CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL GEORGES COSMAS

apresentadas em 20 de Maio de 1999 *

I — Introdução

1. Com o presente pedido de decisão prejudicial, o Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos) solicita ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), que responda a uma questão prejudicial a respeito da interpretação do disposto no artigo 4.°, n.° 1, da 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 [1] (a seguir «Sexta Directiva»). Mais precisamente, o Tribunal de Justiça é solicitado a interpretar esta disposição, decidindo se o arrendamento de um imóvel por um sócio de uma sociedade civil a esta mesma sociedade constitui uma «actividade económica independente», susceptível de permitir que esse sócio, que tem como actividade económica exclusiva esse arrendamento, seja considerado sujeito ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») nos termos do disposto na directiva.

* Língua original: grego.

1 — JO L 145, p. 1.

II — O quadro legislativo

2. O âmbito de aplicação do sistema comum do IVA introduzido pela Sexta Directiva é definido no seu artigo 2.° nos seguintes termos:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

1. as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

2. as importações de bens.»

3. No artigo 4.° da mesma directiva, que se insere no título IV, que tem como epígrafe «Sujeitos passivos», estabelece-se:

«1. Por 'sujeito passivo' entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo indepen-

dente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade [2].

Sem prejuízo da consulta prevista no artigo 29.º, 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.

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

5....»

4. O artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva prevê, em princípio, a isenção de IVA dos arrendamentos de bens imóveis. Porém, o artigo 13.º, alínea a), C, autoriza os Estados-Membros a conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optarem pela tributação.

3....

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.

Como referem a Comissão [3] e o Governo neerlandês [4], em conformidade com estas disposições da Sexta Directiva, a legislação neerlandesa prevê a possibilidade de opção pela tributação em caso de arrendamento de imóveis como o que está em causa no processo principal.

2 — Esta nota só diz respeito à versão grega das presentes conclusões.

3 — V. o ponto 1 das observações.

4 — No ponto 5 das respectivas observações, o Governo neerlandês refere-se ao teor do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), da lei neerlandesa relativa ao IVA (Wet op de omzetbelasting 1968), ao qual se refere aliás também o despacho de reenvio do tribunal *a quo*.

III — Matéria de facto

5. J. Heerma, residente em Welsrijp, que tinha uma exploração agrícola, constituiu em 1 de Janeiro de 1994 com o seu cônjuge a sociedade J. Heerma/K. Heerma-Graanstra (a seguir «sociedade»), com sede em Welsrijp, para a qual transferiu os bens móveis da exploração agrícola e o valor económico dos restantes bens dessa exploração.

6. Por volta de Junho de 1994, J. Heerma iniciou a construção de um estábulo. Em 18 de Novembro de 1994 foi celebrado, relativamente a este estábulo, um contrato de arrendamento entre J. Heerma e a sociedade pelo período de seis anos, por uma renda anual de 12 000 NLG, com efeitos a partir de 1 de Novembro de 1994. Segundo refere o Governo neerlandês, este arrendamento foi validado em 23 de Dezembro de 1994 pela competente Câmara Agrícola (Grondmarker voor Friesland).

7. Segundo refere o tribunal de reenvio, por requerimento de 1 de Agosto de 1994 dirigido ao inspector dos impostos, foi apresentado por J. Heerma e pela sociedade um pedido conjunto de aplicação do artigo 11.°, n.° 1, alínea b), ponto 5, da lei de 1968 relativa ao imposto sobre o volume de negócios (com a redacção em vigor em 1994), por forma a serem excluídos da isenção de imposto sobre o volume de negócios.

Esse requerimento foi indeferido por despacho do inspector dos impostos de 14 de Outubro de 1994. A reclamação administrativa contra esta decisão foi igualmente indeferida por novo despacho do mesmo inspector.

O interessado recorreu desta última decisão para o Gerechtshof te Leeuwarden, que anulou este despacho e o despacho de indeferimento do pedido e declarou que o arrendamento do estábulo efectuado por J. Heerma em vigor desde 1 de Novembro de 1994 não estava isento de imposto sobre o valor acrescentado.

8. Concretamente, o Gerechtshof, na sua decisão de 4 de Outubro de 1994, entendeu que, nas circunstâncias existentes em relação a J. Heerma e ao estábulo, se tratava de um empresário que explorava um bem do seu património com o objectivo de dele retirar receitas com carácter de permanência, na acepção do artigo 7.° da lei de 1968 relativa ao imposto sobre o volume de negócios, e que, naquele caso concreto, se devia entender que o contrato de arrendamento não era afectado pelo facto de o locador ser sócio da sociedade arrendatária; não poderia assim ser dito a respeito de J. Heerma, relativamente a esse arrendamento, que não participava numa actividade económica devido ao laço que o ligava à sociedade.

