

Edição provisória

CONCLUSÕES DA ADVOGADA?GERAL

JULIANE KOKOTT

apresentadas em 13 de julho de 2023 (1)

Processo C?288/22

TP

contra

Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Administração dos Registos, do Património e do IVA)

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Tribunal de Primeira Instância do Luxemburgo, Luxemburgo)]

«Reenvio prejudicial – Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/EU – Operações tributáveis – Sujeito passivo – Conceito de atividade económica independente – Abordagem tipológica – Atividades de um membro de um conselho de administração de uma pessoa coletiva – Princípio da neutralidade da forma jurídica»

I. Introdução

1. O presente pedido de decisão prejudicial suscita a questão, respondida de forma muito diferente entre os Estados?Membros da União (2), de saber se a remuneração de um conselho de administração de uma sociedade pela sua atividade *enquanto parte de um órgão de uma pessoa coletiva* representa uma remuneração de uma atividade económica independente, para efeitos da legislação em matéria de IVA. Embora a maioria dos Estados?Membros considere que tal remuneração não constitui uma remuneração de uma atividade económica independente, o contrário sucede, no geral, sob determinadas condições, em seis Estados?Membros e, aliás, desde 2016 (3), igualmente, num Estado?Membro (Luxemburgo). Com efeito, no Luxemburgo, o membro do órgão social encontra?se obrigado a entregar o IVA e a faturá?lo à pessoa coletiva de cujo órgão faz parte.

2. Nesta medida coloca?se, por um lado, de novo (4) a questão de saber se a atividade exercida por um órgão social a título oneroso deverá ser considerada uma atividade económica independente. Tal questão foi respondida (em sentido negativo) em processos anteriores apenas quanto a um membro do conselho fiscal e a um gerente, mas não quanto a um membro do conselho de administração.

3. Por outro lado, coloca-se a questão do alcance do princípio da neutralidade da forma jurídica no âmbito da legislação relativa ao IVA. A pessoa em causa auferir a remuneração apenas por ter agido na qualidade de parte de um órgão da pessoa coletiva (um outro sujeito passivo). A existência de tais órgãos é imposta por lei em diversas formas societárias. Os sujeitos passivos a quem seja permitido prescindir da existência do referido órgão não se encontram obrigados a suportar tal carga fiscal em matéria de IVA.

4. Nesta medida, a carga fiscal em matéria de IVA de uma empresa varia em função da forma jurídica por esta escolhida. Em princípio, o sujeito passivo (neste caso, a pessoa coletiva) pode libertar-se do IVA suportado através da dedução do imposto pago a montante. Contudo, nem todos os sujeitos passivos têm direito à dedução total do imposto pago a montante. Por conseguinte, esta questão reveste-se de especial relevância, sobretudo para os sujeitos passivos que efetuam (igualmente) operações isentas a jusante. No caso em apreço, a sujeição a imposto da atividade de um membro do seu órgão implica um custo adicional e definitivo.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

5. O quadro jurídico do direito da União é determinado pela Diretiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA») (5).

6. O artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA define «sujeito passivo» do seguinte modo:

«Entende-se por “sujeito passivo” qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende-se por “atividade económica” qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.»

7. O artigo 10.º da Diretiva IVA, referente aos «trabalhadores assalariados e outras pessoas», dispõe:

«A condição de a atividade económica ser exercida de modo independente, tal como referido no n.º 1 do artigo 9.º, 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.»

B. Direito luxemburguês

8. O Luxemburgo transpõe a Diretiva IVA através da Lei de 12 de fevereiro de 1979, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado. O artigo 4.º, n.º 1, da referida lei prevê que se entende por sujeito passivo qualquer pessoa que realize operações no âmbito de uma atividade económica geral, de modo independente e regular, seja qual for o fim, o resultado e o lugar dessa atividade.

