CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL ELEANOR SHARPSTON apresentadas em 14 de Junho de 2007 [1]

1. Uma sociedade e a pessoa singular que é o seu único gerente, único sócio e único «trabalhador assalariado», são consideradas uma única entidade fiscal para efeitos de IVA pela administração fiscal. Tal só é possível se a pessoa singular for considerada, previamente, sujeito passivo relativamente ao seu trabalho subordinado para a sociedade. O Gerechtshof te Amsterdam pretende, por isso, saber se esse trabalho é uma «actividade económica» exercida de modo independente na acepção da Sexta Directiva IVA [2].

Legislação pertinente relativa ao IVA

Legislação comunitária

2. No momento dos factos do processo principal, o artigo 2.º da Sexta Directiva sujeitava ao imposto sobre o valor acrescentado «as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade» [3].

3. O artigo 4.º, na parte que releva para o presente processo, dispunha o seguinte:

«1. Por 'sujeito passivo' entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade.

2. As actividades económicas referidas no n.º 1 são todas as actividades de produção, de

1 — Língua original: inglês.

2 — Sexta 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 (JO L 145, p. 1; EE 01 F1 p. 54; alterada diversas vezes, mas sem que essas alterações tivessem afectado as disposições referidas no texto). Em 1 de Janeiro de 2007, a Sexta Directiva foi revogada e substituída pela Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1).

3 — A mesma disposição figura no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 2006/112.

comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma actividade económica.

[...]

4. A expressão 'de modo independente', utilizada no n.º 1, exclui 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.

[...] os Estados-Membros podem considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no território do país que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização.

[...] [4]».

Legislação neerlandesa

4. Nos termos do artigo 7.º, n.º 1, da Wet op de Omzetbelasting 1968 (lei do imposto sobre o volume de negócios de 1968), empresário é «todo aquele que exerça uma actividade económica de modo independente». Nos termos do artigo 7.º, n.º 2, «actividade económica» inclui quer o exercício de uma actividade comercial ou de uma profissão quer a exploração de um bem com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.

5. Nos termos do artigo 7.º, n.º 4, da mesma lei, os empresários assim definidos, quando se encontrem de tal forma ligados entre si nos planos financeiro, económico e de organização que constituam uma entidade, são considerados um empresário único. Cabe ao inspecteur competente considerá-los como tal.

A jurisprudência comunitária

6. No acórdão Heerma [5], proferido na sequência de um pedido de decisão prejudi-

4 — Disposições reproduzidas, no essencial, nos artigos 9.º, n.º 1, 10.º e 11.º da Directiva 2006/112.

5 — Acórdão de 27 de Janeiro de 2000, Heerma (C-23/98, Colect., p. I-419).

cial apresentado pelo Netherlands Hoge Raad, um proprietário de uma exploração agrícola constituiu com o seu cônjuge uma sociedade civil para a qual transferiu os meios de produção da sua exploração agrícola. Mais tarde, construiu um estábulo e arrendou-o à sociedade por uma renda anual. Ele e a sociedade requereram ser dispensados de isenção de IVA para este arrendamento [6].

7. O Tribunal de Justiça decidiu que «o artigo 4.º, n.º1, da [Sexta Directiva] deve ser interpretado no sentido de que, quando uma pessoa tem como única actividade económica, na acepção deste artigo, a locação de um bem corpóreo a uma sociedade, como uma sociedade de direito civil neerlandês, da qual essa pessoa é sócia, essa locação deve ser considerada uma actividade realizada de modo independente para efeitos deste mesmo artigo».

8. Para chegar a esta conclusão o Tribunal de Justiça observou que «não existem, [...] entre a sociedade e o sócio, laços de subordinação análogos aos referidos no artigo 4.º, n.º 4, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, que privem o sócio de independência. Pelo contrário, este, ao dar em locação um bem corpóreo à sociedade age em nome próprio, por conta própria e sob a sua própria responsabilidade, ainda que seja ao mesmo tempo gerente da sociedade arrendatária. Com efeito, essa locação não é um acto de gestão ou de representação da sociedade» [7].