9. Contra a decisão do Gerechtshof te Leeuwarden, interpôs recurso de anulação o Staatssecretaris van Financiën (secretário de Estado das Finanças). Alegou que o arrendamento do imóvel constituía na realidade um arrendamento de elementos próprios do património empresarial, que a actividade de J. Heerma se resumia ao arrendamento do imóvel à sociedade, pelo que se estaria perante actividades em circuito fechado, tudo isto tendo como consequência que não se trataria de uma participação numa actividade económica nem, por isso mesmo, de uma relação entre empresários.

10. O Hoge Raad der Nederlanden começou por declarar que a sociedade, como associação de pessoas singulares, embora sem personalidade jurídica, gozava de um esatatuto de facto como sociedade, desenvolvia de modo independente actividades económicas, devendo, por essa razão, ser considerada sujeito passivo do imposto na acepção do artigo 4.° da Sexta Directiva.

11. A seguir, o tribunal *a quo* admitiu que o arrendamento de um imóvel como o acima descrito devia ser considerado, à luz do acórdão do Tribunal de Justiça de 26 de Setembro de 1996, Enkler[5], como uma actividade económica, na acepção do n.° 2 do artigo 4.° da Sexta Directiva, uma vez que o Gerechtshof te Leeuwarden tinha considerado provado — e, tratando-se de matéria de facto, não estava em discussão no quadro do recurso de anulação — que o arrendamento tinha sido feito com o objectivo de obter receitas com carácter de permanência.

12. No entanto, o tribunal de reenvio observou que, nos fundamentos do recurso de anulação, tinha sido levantada a questão de saber se o n.° 1 do artigo 4.° tem o sentido de que, num caso como o ora em apreço, o arrendamento do imóvel, tendo em conta os laços que unem o locador ao arrendatário, deve ser havido como uma actividade económica exercida de modo independente ou se se deve entender que essa independência não existe; nesta última hipótese, tal poderia implicar que o sócio locador se confunde com a sociedade, de modo que só haveria um sujeito passivo do imposto, na acepção da referida disposição da directiva.

IV — A questão prejudicial

13. Com base nestes considerandos do despacho de reenvio, o Hoge Raad der Nederlanden submeteu ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 4.°, n.° 1, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que, se

5 — C-230/94, Colect., p. 4517.

uma pessoa tiver como única actividade económica a locação de um bem corpóreo à sociedade de que faz parte, essa locação, embora constituindo uma actividade económica, deve ser vista como realizada de modo não independente, porque o sócio deve ser considerado conjuntamente com a sociedade como um único sujeito passivo de imposto, na acepção do artigo 4.°, n.° 1?»

V — Resposta à questão prejudicial

14. Com a questão prejudicial, o tribunal de reenvio pede ao Tribunal de Justiça que esclareça se, num caso em que um sócio de uma sociedade civil dá em locação um bem corpóreo a essa sociedade, esta locação constitui uma «actividade económica' exercida de modo independente» na acepção do n.° 1 do artigo 4.° da Sexta Directiva — o que permitiria que fossem considerados sujeitos do imposto tanto a sociedade como o sócio locador — ou se, nesse caso, existe identidade entre o sócio e a sociedade — o que teria como consequência que a actividade não seria exercida de modo independente e, por conseguinte, que deveria entender-se que existe, no fundo, apenas um sujeito passivo de imposto.

15. Há que sublinhar desde já que, como refere o tribunal de reenvio e a Comissão, em direito neerlandês, uma sociedade civil como a que está em causa no processo principal, embora sem personalidade jurídica, como associação de pessoas singulares, goza de um estatuto de facto como sociedade, pode exercer de modo independente actividades económicas e ser considerada, por isso, como sujeito passivo do imposto na acepção do artigo 4.° da Sexta Directiva.

Como bem observa a Comissão, esta atitude da ordem jurídica neerlandesa não contraria nem a letra nem o espírito da Sexta Directiva. Por um lado, no artigo 4.°, n.° 1, da Sexta Directiva esclarece-se que é sujeito passivo do IVA «*qualquer pessoa*» que exerça, de modo independente, uma das actividades económicas a que se refere o mesmo artigo. Por outro, de acordo com a finalidade prosseguida pela Sexta Directiva, consistente em assegurar a maior neutralidade possível através de uma concepção lata de «sujeito passivo» do imposto, a jurisprudência do Tribunal de Justiça tem afirmado reiteradamente que o artigo 4.° da directiva tem um âmbito de aplicação muito lato[6]. A forma jurídica específica que reveste, em geral, uma pessoa, só por si, não exerce qualquer influência sobre a possibilidade de caracterizar essa pessoa como «sujeito passivo» do imposto. Por conseguinte, e mais precisamente, a existência de personalidade jurídica também não constitui uma condição *sine qua non* de caracterização de uma associação de pessoas como sujeito do imposto. Como nos termos do direito nacional essa associação de pessoas sem