III. Matéria de facto e processo de reenvio prejudicial

9. O advogado TP (a seguir «TP») é membro do conselho de administração de várias sociedades anónimas de direito luxemburguês (6). Enquanto membro desses órgãos, participa

nas decisões relativas à prestação de contas, à política de riscos e à estratégia a prosseguir por cada grupo, bem como na elaboração de propostas a apresentar às assembleias gerais.

10. A gestão corrente de duas das sociedades é assegurada por um comité executivo composto por gerentes encarregados dessa função ou diretores executivos. A atividade das duas outras sociedades não carece de um comité executivo.

11. Segundo TP, o princípio consagrado no artigo 441.º da Loi concernant les sociétés commerciales (Lei relativa às sociedades comerciais) prevê que «não existe responsabilidade pessoal dos membros do conselho de administração no que respeita às obrigações da sociedade». A responsabilidade pessoal do membro do conselho de administração verifica-se apenas no caso de o membro exceder manifestamente os limites da ação que lhe é permitida, sendo a violação dissociável da função que lhe está associada.

12. Acresce que a execução das decisões da sociedade é, na maioria, confiada a funcionários da sociedade e não individualmente a membros do conselho de administração. Caso os membros do conselho de administração exercessem funções individuais à margem da atividade do órgão colegial e fossem remunerados por tais atividades específicas, agiriam numa qualidade diferente da de um membro desse órgão. Em contrapartida, o conselho de administração discutiria coletivamente possíveis opções e tomaria decisões, podendo a posição do membro em causa ser diametralmente oposta à do órgão colegial.

13. TP considera que as suas remunerações enquanto membro do conselho de administração não estão sujeitas a IVA. Alega que a sua atividade não é exercida a título independente, mas, sim, enquanto membro de um órgão colegial. Tal órgão representaria a pessoa coletiva, pelo que considerar-se-ia que o serviço prestado coletivamente seria prestado pela própria empresa.

14. Em 28 de julho de 2020, a Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Administração dos Registos, do Património e do IVA, Luxemburgo) (a seguir «Administração Fiscal») sujeitou a IVA as remunerações auferidas em 2019 por TP, enquanto membro do conselho de administração. Por Decisão de 23 de dezembro de 2020, a tributação foi confirmada com o fundamento de que um membro do conselho de administração de uma sociedade exerce uma atividade económica independente, uma vez que a mesma tem carácter duradouro e é exercida contra o pagamento de uma remuneração.

15. Segundo a Administração Fiscal, o carácter duradouro resulta do facto de os membros do conselho de administração serem nomeados por mandato com duração até seis anos. TP auferiu remunerações deliberadas pela assembleia geral dos acionistas, sob proposta do conselho de administração. A remuneração paga igualmente, em parte, sob a forma de direitos implicaria que os membros do conselho de administração, ainda que não fossem acionistas, tivessem interesse na boa execução dos negócios da sociedade. O Acórdão de 13 de junho de 2019, IO (Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) – Atividade de um membro de um conselho fiscal), C-420/18, EU:C:2019:490, invocado por TP circunscreve-se à atividade de um membro de um conselho fiscal de uma fundação de direito neerlandês no contexto precisado pelo órgão jurisdicional de reenvio, não sendo transponível para o presente caso.

16. Em 26 de janeiro de 2021, TP interpôs recurso do aviso de liquidação, pedindo a sua anulação. O órgão jurisdicional competente (Tribunal de Primeira Instância, Luxemburgo) sublinha que, na falta de informação precisa sobre as sociedades e as remunerações por estas pagas, presume que os direitos de TP provêm do lucro das sociedades anónimas de direito luxemburguês de cujo conselho de administração é membro e que tais direitos lhe foram atribuídos por deliberação da assembleia geral de acionistas. O referido órgão jurisdicional suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça, no âmbito do processo de reenvio

prejudicial previsto no artigo 267.º TFUE, as duas questões seguintes:

1. Uma pessoa singular, membro do Conselho de Administração de uma sociedade anónima de direito luxemburguês, exerce uma atividade “económica” na aceção do artigo 9.º da [Diretiva IVA] e, mais precisamente, deve considerar-se que as percentagens dos lucros auferidas por essa pessoa são uma retribuição obtida em contrapartida dos serviços prestados a essa sociedade?