A jurisprudência neerlandesa

9. Num processo posterior [8], o Hoge Raad teve em conta o acórdão Heerma na interpretação do artigo 7.º, n.º 4, da Wet op de Omzetbelasting, numa situação em que uma pessoa singular, que era administrador de uma sociedade da qual detinha 75% das acções, facturou à sociedade a sua actividade como gerente. O Hoge Raad observou que, nos termos do direito neerlandês, um administrador é um assalariado da sociedade, mas que, ao contrário de um assalariado normal, não se encontra numa posição de subordinação em relação à sociedade. Assim sendo, considerou que a pessoa em causa, ao prestar à sociedade os seus serviços como gerente, actuara necessariamente de modo independente. Para chegar a esta conclusão, invocou também a letra do artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Directiva [9] e o acórdão Asscher [10] do Tribunal de Justiça.

6 — Isenção e exclusão opcional previstas nos artigos 13.º, B, alínea c), e 13.º, C, alínea a), da Sexta Directiva.

7 — N.º 18 do acórdão.

8 — Acórdão n.º 35 775, de 26 de Abril 2002; v., em especial, n.ºs 3.6 e 3.10.

9 — Em especial a expressão «que estabeleça vínculos de subordinação».

10 — Acórdão de 27 de Junho de 1996, Asscher (C-107/94, Colect., p. I-3089).

10. O acórdão Asscher diz respeito às normas do Tratado sobre a livre circulação de pessoas e aos seus efeitos sobre as disposições em matéria de tributação do rendimento. No acórdão [11], o Tribunal de Justiça declarou que a actividade de uma pessoa que é administrador de uma sociedade (nos Países Baixos) da qual também é o único sócio, não é «uma actividade subordinada», pelo que não podia ser considerado «'trabalhador' na acepção do artigo [39.° CE], mas uma pessoa que exerce uma actividade não assalariada, na acepção do artigo [43.° CE]». O processo não diz respeito à noção de trabalho assalariado no contexto do IVA.

O processo principal e a questão prejudicial

11. J. A. van der Steen explora, sob a forma de estabelecimento em nome individual, uma empresa de serviços de limpeza, sendo, nessa medida, empresário na acepção da Wet op de Omzetbelasting.

12. Seguidamente, constituiu a sociedade por quotas J. A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV (a seguir «sociedade»), da qual se tornou gerente e sócio único. A sociedade, que era uma empresa na acepção da Wet op de Omzetbelasting, retomou e prosseguiu as actividades da empresa por ele anteriormente explorada. Continuou a executar todas as tarefas decorrentes das suas actividades, tendo celebrado um contrato de trabalho verbal com a sociedade [12]. A sociedade pagava-lhe um salário fixo mensal e um subsídio de férias anual, dos quais deduzia os impostos correspondentes e as contribuições para a segurança social. A sociedade não tinha outros trabalhadores.

13. Mais tarde, a sociedade tornou-se insolvente. As actividades foram prosseguidas por outra sociedade [13]. O contrato de trabalho de J. A. van der Steen com a sua própria sociedade cessou, tendo ele, em seguida, sido contratado pela outra sociedade.

14. No processo de regularização da situação de J. A. van der Steen e da sociedade insolvente em relação ao IVA, o inspecteur declarou que os dois constituíam uma entidade fiscal na acepção do artigo 7.°, n.° 4, da Wet op de Omzetbelasting. Para chegar a esta conclusão, remeteu para o acórdão n.° 35 775 do Hoge Raad e para a decisão do Staatssecretaris van Financiën [14], baseada naquele acórdão. Nesta última decisão afirma-se, em especial, que o «administrador de uma sociedade que possua mais de metade do capital desta sociedade é

11 — N.° 26.

12 — Se isto é literalmente verdade, só se pode esperar que estivesse sozinho nessa ocasião, uma vez que a mecânica de conclusão de tal contrato teria parecido verdadeiramente bizarra a qualquer observador ocasional.

13 — O despacho de reenvio não fornece detalhes, mas parece estar implícito que J. A. van der Steen não era nem sócio nem administrador desta sociedade. Seja como for, este aspecto é irrelevante para o presente processo.