6 — V., por exemplo, o acórdão de 4 de Dezembro de 1990, Van Tiem (C-186/89, Colect., p. I-4363, n.° 17).

personalidade jurídica pode, na realidade, desenvolver actividades económicas sujeitas a IVA nos termos do disposto no artigo 4.° da Sexta Directiva, de um ponto de vista orgânico, pode ser havida como «sujeito passivo» do imposto como qualquer outra pessoa que goze de personalidade jurídica.

16. É igualmente necessário sublinhar que, com razão, nem o tribunal de reenvio nem qualquer das partes interessadas contestaram a natureza «económica» do arrendamento do imóvel por J. Heerma à sociedade civil de que é sócio.

O Tribunal de Justiça, que faz uma interpretação muito lata das expressões «actividade económica» e «exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo» [7] utilizadas no artigo 4.° da Sexta Directiva [8], desde que se prove que são exercidas «com o fim de auferir receitas com carácter de permanência» [9], declarou que «a locação de bens corpóreos constitui uma forma de exploração desses bens, que deve ser qualificada como 'actividade económica', na acepção do artigo 4.°, n.° 2, da Sexta Directiva, se essa actividade for exercida com o fim de auferir receitas com carácter de permanência» [10]. Assim, para determinar se a locação em causa de um bem corpóreo é efectuada com o objectivo de dela retirar receitas com carácter de permanência, o Tribunal declarou que «compete ao órgão jurisdicional nacional apreciar o conjunto dos dados do caso concreto» [11] e, em especial, no que se refere à apreciação da natureza do bem e às condições da sua exploração [12].

7 — V. o acórdão Van Tiem, já referido na nota 6, no qual o Tribunal declarou que «o artigo 4.° da Sexta Directiva confere um âmbito de aplicação muito lato ao imposto sobre o valor acrescentado, englobando todos os estádios da produção, da distribuição e da prestação de serviços» (n.° 17).

8 — Quanto ao nexo entre estas duas expressões e, mais precisamente, quanto ao facto de que a «exploração de bens corpóreos ou incorpóreos» constante do segundo parágrafo do n.° 2 do artigo 4.° da Sexta Directiva constitui uma aplicação específica e não uma excepção do conceito de «actividade económica» a que se refere o primeiro parágrafo do mesmo número, v. o acórdão Enkler, já referido na nota 5 (n.° 22) e as conclusões que apresentei nesse processo (n.os 12 a 14).

9 — Como foi sublinhado no acórdão Van Tiem, já referido na nota 6, «o conceito de 'exploração'... refere[-se], em conformidade com as exigências do princípio da neutralidade do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, a todas as operações, seja qual for a sua forma jurídica, que visam retirar do bem em questão receitas com carácter de permanência» (n.° 18). Quanto à necessidade de verificar se uma actividade é exercida com alguma estabilidade e continuidade, v. também as conclusões que apresentei no processo Enkler, já referido na nota 5 (n.° 15). Assim, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, não constituem actividades económicas que confiram a quem efectua essas operações a qualidade de sujeito do imposto «a simples aquisição e detenção de obrigações que não sirvam outra actividade empresarial, bem como a fruição de rendimentos delas resultante...» (v. o acórdão de 6 de Fevereiro de 1997, Harnas & Helm, C-80/95, Colect., p. I-745, n.° 20), nem a mera titularidade e posse de participações sociais. «A mera tomada de participações no capital de outras empresas não constitui a exploração de um bem com o fim de auferir receitas com carácter de permanência, uma vez que o eventual dividendo, fruto dessa participação, resulta da mera propriedade do bem» (v. o acórdão de 20 de Junho de 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Colect., p. I-3111, n.° 13). O Tribunal também já declarou que a percepção de dividendos, como não constitui a contrapartida de qualquer actividade económica, na acepção da Sexta Directiva, não cabe no âmbito de aplicação do IVA (v., a este respeito, o acórdão de 22 de Junho de 1993, Sofitam, C-333/91, Colect., p. I-3513, n.° 13).