2. Uma pessoa singular, membro do Conselho de Administração de uma sociedade anónima de direito luxemburguês, exerce a sua atividade de “modo independente” na aceção dos artigos 9.º e 10.º da [Diretiva IVA]?

17. No processo perante o Tribunal de Justiça, TP, o Grão-Ducado do Luxemburgo, a República Checa e a Comissão Europeia apresentaram observações, tendo igualmente participado, com exceção da República Checa, na audiência realizada em 17 de maio de 2023.

IV. Apreciação jurídica

A. Quanto às questões prejudiciais e ao decurso da análise

18. As duas questões prejudiciais, que devem ser analisadas em conjunto, suscitam a questão de saber se a remuneração de um conselho de administração pela sua atividade enquanto parte de um órgão de uma pessoa coletiva constitui a remuneração de uma atividade económica independente, na aceção do artigo 9.º da Diretiva IVA.

19. Por conseguinte, coloca-se, de novo (7), a questão de saber quando deverá a atividade remunerada de um órgão de uma pessoa coletiva ser considerada uma atividade económica e quando deverá considerar-se que a mesma é exercida de forma independente. Ambas as questões conduzem a que a pessoa que atua deva ser considerada sujeito passivo obrigado a cobrar e a entregar o IVA (v. a este respeito B. *infra*).

20. Na análise desta questão, deve ter-se em conta o facto de as pessoas coletivas só poderem agir por intermédio dos seus órgãos. Se o facto de agir enquanto órgão fosse suficiente para concluir pela existência de uma atividade económica independente da pessoa coletiva, as pessoas coletivas que não tivessem o direito de deduzir o imposto pago a montante estariam sujeitas a IVA adicional, que teriam de suportar apenas em razão da forma jurídica. Tal diz respeito, em especial, a empresas que realizam operações isentas a jusante (tais como ao hospitais, as empresas de arrendamento de habitação, a banca e as seguradoras).

21. Uma empresa que assuma uma forma jurídica em que seja permitido prescindir da existência desse órgão não estaria obrigada a suportar o referido IVA nem a repercuti-lo nos consumidores finais. Assim, a resposta à questão suscitada acima diz, igualmente, respeito ao princípio da neutralidade da forma jurídica no âmbito da legislação relativa ao IVA (v., a este respeito, C., *infra*).

B. O membro de um conselho de administração enquanto sujeito passivo

1. Abordagem tipológica para efeitos de determinação do sujeito passivo

22. O membro de um conselho de administração apenas poderá ser considerado sujeito passivo, na aceção do artigo 9.º da Diretiva IVA, se, no âmbito dessa atividade enquanto membro, exercer, nos termos do n.º 1, primeiro parágrafo, uma «atividade económica de modo independente, seja qual for o seu lugar, fim ou resultado». O artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA especifica os casos em que em que uma atividade é considerada uma «atividade

económica». Se estiverem preenchidos os requisitos do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, a pessoa em causa é considerada sujeito passivo.

23. A este respeito, o artigo 10.º da Diretiva IVA clarifica somente que os assalariados não devem ser considerados simultaneamente sujeitos passivos. Este efeito declarativo – a Comissão, nas suas observações escritas, fala em precisão – resulta, desde logo, da redação segundo a qual o exercício independente da atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA exclui tais pessoas da tributação. Por conseguinte, a questão de direito objeto de decisão restringe-se a saber se os requisitos do artigo 9.º, n.º 1 se encontram verificados. A relação de subordinação mencionada no artigo 10.º da Diretiva IVA constitui, portanto, apenas um critério que importa examinar no âmbito da apreciação sobre desse estamos perante uma atividade económica independente, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

24. Nos termos do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, o conceito de «atividades económicas» que devem ser exercidas de modo independente abrange todas as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. Decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a referida formulação demonstra que o conceito de «atividades económicas» tem um alcance mais abrangente, tratando-se de um conceito com caráter objetivo, uma vez que a atividade é considerada em si mesma, seja qual for o seu fim ou resultado (8).