14 — Decisão DBG2002/3677M, de 24 Julho de 2002.

considerado, relativamente às actividades realizadas para a sociedade mediante remuneração, um empresário na acepção do artigo 7.º da Wet op de Omzetbelasting. [...] Para o efeito, é irrelevante o facto de as actividades em questão serem ou não exercidas ao abrigo de um contrato de trabalho celebrado com a sociedade».

15. O recurso interposto por J. A. van der Steen da decisão do inspecteur está, actualmente, pendente no Gerechtshof te Amsterdam, que afirma que é um pressuposto dessa decisão que J. A. van der Steen seja considerado empresário para efeitos de IVA, mas tem dúvidas quanto a saber se tal entendimento é compatível com o direito comunitário.

16. O Gerechtshof solicita, por isso, ao Tribunal de Justiça que se pronuncie, a título prejudicial, sobre a seguinte questão:

«Deve o artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva ser interpretado no sentido de que, quando uma pessoa singular tem como única actividade a execução efectiva de todas as tarefas que decorrem das actividades de uma sociedade da qual é o único gerente, o único sócio e o único 'empregado', tais tarefas não constituem actividades económicas, uma vez que são realizadas no âmbito da gestão e da representação da sociedade e, portanto, não são realizadas no circuito económico?»

17. O Governo neerlandês e a Comissão apresentaram observações escritas, em ambos os casos no sentido de que uma pessoa na situação descrita não exerce uma actividade económica de modo independente. J. A. van der Steen não apresentou quaisquer observações. Nenhuma das partes pediu para ser ouvida e, efectivamente, nenhuma o foi.

Apreciação

18. Como refere a Comissão, quando um empresário constitui uma sociedade para desenvolver a sua actividade, o objectivo é, em regra, constituir uma nova pessoa jurídica distinta da sua própria pessoa [15]. Isto é particularmente útil para limitar a sua responsabilidade pessoal relativamente à actividade desenvolvida [16].

19. Quando existam duas pessoas jurídicas distintas, é claro que podem actuar indepen-

15 — As disposições legais que regulam este tipo de sociedades foram, em certa medida, harmonizadas pela Décima Segunda Directiva 89/667/CEE do Conselho, de 21 de Dezembro de 1989, em matéria de direito das sociedades relativa às sociedades de responsabilidade limitada com um único sócio (JO L 395, p. 40).

16 — V. artigo 7.º da mesma directiva, segundo o qual «[um] Estado-Membro pode decidir não permitir a existência de sociedades unipessoais no caso de a sua legislação prever a possibilidade de o empresário individual constituir uma empresa de responsabilidade limitada com um património afecto a uma determinada actividade».

dentemente uma da outra, e que podem estabelecer entre elas diferentes tipos de relações jurídicas.

20. Por exemplo, no caso Heerma, o proprietário da exploração agrícola e a sociedade eram entidades distintas, e foi possível ao primeiro arrendar à sociedade um imóvel que lhe pertencia. Ao proceder desta forma, segundo o Tribunal de Justiça, aquele proprietário estava a exercer uma actividade económica de modo independente, para efeitos de IVA.

21. No caso em apreço, J. A. van der Steen e a sociedade são entidades distintas e J. A. van der Steen podia celebrar — e celebrou — um contrato de trabalho com a sociedade.

22. As tarefas que realizou ao serviço da sociedade, desde que abrangidas pelo âmbito daquele contrato de trabalho, estão, em princípio, excluídas do âmbito de aplicação do IVA por força do disposto no artigo 4.°, n.° 4, da Sexta Directiva.

23. Neste contexto, a sua situação é diferente da de J. Heerma, uma vez que as operações de locação de imóveis são, de facto, actividades sujeitas a IVA e estão, efectivamente, mencionadas expressamente nos artigos 13.°-B, alínea b), e 13.°-C, alínea a), da Sexta Directiva [17].

24. Por esta razão, afigura-se que a decisão do inspecteur impugnada por J. A. van der Steen não reflecte uma interpretação correcta do direito comunitário. Na medida em que a mesma se baseia numa decisão do Staatssecretaris van Financiën e num acórdão do Hoge Raad, também este último pode reflectir uma interpretação incorrecta.