10 — V. o acórdão Enkler, já referido na nota 5, n.os 21 e 22. O Tribunal de Justiça declarou igualmente que «o facto de o proprietário de um bem imóvel constituir a favor de um terceiro um direito de superfície sobre esse bem deve ser considerado uma exploração do bem se esta constituição for feita, mediante remuneração, para um período determinado. Esta condição deve ser considerada preenchida quando, como no caso referido no processo principal, o direito de superfície é constituído por dezoito anos, em troca de uma remuneração anual» (v. o acórdão Van Tiem, já referido na nota 6, n.° 19).

11 — V. o acórdão Enkler, já referido na nota 5, n.° 30.

12 — V. o acórdão Enkler, já referido na nota 5 (n.os 23 a 29).

No caso ora em apreço, dado que, como refere o tribunal de reenvio, o tribunal nacional que era competente para a apreciação da matéria de facto (ou seja, o Gerechtshof te Leeuwarden, cuja apreciação da matéria de facto, como refere o despacho de reenvio, não é objecto de fiscalização no quadro do recurso de anulação pelo tribunal *ad quem*) considerou que o arrendamento em causa no processo principal foi efectuado com o propósito de dele retirar receitas com carácter de permanência, tem que se admitir que o arrendamento do estábulo em causa, que foi celebrado por um período de seis anos por uma renda anual de 12 000 NLG, foi correctamente considerado pelo tribunal de reenvio e por todos os interessados como uma actividade económica na acepção do n.º 2 do artigo 4.º da Sexta Directiva.

17. Resulta destas observações que, de facto, a questão que se põe no presente processo é a de saber se essa actividade económica é desenvolvida «de modo independente», na acepção em que a expressão é utilizada no artigo 4.º da Sexta directiva.

18. No n.º 1 do artigo 4.º da Sexta Directiva, o sentido da expressão «de modo independente» não é definido mais explicitamente. Deve, porém, ter-se por assente que: em primeiro lugar, baseando-nos na formulação do número na sua totalidade, vemos que a «independência» não caracteriza, em geral, o regime jurídico ou a profissão da pessoa que exerce uma actividade económica, mas as condições concretas em que essa actividade é exercida; em segundo lugar, como o exercício «de modo independente» da actividade económica constitui um pressuposto da caracterização de uma pessoa como «sujeito passivo» do imposto, o sentido da expressão «de modo independente», tal como, aliás, o sentido mais geral de «sujeito passivo» do imposto, não depende nem dos objectivos nem dos resultados dessa actividade [13]; em terceiro lugar, em consonância com a finalidade prosseguida pela Sexta Directiva, que consiste em assegurar a maior neutralidade possível na tributação, tem que se admitir que o sentido da expressão «de modo independente» com referência ao exercício de uma actividade económica requer uma interpretação lata, tal como acontece com o sentido mais geral de «sujeito passivo» do imposto [14].

19. A necessidade de uma interpretação lata resulta, aliás, também do disposto no n.º 4 do artigo 4.º da Sexta Directiva. Nesta disposição, procede-se à definição pela negativa da expressão «de modo independente» utilizada no n.º 1 do mesmo artigo. Mais precisamente, define-se sucessivamente um caso em que está excluída a existência de independência jurídica [alínea a)] e um caso em que, excepcionalmente, se permite que sejam consideradas como um único sujeito do imposto duas pessoas que são independentes entre elas de um ponto de vista jurídico, mas não nos planos financeiro, económico ou de organização [alínea b)].

13 — V., a este propósito, o acórdão Enkler, já referido na nota 2, n.º 25: «... como resulta do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva, o fim ou o resultado da actividade, enquanto tais, são irrelevantes para a determinação do âmbito de aplicação da Sexta Directiva».

14 — V. *supra*, n.º 15 das presentes conclusões.

20. Tendo em conta o que acima se disse, antes de se analisar a actividade económica em causa no processo principal com base nas observações gerais feitas a propósito do n.º 1 do artigo 4.º, convém verificar se essa actividade pode estar abrangida no âmbito de aplicação de um dos dois parágrafos do n.º 4 do mesmo artigo.

21. Nos termos do primeiro parágrafo do n.º 4 do artigo 4.º da Sexta Directiva, a expressão «de modo independente» é definida pela negativa, no sentido de que «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» [15].

É óbvio que o sócio de uma sociedade civil que arrenda a essa sociedade um imóvel não é assalariado, nem esse arrendamento do imóvel constitui uma «relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal». Por conseguinte, a única questão que se pode colocar é a de saber se, no presente caso, o contrato de arrendamento entre um sócio de uma sociedade civil e esta mesma sociedade constitui uma relação jurídica que, em qualquer caso, cria um vínculo de subordinação de intensidade semelhante àquela que deriva de uma relação de trabalho subordinada entre uma pessoa e o seu empregador [16].

