ou seja, fora de qualquer relação de subordinação e sob a sua própria responsabilidade jurídica, uma actividade económica entendida como actividade permanente de prestação de serviços exercida a título oneroso.

5 O reino dos Países Baixos responde dizendo que os notários e oficiais de justiça nos Países Baixos não exercem uma actividade sujeita às leis normais da economia, mas fornecem, mediante remuneração estabelecida na lei, prestações a que os cidadãos devem obrigatoriamente recorrer por razões de interesse geral.

6 Para determinar se os notários e os oficiais de justiça nos Países Baixos devem ser tributados em IVA pelas suas funções públicas exercidas mediante remuneração, há que recordar que a sexta directiva confere um âmbito de aplicação muito amplo ao IVA, ao referir, no artigo 2.°, relativo às operações tributáveis, ao lado das importações de bens, as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, e ao definir no artigo 4.°, n.° 1, como sujeito passivo qualquer pessoa que exerça, de modo independente, uma actividade económica independentemente do fim ou do resultado dessa actividade.

7 O conceito de actividades económicas é definido no artigo 4.°, n.° 2, como englobando todas as actividades económicas de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo, nomeadamente as das profissões liberais ou equiparadas

8 A análise destas definições põe em evidência a extensão do âmbito de aplicação abrangido pelo conceito de actividades económicas, na medida em que todas as prestações de serviços das profissões liberais são visadas, e o seu carácter objectivo, no sentido de que a actividade é considerada em si mesma, independentemente dos seus objectivos e dos seus resultados.

9 Dada a extensão do âmbito de aplicação determinado pelo conceito de actividades económicas, que engloba todas as actividades das profissões liberais sem que exista qualquer reserva a favor das profissões reguladas por lei, tem que considerar-se que, nos Países Baixos, os notários e oficiais de justiça, na medida em que realizam de forma permanente e mediante retribuição prestações de serviços aos particulares, exercem uma actividade económica na acepção da sexta directiva.

10 Dado o carácter objectivo de que se reveste o conceito de actividades económicas, o facto de as actividades dos notários e dos oficiais de justiça consistirem no exercício de funções conferidas e regulamentadas por lei, com um fim de interesse geral, é irrelevante. Com efeito, a sexta directiva, no seu artigo 6.°, prevê expressamente a sujeição ao regime do IVA de certas actividades exercidas nos termos da lei.

11 As isenções de IVA que o artigo 13.° da sexta directiva prevê expressamente a favor, nomedamente, de actividades de interesse geral e a faculdade dada aos Estados pelo artigo 28.°, n.° 3, alínea b), em conjugação com o anexo F, de continuarem a isentar, a título transitório, certas operações, entre as quais as prestações de serviços dos advogados e de outros membros das profissões liberais, põem em evidência que todas as prestações de serviços efectuadas a título oneroso pelos titulares de profissões liberais e equiparadas estão, em princípio, sujeitas a IVA.

Sobre o exercício destas actividades a título independente

12 Mesmo devendo-se considerar que os notários e os oficiais de justiça exercem uma actividade económica, o reino dos Países Baixos considera que não pode tratar-se de uma actividade exercida de forma independente, sendo esses profissionais nomeados pela coroa, estando sujeitos a um controlo disciplinar por parte da autoridade pública e sendo as suas condições de trabalho e de remuneração, quanto ao exercício das suas funções públicas, determinadas por lei.

13 A Comissão responde que, nos Países Baixos, os notários e os oficiais de justiça exercem as suas actividades por conta própria, por sua responsabilidade pessoal e não se encontram numa relação de subordinação face a um empregador.

14 Se é certo que o artigo 4.°, n.° 4, exclui todas as pessoas que estejam ligadas a um empregador 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 do empregador, é, no entanto, necessário observar que os notários e os oficiais de justiça não se encontram em qualquer relação de subordinação hierárquica relativamente à autoridade pública, dado que não estão integrados na administração pública. Com efeito, exercem as suas actividades por conta própria e sob a sua própria responsabilidade, determinam livremente, dentro de certos limites impostos pela lei, as normas de execução do seu trabalho e recebem os emolumentos que constituem o seu rendimento. O facto de estarem sujeitos a um controlo disciplinar sob a fiscalização da autoridade pública, situação que pode igualmente encontrar-se em outras profissões regulamentadas, bem como o facto de as suas remunerações serem fixadas por lei, não são suficientes para serem considerados como encontrando-se face a um empregador numa relação jurídica de subordinação, na acepção do artigo 4.°, n.° 4.