25. As vantagens de se excluir o trabalho assalariado do âmbito de aplicação do IVA são óbvias. Se assim não fosse, cada trabalhador assalariado teria de se inscrever como sujeito passivo de IVA e o imposto passaria a incidir sobre todos os salários. Mesmo admitindo que os empregadores que efectuassem prestações tributáveis em IVA pudessem deduzir o imposto, aqueles que efectuassem prestações isentas de IVA teriam um ónus considerável, a menos que fosse introduzido um mecanismo de compensação, o qual seria, em si mesmo, oneroso. Se, pelo contrário, o trabalho assalariado não estiver sujeito a IVA, o custo desse trabalho é incluído no valor acrescentado das prestações efectuadas. Assim, é automaticamente incluído na matéria colec-

17 — Artigo 135.°, n.° 1, primeiro parágrafo, e n.° 2, da Directiva 2006/112.

tável quando essas prestações são tributadas, mas não tem qualquer efeito, em termos de IVA, sobre as prestações isentas. Para além de uma poupança considerável em trabalho administrativo, ficam asseguradas a neutralidade do imposto e a sua aplicação geral às prestações tributáveis.

26. Em consequência, não é desejável que uma actividade que esteja abrangida pelo âmbito de um contrato de trabalho seja considerada uma actividade independente tributável.

27. Os motivos que levaram o Hoge Raad e o Staatssecretaris van Financiën a adoptar o entendimento em que se baseia a decisão recorrida parecem resultar de dois acórdãos do Tribunal de Justiça — Heerma e Asscher [18] — e da natureza da relação entre uma sociedade e os seus administradores segundo o direito neerlandês.

28. Entendo que os dois acórdãos referidos não permitem sustentar este entendimento. O acórdão Heerma não dizia respeito a um contrato de trabalho, mas à actividade, claramente independente e claramente tributável, de locação de imóveis. O acórdão Asscher distingue entre trabalho assalariado e não assalariado, consoante exista ou não uma relação de «subordinação», mas isto, como salienta a Comissão, no contexto totalmente diferente da determinação do artigo do Tratado aplicável em matéria de liberdade de circulação.

29. Para o Tribunal de Justiça, é mais difícil pronunciar-se sobre a relação entre uma sociedade e os seus administradores em direito neerlandês [19]. Parece resultar do acórdão n.º 35 775 [20] do Hoge Raad que os serviços prestados por um administrador à sociedade, na qualidade de administrador, podem ser *considerados* serviços prestados no âmbito de um contrato de trabalho assalariado. Se assim é, o acórdão tem força de caso julgado relativamente à argumentação de que, para efeitos de IVA, não deve considerar-se, automaticamente, que esses serviços foram prestados nesse âmbito. Essa argumentação não é, necessariamente, incompatível com a exclusão do âmbito do IVA do *verdadeiro* trabalho assalariado. Poderá não significar mais do que, quando um serviço tenha, pelo contrário, sido considerado como integrando o âmbito de um contrato de trabalho, deverá, ainda assim, para efeitos de IVA, ser analisado para se apurar se, de facto, não terá sido prestado no âmbito de uma actividade independente.

18 — V. n.ºs 6 a 8 e notas 5 e 10, *supra*.

19 — V., contudo, no contexto da segurança social, os acórdãos de 10 de Julho de 1986, Segers (79/85, Colect., p. 2375), e de 19 de Março de 2002, Hervein e o. (C-393/99 e C-394/99, Colect., p. I-2829).

20 — Em especial n.º 3.8.

30. Dito isto, como afirma a Comissão, nada nos autos indica que qualquer dos serviços prestados por J. A. van der Steen à sociedade o tenha sido em qualquer outro contexto que não o de um verdadeiro contrato de trabalho.

31. É, com certeza, possível — independentemente de quaisquer outros aspectos da relação entre as partes — que o que parece ser um verdadeiro contrato de trabalho se revele ser, após análise mais pormenorizada, um acordo de tipo diferente. Ainda assim, nada nos autos permite afirmar que é esse o caso do contrato de J. A. van der Steen. Pelo contrário, o facto de receber um salário mensal fixo sujeito ao imposto sobre os salários e aos descontos para a segurança social concorre fortemente contra tal interpretação.