15 — A Segunda Directiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO 1967, 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6, a seguir «Segunda Directiva»), no seu Anexo A, ponto 2, esclarece: «*Ad artigo 4.º*», n.º 4, primeira frase: «A expressão 'de modo independente' tem como objectivo, em especial, excluir da tributação os assalariados vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho».
É de notar que no texto da Sexta Directiva já não figura a expressão «em especial», sem que tal signifique, porém, na minha opinião, que a definição pela negativa em causa da expressão «de modo independente» tenha deixado de ser indicativa.

16 — Quanto à definição destes vínculos, v. o acórdão de 25 de Julho de 1991 Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Colect., p. I-4247), em que estavam em causa actividades como as de cobradores encarregados da cobrança de impostos locais em Espanha. Neste acórdão, o Tribunal declarou que: em primeiro lugar, no que se refere às condições de trabalho, não existia vínculo de subordinação, uma vez que os cobradores de impostos exerciam e organizavam de modo autónomo, dentro dos limites fixados pela lei, os meios em pessoal e em material necessários ao exercício das suas actividades (n.º 11); em segundo lugar, que, no que se refere às condições de remuneração, não existia vínculo de subordinação, uma vez que essas pessoas suportavam o risco económico da sua actividade; em terceiro lugar, que o critério decisivo era o da responsabilidade que decorria das relações contratuais estabelecidas por essas pessoas no exercício da sua actividade, bem como a sua responsabilidade pelos prejuízos causados a terceiros. Assim, como afirmou, o advogado-geral G. Tesauro nas conclusões que apresentou neste mesmo processo, «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» (n.º 6).
V. igualmente o acórdão de 26 de Março de 1987, Comissão/Países Baixos, 235/85, Colect., p. 1471, n.º 14: «... é 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.º, n.º 4».

Independentemente da questão de saber se é ou não lícita a possibilidade de aplicar por analogia esta disposição no caso de um contrato de arrendamento [17], é igualmente evidente que, como bem observam a Comissão e o Governo alemão, um contrato de arrendamento como o que está em causa no processo principal não estabelece entre os contratantes laços de subordinação semelhantes aos decorrentes do trabalho assalariado ou de outra relação jurídica laboral que crie laços de subordinação em matéria de trabalho e remuneração e de responsabilidade do empregador.

Com efeito, o contrato de arrendamento do imóvel em causa no processo principal parece dar origem a uma relação jurídica no quadro da qual J. Heerma exerce uma actividade económica de locador, em proveito próprio e sob responsabilidade própria, não recebe instruções ou ordens da sociedade arrendatária e assume o risco económico e a responsabilidade de arrendar. Aliás, não resulta dos autos que a relação de participação social que liga o locador à arrendatária crie, no quadro das condições em que se exerce a actividade económica que nos interessa, isto é, na relação contratual de arrendamento [18], laços de subordinação jurídica na acepção do primeiro parágrafo do n.º 4 do artigo 4.º da Sexta Directiva.

Resulta do que acima fica dito, portanto, que está fora de causa a sujeição dos factos em causa no processo principal ao disposto no primeiro parágrafo do n.º 4 do artigo 4.º da Sexta Directiva.

ν

22. Nos termos do segundo parágrafo do n.º 4 do artigo 4.º da Sexta Directiva «Sem prejuízo da consulta prevista no artigo 29.º, 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» [19]. Aliás, os Países Baixos já satisfizeram estes requisitos e podem

17 — À primeira vista, essa aplicação por analogia poderia ser considerada contrária ao facto de a previsão de exercício de uma actividade económica de modo não independente, constante do primeiro parágrafo do n.º 4 do artigo 4.º da Sexta Directiva, dever, por constituir uma definição pela negativa do conceito de «sujeito passivo» do imposto, ser interpretada em termos estritos. Julgo, porém, que essa aplicação analógica pode legitimamente ser aceite como interpretação autónoma da expressão «de modo independente» utilizada no n.º 1 do mesmo artigo, dado que essa definição negativa parece ter valor indicativo. V. *supra* na nota n.º 15.

18 — Como já referi, o esclarecimento do que significa o modo independente de exercício de uma actividade económica por quem é chamado a verificar se podem ser considerados «sujeitos passivos» do imposto, na acepção da Sexta Directiva, não se refere em geral ao regime jurídico por que se rege essa pessoa, mas apenas às condições concretas em que a actividade em causa é exercida. V. *supra*, n.º 18 das presentes conclusões.