25. Decorre, igualmente, da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, para efeitos de determinação sobre se uma prestação de serviços é efetuada a título oneroso de modo que deva ser considerada uma atividade económica, devem ser analisadas *todas as condições* em que tal atividade ocorreu (9). Tal é confirmado pela redação do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA. Aquele artigo define a atividade económica que conduz à consideração de uma pessoa como sujeito passivo, com diferentes profissões concretas e «profissões equiparadas», cujas atividades são consideradas atividades económicas.

26. Tendo em conta a dificuldade em definir, com precisão, uma atividade económica independente de um sujeito passivo, a definição da atividade económica necessária mediante tipos de profissões («produtores, comerciantes, prestadores de serviços» ou «atividade extrativa, agrícola bem como profissões liberais ou equiparadas») contorna o conceito de sujeito passivo e a atividade económica independente para tal necessária. Tal definição tipológica é, contrariamente a um conceito abstrato, mais aberta (10). A pertença ao tipo não tem de ser determinada por uma subsunção lógico-abstrata, podendo antes sê-lo em função do grau de similitude com o arquétipo (modelo). Tal afetação exige uma análise global no caso concreto que tenha em conta a perceção do público.

27. O Tribunal de Justiça confirmou expressamente esta abordagem tipológica na sua jurisprudência mais recente. Nela indica, em conjugação com o artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, que devem ser examinadas todas as condições em que a atividade ocorre. Neste contexto, deve proceder-se a uma apreciação caso a caso, baseada no que constituiria a atividade típica de um profissional que opera no setor em causa (11).

28. Aliás, o Tribunal de Justiça tinha já adotado uma abordagem tipológica comparável no seu Acórdão Gemeente Borsele (12) e, anteriormente e de forma embrionária, no Acórdão Enkler (13). Com efeito, segundo jurisprudência anterior, para efeitos de determinação da qualidade de sujeito passivo afigura-se decisiva a questão de saber se a remuneração é determinada com base em critérios que asseguram que a mesma é suficiente para cobrir os custos de funcionamento do prestador de serviços (14). O mesmo se dirá em relação ao montante das receitas e outros aspetos, como o número de clientes (15). De igual importância reveste-se a questão de saber se as contribuições pagas pelos destinatários das prestações em causa apenas

se destinavam a cobrir uma pequena proporção da totalidade das despesas de funcionamento suportadas pelos prestadores (16).

29. Ainda que, até ao presente, o Tribunal de Justiça se tenha concentrado, a este respeito, principalmente na existência de uma atividade económica, não existe razão para não alargar esta abordagem também ao critério da independência. Por fim, o artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA refere-se à atividade económica que é exercida de modo independente, remetendo depois (segundo parágrafo) para tipos de profissões que tipicamente são desenvolvidas de modo independente (por exemplo, as profissões liberais). Por último, o artigo 10.º da Diretiva IVA refere exemplos (assalariados e outras pessoas que se encontrem numa relação de subordinação) em que tal não sucede.

30. Na verdade, realizando uma análise rigorosa, tal abordagem tipológica estava igualmente subjacente à já mencionada decisão do Tribunal de Justiça relativa à atividade económica independente de um membro de um conselho fiscal de uma sociedade de capitais, o qual auferia uma remuneração a esse título. Em conclusão, o Tribunal de Justiça comparou a referida atividade com a de um sujeito passivo típico, rejeitando a existência de uma atividade económica independente tendo em conta certas especificidades (relativas à remuneração independente pela participação nas reuniões ou em virtude do tempo de trabalho, à ausência de risco económico, ao montante fixo reduzido) (17).