32. Sou, por isso, da opinião de que os serviços prestados a uma sociedade por uma pessoa na posição de J. A. van der Steen, tal como é descrita no despacho de reenvio, estão excluídos do âmbito de aplicação do IVA por força do artigo 4.°, n.° 4, da Sexta Directiva, e que uma pessoa nessas condições não é, relativamente a esses serviços, um sujeito passivo na acepção do artigo 4.°, n.° 1.

33. Foram avançadas várias considerações adicionais pelo Governo neerlandês e pela Comissão.

34. Em primeiro lugar, ao prestar os seus serviços enquanto trabalhador assalariado, a pessoa em causa não age «em nome próprio, por conta própria e sob a sua própria responsabilidade» [21]. Age em nome, por conta e sob a responsabilidade da sociedade.

35. Em segundo lugar, enquanto trabalhador assalariado, a pessoa em causa não suporta qualquer risco económico independente [22]. Esse risco é suportado pela sociedade que celebra contratos com clientes e lhes fornece prestações económicas.

36. Em terceiro lugar — pelo menos ao nível da transacção a transacção no qual opera o IVA —, não há qualquer comportamento recíproco, no qual a remuneração recebida pelo prestador do serviço constitui o contravalor efectivo do serviço fornecido ao beneficiário [23]. A pessoa em causa recebe uma remuneração fixa e subsídio de férias, independentemente dos serviços efectivamente prestados [24].

21 — Acórdão Heerma, n.° 18.

22 — Acórdãos de 25 de Julho de 1991, Recaudadores de Tributos (C-202/90, Colect., p. I-4247, n.° 13), e de 23 de Março de 2006, FCE Bank (C-210/04, Colect., p. I-2803, n.° 33 e segs.).

23 — Acórdãos de 3 de Março de 1994, Tolsma (C-16/93, Colect., p. I-743, n.° 14), e de 21 de Março de 2002, Kennemer Golf & Country Club (C-174/00, Colect. p. I-3293, n.° 39).

24 — Não há qualquer indicação no sentido de que esse factor contribuiu para a insolvência da sociedade no caso em apreço, mas o facto de isso ser possível realça a distinção entre salário auferido e contrapartida.

37. Assim sendo, reforço a minha opinião de que, uma vez que uma pessoa na posição de J. A. van der Steen não é um sujeito passivo relativamente aos serviços prestados no âmbito do contrato de trabalho não pode, a esse respeito, ser tratado, em conjunto com a sociedade, como uma «entidade fiscal única», na acepção do segundo parágrafo do artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Directiva ou, consequentemente, como um empresário único, para os efeitos do artigo 7.º, n.º 4, da Wet op de Omzetbelasting.

38. É claro que nenhuma das considerações tecidas afasta a possibilidade de uma pessoa que seja o único gerente, o único sócio e o único empregado de uma sociedade ser também, por direito próprio, sujeito passivo no contexto de outras actividades económicas não incluídas no âmbito do contrato de trabalho. Quando tais actividades envolvam transacções com a sociedade é possível, dependendo das circunstâncias, que essa pessoa e a sociedade possam ser consideradas uma entidade fiscal única. Porém, não são esses os factos descritos no despacho de reenvio.

Conclusão

39. À luz das considerações precedentes, sou da opinião de que o Tribunal de Justiça deverá responder à questão colocada pelo Gerechtshof te Amsterdam da seguinte forma:

«Uma pessoa singular que presta serviços a um sujeito passivo em cumprimento de um contrato de trabalho não é, nesse contexto, um sujeito passivo na acepção do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, porque não exerce uma actividade económica de modo independente. Esses serviços estão, pelo contrário,

excluídos do âmbito de aplicação do IVA por força do artigo 4.º, n.º 4, dessa directiva. A este respeito, é irrelevante que o empregador seja uma pessoa colectiva da qual o trabalhador é também sócio e/ou gerente, ou mesmo o único sócio e único gerente, desde que as duas partes tenham personalidade jurídica distinta com capacidade para, entre si, celebrarem um contrato de trabalho e, de facto, tenham celebrado um tal contrato, em cumprimento do qual os serviços são prestados.»