19 — No seu Anexo A, a Segunda Directiva, ponto 2, «*Ad artigo 4.º*», quarto parágrafo, segundo período, estabelecia: «...tal expressão [isto é, 'de modo independente'] permite aos Estados-Membros não considerar sujeitos passivos distintos, mas um único sujeito passivo, as pessoas que, embora juridicamente independentes, estão organicamente vinculadas entre si por relações económicas, financeiras e de organização. O Estado-Membro que tencione adoptar tal regime procederá à consulta prevista no artigo 16.º»

fazer um uso geral da faculdade prevista por este artigo [20].

Segundo a Comissão, no presente processo, não se põe a questão do uso dessa faculdade, por duas razões: por um lado, porque a sociedade civil não tem personalidade jurídica, nem sequer independência jurídica e, por outro, porque o Governo neerlandês não invocou a existência de uma unidade fiscal nos termos do citado artigo.

Quanto ao primeiro ponto das observações da Comissão, parece-me que não é pertinente que se invoque a falta de personalidade jurídica para estabelecer, no presente caso, a inexistência de independência jurídica. O facto de, segundo o direito neerlandês, uma sociedade civil constituir uma entidade susceptível de celebrar validamente um contrato de arrendamento [21] confere-lhe a independência jurídica necessária para que se possa colocar formalmente a questão da eventual subordinação no plano financeiro, económico e organizacional.

O segundo ponto das observações da Comissão já apresenta, porém, maior interesse. O facto de a administração neerlandesa não ter invocado o disposto no segundo parágrafo do n.º 4 do artigo 4.º da Sexta Directiva parece justificar, com efeito, a impossibilidade de aplicação deste artigo, por dois motivos: em primeiro lugar, porque recai sobre a administração neerlandesa o ónus específico de invocação e prova de que estão reunidos os pressupostos da excepção introduzida por esse artigo; em segundo lugar, porque, em direito neerlandês, para que duas pessoas possam ser consideradas como um só sujeito passivo de IVA, devido à sua unicidade para efeitos fiscais, a existência dessa unicidade deve resultar de um acto formal anterior da autoridade fiscal e não pode ser fruto da interpretação *a posteriori* das condições concretas em que uma actividade económica é exercida por essas pessoas [22].

Resulta do que fica dito que está igualmente fora de causa sujeitar os factos do processo principal à excepção do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Directiva. Resta-nos, portanto, examinar esses factos à luz da interpretação geral do conceito «de modo independente», na acepção em que é utilizado no n.º 1 do artigo 4.º da directiva.

23. No quadro desta interpretação, a Comissão, baseando-se no espírito e na

20 — V. as conclusões do advogado-geral W. Van Gerven relativas ao acórdão Polysar Investments Netherlands, já referido na nota 9, n.º 7. V. igualmente o primeiro relatório da Comissão ao Conselho sobre o funcionamento do sistema comum de IVA, 13 de Setembro de 1983 [Doc COM (83) 426 final, pp. 10 e 11].
Quanto à mesma faculdade sob o regime da Segunda Directiva, v. o acórdão de 12 de Junho de 1979, Van Paassen e Denkavit Dienstbetoon (181/78 e 229/78, Recueil, p. 2063).

21 — V. *supra*, n.º 10 das presentes conclusões.

22 — V., por exemplo, Boomsma A., et alii (edited by) Ernst & Young, VAT in Europe, London, Sweet & Maxwell, 1989, p. 146.

finalidade da excepção introduzida pelo segundo parágrafo do n.º 4 do artigo 4.º da Sexta Directiva [23], salienta designadamente que J. Heerma e a sociedade não devem ser considerados como um só sujeito de imposto, por aplicação do disposto na Sexta Directiva, por não existir probabilidade de violação ou abuso de direito com o objectivo de fraude ou de evasão fiscal [24].

24. Vale a pena sublinhar a respeito desta observação, em primeiro lugar, que nem o Tribunal dispõe dos elementos necessários para verificar — ainda que pela negativa — essa probabilidade, nem o carácter vinculativo da resposta do Tribunal às questões prejudiciais colocadas depende do esclarecimento dessa probabilidade.

Não resulta do despacho de reenvio que, no caso do processo principal, se levante um problema de simplificação administrativa ou de provável abuso de aplicação das disposições da Sexta Directiva por J. Heerma e pela sociedade, dado que as relações entre membros da mesma família ou do mesmo agregado familiar não constituem, por si só, prova suficiente de fraude ou de evasão fiscal [25]. Aliás, nem o tribunal de reenvio pede ao Tribunal de Justiça que se pronuncie sobre tal questão, nem lhe comunicou, como salienta o Governo alemão, todos os elementos de facto e de direito nacional pertinente necessários a essa pronúncia [26].