31. Caso a referida abordagem seja aplicada, a atividade típica de um sujeito passivo independente caracterizar-se-á pelo facto de, conforme o Tribunal de Justiça já clarificou(18), este correr um risco económico próprio. Um sujeito passivo típico, como é presumido pelo artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, suporta, a este respeito e quanto à sua pessoa, um risco de perdas e lucros. Tipicamente, é ele próprio, e não uma outra pessoa, quem decide sobre o âmbito da sua atividade. O seu sucesso ou insucesso corre por sua conta, dispondo, nessa medida, de uma iniciativa económica própria. O mesmo decide quais os riscos que aceita correr e o tempo que pretende investir num ou noutro projeto. Este tempo e a qualidade da atividade refletem-se, regra geral, também no valor da sua remuneração. Tal não sucede, por exemplo, no caso de um assalariado, uma vez que o risco económico é suportado exclusivamente pelo empregador, assumindo este a iniciativa económica.

32. Assim, no caso em apreço, conforme salienta, igualmente, a República Checa nas suas observações escritas, afigura-se duvidoso concluir, no que respeita a TP, pelo exercício de uma atividade económica independente enquanto membro de um órgão de uma pessoa coletiva. É, pois, ao órgão jurisdicional de reenvio quem, em última análise, compete decidir no âmbito da análise global exigida.

33. Por um lado, TP auferia a sua remuneração enquanto parte de um órgão coletivo e não pela sua própria atividade (por exemplo, como advogado mandatado que, igualmente, assume a responsabilidade correspondente no caso de o seu aconselhamento não ser correto). Por conseguinte, aquele não é pessoalmente responsável, sendo-o, em primeira linha, apenas o órgão a que pertence (19). É também neste sentido que o princípio consagrado no artigo 441.º da Lei das sociedades comerciais parece dever ser entendido. Nos termos da referida disposição, os membros do conselho de administração não são pessoalmente responsáveis no que respeita às dívidas da sociedade. Por conseguinte, parece ficar excluída uma assunção de risco autónoma.

34. A responsabilidade extracontratual que abrange, igualmente, o membro de um órgão não pode, nesta medida, ser decisiva. Na verdade, tal responsabilidade pode, em princípio, recair sobre qualquer pessoa. Com efeito, o facto de um assalariado se encontrar, igualmente, sujeito a responsabilidade extracontratual perante o seu empregador em nada esclarece quanto à existência de uma atividade económica independente. Do mesmo modo, a eventual

responsabilidade de um órgão pelas dívidas fiscais da sociedade não releva para o caso, contrariamente ao alegado pelo Luxemburgo nas suas observações e na audiência. Tal responsabilidade respeita, conforme foi igualmente alegado por TP na audiência, ao órgão, abrangendo os conselhos de administração e os gerentes em situação de trabalhador dependente (20) em igual medida. Por conseguinte, tal responsabilidade de um órgão em nada esclarece sobre o facto de este ou os seus membros exercerem uma atividade económica independente.

35. Por outro lado, não poderão as atividades exercidas pelo membro de um órgão ser prestadas no mercado livre a outros terceiros, por decisão de TP. Pelo contrário, aquelas apenas poderão beneficiar a sociedade para cujo órgão aquele foi designado. Nesta medida, não vislumbro uma iniciativa económica própria por parte de TP. A sua atividade encontra-se delimitada pelo direito das sociedades, o qual confere ao órgão colegial ou aos seus membros determinados direitos e obrigações relativamente à sociedade. Aparentemente, o montante da remuneração era, também, independente do respetivo tempo de trabalho.