15 Impõe-se, desde logo, dar por assente que, nos Países Baixos, os notários e os oficiais de justiça, na medida em que exercem de forma independente actividades económicas que consistem em prestações de serviços feitas a terceiros, em contrapartida das quais auferem, por sua própria conta, uma remuneração, devem ser considerados sujeitos passivos do IVA na acepção do artigo 4.°, n.os 1 e 2, da sexta directiva.

Sobre a isenção do IVA em benefício dos organismos de direito público

16 Em apoio da sua tese, o reino dos Países Baixos sustenta ainda que os notários e os oficiais de justiça, mesmo admitindo que exercem actividades económicas na acepção do artigo 4.°, n.os 1 e 2, da sexta directiva, devem beneficiar da isenção prevista no n.° 5 do artigo 4.° em benefício dos organismos de direito público, qualidade que lhes deveria ser reconhecida. Esta norma não deveria ser interpretada em função do critério formal relativo à organização das actividades exercidas, mas em função da sua natureza; a este respeito, não pode haver dúvidas de que os notários e os oficiais de justiça praticam actos que, pela sua natureza, relevam da autoridade pública.

17 A Comissão observa que, face ao próprio princípio do IVA, que é um imposto global e geral sobre o consumo, se impõe uma interpretação restritiva do artigo 4.°, n.° 5. Só seriam visados por essa isenção os actos praticados por organismos de direito público ligados às competências e atribuições fundamentais da autoridade pública e não as actividades que, por sua natureza, podem ser exercidas pelos particulares com fim lucrativo.

18 Para analisar a questão de saber se, nos Países Baixos, os notários e os oficiais de justiça devem beneficiar, no que se refere às suas funções públicas, da isenção estabelecida no artigo 4.°, n.° 5, da sexta directiva, é necessário situar essa isenção no contexto geral do sistema comum do IVA instituído pela sexta directiva.

19 Como se deu por assente no quadro da análise do conceito de actividades económicas, a sexta directiva caracteriza-se pela generalidade do seu âmbito de aplicação e pelo facto de todas as isenções deverem ser expressas e precisas.

20 A este respeito, deve observar-se que o artigo 4.°, n.° 5, prevê uma isenção apenas em benefício dos organismos de direito público e unicamente para as actividades e operações que levem a cabo na qualidade de autoridades públicas.

21 A análise desta norma à luz dos objectivos da directiva põe em evidência que duas condições devem estar cumulativamente preenchidas para que a isenção ocorra: o exercício de actividades por um organismo público e o exercício de actividades na qualidade de autoridade pública. O que significa, por um lado, que os organismos de direito público não estão automaticamente isentos relativamente a todas as actividades que desenvolvem, mas apenas relativamente àquelas que se enquadram na sua missão específica de autoridade pública (ver acórdão de 11 de Julho de 1985, Comissão/República Federal da Alemanha, 107/84, Recueil, p. 2663) e, por outro, 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.

22 Por consequência, na hipótese de se dever considerar que, no exercício das suas funções públicas, os notários e os oficiais de justiça exercem prerrogativas de autoridade pública em virtude de uma investidura pública, daí não decorre que possam beneficiar da isenção prevista no artigo 4.°, n.° 5. Com efeito, eles exercem estas actividades, não sob a forma de organismos de direito público, pois não estão integrados na organização da administração pública, mas sob a forma de actividade económica independente, exercida no quadro de uma profissão liberal.

23 Deve, por isso, declarar-se que o reino dos Países Baixos, ao não sujeitar ao regime do IVA as funções públicas exercidas pelos notários e oficiais de justiça, que são remunerados pelas pessoas que recorrem aos seus serviços, faltou às obrigações que lhe incumbem por força das disposições do artigo 2.° e do artigo 4.°, n.^{os} 1, 2 e 4, da sexta directiva.

Quanto às despesas

24 Nos termos do artigo 69.°, n.° 2, do Regulamento Processual, a parte vencida é condenada nas despesas. Tendo o reino dos Países Baixos decaído na acção, deve ser condenado nas despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL

decide:

1) **O reino dos Países Baixos, ao não sujeitar ao regime do IVA as funções públicas exercidas pelos notários e oficiais de justiça, faltou às obrigações que lhe incumbem por força das disposições do artigo 2.° e do artigo 4.°, n.os 1, 2 e 4, da Directiva 77/388 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.**

2) **O reino dos Países Baixos é condenado nas despesas.**

Mackenzie Stuart Kakouris Schockweiler Bosco

Koopmans Everling Joliet Moitinho de Almeida Rodríguez Iglesias

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, a 26 de Março de 1987.

O secretário

P. Heim

O presidente

A. J. Mackenzie Stuart