Parece, pois, necessário recordar que, segundo a jurisprudência do Tribunal, «compete apenas aos órgãos jurisdicionais nacionais que foram solicitados a decidir e que têm a responsabilidade da decisão judicial a proferir, apreciar, face às particularidades de cada processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial que os coloque em condições de proferir a sua decisão como a pertinência das questões que colocam ao Tribunal» [27].

Compete, portanto ao tribunal nacional, que melhor conhece os factos da causa e os detalhes da legislação neerlandesa, examinar, em primeiro lugar, submetendo, se necessário for, ao Tribunal de Justiça uma questão prejudicial, se existe abuso de

23 — A Comissão refere-se ao considerando respeitante ao artigo 4.º da sua proposta inicial da Sexta Directiva IVA, de 20 de Junho de 1973 (*Bulletin des Communautés Européennes*, Suplemento 11/73, p. 8). Afirmava-se nesse considerando que o facto de se considerar como um único sujeito passivo, com base nesse artigo, empresas juridicamente independentes tinha como objectivo quer a simplificação administrativa, quer o impedimento de determinados abusos (por exemplo, a divisão de uma empresa por muitos sujeitos passivos do imposto com o objectivo de beneficiar de um regime especial).

24 — V. as observações da Comissão, ponto 16.

25 — V. a este propósito o acórdão de 29 de Maio de 1997, Skripalle (C-63/96, Colect., p. I-2847, n.ºs 24 a 26).

26 — Por exemplo, não esclarece suficientemente se a sociedade em causa (uma exploração agrícola) está sujeita — e em que termos — ao regime comum dos agricultores sujeitos a taxa fixa.

27 — V. particularmente os acórdãos de 16 de Julho de 1992, Asociación Española de Banca Privada (C-67/91, Colect., p. I-4785, n.ºs 25 e 26), de 3 de Março de 1994, Eurico Italia e o. (C-332/92, C-333/92 e C-335/92, Colect., p. I-711, n.º 17), de 18 de Junho de 1991, Piageme (C-369/89, Colect., p. I-2971, n.º 10), de 8 de Novembro de 1990, Gmurzynska-Bscher (C-231/89, Colect., p. I-4003, n.º 19), de 16 de Julho de 1992, Lourenço Dias (C-343/90, Colect., p. I-4673, n.º 15), de 6 de Julho de 1995, Bp Soupergaz, C-62/93 (Colect., p. I-1883, n.º 10), e de 15 de Junho de 1995, Zabala Erasun e o. (C-422/93 a C-424/93, Colect., p. I-1567, n.º 14).

fraude ou evasão fiscal, que afecte o modo independente de exercício da actividade económica em causa [28].

25. Julgo, contudo, relativamente a esta observação da Comissão, que, de qualquer modo, no quadro da interpretação geral da expressão «de modo independente», na acepção em que é utilizada no n.º 1 do artigo 4.º da Sexta Directiva, não seria correcto analisar a problemática da excepção prevista no segundo parágrafo do n.º 4 do artigo 4.º da Sexta Directiva, desvestida dos requisitos formais e substanciais fixados pelas disposições nacionais desse Estado. Por um lado, o facto de o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, com um objectivo de simplificação administrativa e para evitar eventuais abusos, *deixar ao critério dos Estados-Membros* a consideração como um só sujeito passivo do imposto de duas pessoas que são juridicamente independentes mas que estão estreitamente ligadas no plano financeiro, económico e de organização, significa que, segundo esta directiva, a existência dessa espécie de laços entre duas pessoas não anula necessária e automaticamente o carácter independente da actividade económica desenvolvida por essas pessoas. Por outro lado, colocar a problemática do disposto no segundo parágrafo do n.º 4 do artigo 4.º da Sexta Directiva no quadro da interpretação geral da expressão «de modo independente» constituiria, no fundo, uma interpretação extensiva da disposição em causa. Ora, este tipo de interpretação não é compatível com o facto de que essas disposições definem pela negativa a expressão «de modo independente» utilizada no n.º 1 do mesmo artigo e que é susceptível de interpretação lata [29].

26. Assim, no quadro da interpretação geral da expressão em causa, julgo que no caso do processo principal, com base no sentido das disposições aplicáveis da Sexta Directiva, não é possível contestar o concreto exercício «de modo independente» da actividade económica de arrendamento do estábulo, pelo simples facto de esse arrendamento ser feito pelo sócio de uma sociedade civil a esta mesma sociedade.

27. Contribui para esta conclusão o facto de o contrato de arrendamento em causa ter sido celebrado entre duas pessoas que juridicamente não coincidem. Como ambos os contratantes constituem entidades jurídicas separadas, capazes, segundo o direito neerlandês, de celebrarem um contrato de arrendamento válido, o acto jurídico entre elas celebrado foi-o de modo juridicamente independente e cria, em princípio, entre elas direitos e obrigações tais como os que criaria entre terceiros contratantes que não estivessem paralelamente ligados pela relação de participação na sociedade acima referida. Além disso, o facto de J. Heerma contratar com uma sociedade, da qual ele

28 — Cabe aliás também ao juiz nacional esclarecer as questões de direito nacional colocadas pela Comissão na introdução das suas observações, isto é, a questão de saber em que casos é que a acção de um sócio vincula a sociedade de que faz parte e a de saber se o regime de bens adoptado pelo recorrente e pelo seu cônjuge afecta a qualidade jurídica das partes interessadas em relação ao bem imóvel ou a validade do contrato de arrendamento deste.

29 — V. *supra*, n.º 18 das presentes conclusões.

próprio é sócio, mas na qual, como refere o próprio Governo neerlandês, não é o único responsável por esses laços contratuais, não justifica a tese de que J. Heerma, ao arrendar o estábulo à dita sociedade, arrendou no fundo um bem patrimonial próprio da sociedade.

28. Paralelamente, como bem observa a Comissão, cada pessoa singular tem o direito de constituir sociedades ou pessoas colectivas e nada impede essas pessoas singulares, as sociedades ou as pessoas colectivas de fornecerem serviços ou bens a familiares e de estarem, simultaneamente, sujeitas ao IVA. Esta constatação decorre também indirectamente da fundamentação do acórdão Skripalle [30], na qual o Tribunal, admitindo que as relações entre membros da mesma família ou do mesmo agregado familiar não constituem, por si só, um elemento suficiente de prova de fraude ou evasão fiscal, parece *a fortiori* acolher a tese de que é possível sujeitar a IVA essas relações.

29. Por outro lado, J. Heerma, actuando como locador de um imóvel da sua propriedade, exerce uma actividade que manifestamente não diz respeito à administração ou representação da sociedade em que participa, visto que actua como locador em nome próprio e não como órgão da sociedade [31]. Por conseguinte, embora incumba ao órgão jurisdicional nacional, que melhor conhece o direito nacional e os factos pertinentes do caso, definir quais são os casos em que as acções de um sócio contam, de um ponto de vista orgânico, como actos da sociedade em que participa e, por conseguinte, devem ser contabilizadas por conta desta, o laço social existente, no presente caso, não parece influenciar o contrato de arrendamento celebrado nos termos referidos de tal modo que o arrendamento não possa ser considerado como juridicamente independente da qualidade do locador como sócio da sociedade.

30. Inversamente, a actividade de arrendamento do imóvel em causa à sociedade não pode, em princípio, ser havida como entrada de J. Heerma no capital da referida sociedade no quadro da relação de sociedade. J. Heerma, ao arrendar o estábulo pela renda acordada anual de 12 000 NLG, explora esse mesmo imóvel com o intuito de daí retirar receitas de carácter permanente. Em consequência, como poderia fazê-lo qualquer terceiro, efectua uma prestação à sociedade a título particularmente oneroso, na acepção do artigo 2.º da Sexta Directiva, e não uma prestação que seja compensada pela participação nos lucros e perdas dessa sociedade.

31. Resulta de quanto acima foi dito que o imbricamento entre um contrato de arrendamento e a qualidade de sócio, como o que ocorre no caso do processo principal, não parece, em princípio, impor que se considere que esse arrendamento, apesar de constituir uma actividade económica, não foi celebrado de modo independente, o que teria como consequência a necessidade de considerar o sócio locador em conjunto com a sociedade arrendatária como um só sujeito de imposto na acepção do n.º 1 do artigo 4.º da directiva.

30 — Já referido na nota 25.

31 — V. também a este respeito as conclusões do advogado-geral W. Van Gerven relativas ao acórdão Polysar Investments Netherlands, já referido na nota 9, n.º 6.

VI — Conclusão

32. À luz das considerações acima expostas, julgo que o Tribunal deve responder da seguinte forma à questão prejudicial que lhe foi submetida pelo Hoge Raad der Nederlanden:

«O artigo 4.°, n.° 1, 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, deve ser interpretado no sentido de que o facto de uma pessoa ter como única actividade económica o arrendamento de um bem corpóreo à sociedade de que é sócio não tem, por si só, como consequência que esse arrendamento, apesar de constituir uma actividade económica, deva ser considerado como não tendo sido celebrado de modo independente, o que teria como efeito que esse sócio deveria ser havido em conjunto com a sociedade como um só sujeito de imposto na acepção do artigo 4.°, n.° 1.»