36. Acresce o facto de a remuneração não ter sido fixada no âmbito de uma negociação com o destinatário da prestação, como sucede tipicamente numa empresa. Pelo contrário, a mesma foi fixada, conforme resulta, de resto, do pedido de decisão prejudicial, unilateralmente pela assembleia geral, ou seja, por um outro órgão da sociedade. Ora, conforme já salientado pelo Tribunal de Justiça, o facto de uma pessoa singular depender da sociedade no que respeita à determinação da sua remuneração constitui um indício de que não exerce uma atividade económica independente (21). Mesmo que TP não aufera uma remuneração fixa, mas, sim, uma remuneração variável, ou mesmo que a remuneração se baseie no sucesso da sociedade, tal em nada altera a conclusão acima referida. Nessa situação, aquele participa, em última análise, tal como um acionista, apenas no sucesso da sociedade, ou seja, no risco económico assumido por esta.

37. A participação num risco (de lucro) por conta de outrem não pode, no entanto, ser equiparada à assunção de um risco próprio (de lucro e perda). Do mesmo modo, um trabalhador que aufera, além do seu salário fixo, uma remuneração variável em função do sucesso do empregador não exerce, por esse simples facto, uma atividade económica independente. O seu empregador continua a suportar o risco económico em que o trabalhador participa em caso de sucesso, mas o qual não suporta.

38. Tal parece ser o caso de TP, na medida em que este auferisse uma remuneração em função do sucesso. Na audiência apenas se confirmou a existência de uma remuneração fixa. Por um lado, o sucesso da sociedade depende ainda de muitos outros elementos. TP integra apenas um órgão colegial, o qual não é, em regra, o único órgão de uma sociedade, coexistindo com outros órgãos do sujeito passivo. Por outro lado, no pior cenário, a sua remuneração enquanto membro do conselho de administração é reduzida a zero (ou a um montante fixo eventualmente prometido). Em contrapartida, contrariamente ao que sucede com uma empresa/sujeito passivo típico, aquele não terá de rezear perdas ou outros riscos. Mais significativa reputa-se, pois, a questão de saber se TP aufera, igualmente, a sua remuneração no caso de não se encontrar, temporariamente e por motivo de doença, em condições de exercer a atividade, uma vez que, nesse caso, aquele não suportará também qualquer risco económico relativo à sua atividade (22). Em última análise, é ao órgão jurisdicional de reenvio que cabe verificar esta situação.

39. Certo é que, no caso de TP, não existirá um vínculo de subordinação clássico de um assalariado, na aceção do artigo 10.º da Diretiva IVA, como sublinha, com razão, o Grão-Ducado do Luxemburgo. Porém, tal não é necessário. Não se trata de saber se o artigo 10.º da Diretiva IVA é aplicável, mas, sim, se os requisitos do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA se encontram preenchidos.

40. Na análise tipológica exigida, TP, enquanto membro de um órgão colegial de outro sujeito passivo – ainda que existisse uma remuneração variável –, não é, pois, comparável a um sujeito passivo típico que age no âmbito uma atividade económica independente, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA. No entanto, é ao órgão jurisdicional de reenvio que, em última instância, compete decidir sobre esta questão.

2. *Influência da qualidade de sujeito passivo em razão da atividade de advogado na apreciação da atividade do conselho de administração?*

41. Coloca-se, no entanto, a questão de saber se esta conclusão é alterada pelo facto de, no caso em apreço, TP já exercer, enquanto advogado, uma atividade económica independente. Nesta medida, a atividade de TP determina, desde logo, a sua qualidade de sujeito passivo. Tal diz respeito à questão de saber como deverão ser qualificadas outras atividades exercidas a título oneroso que não façam parte da atividade principal propriamente dita de um sujeito passivo.

42. O Tribunal de Justiça pronunciou-se já sobre a qualificação jurídica para efeitos de IVA de tais «atividades secundárias». Tratando-se de um operador judiciário independente, o artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA deveria ser interpretado no sentido de que uma pessoa singular já sujeita a IVA em virtude da sua atividade de operador judiciário independente deve ser considerada «sujeito passivo» em qualquer outra atividade económica exercida a título ocasional, na medida em que essa atividade se apresente em si mesma como uma atividade, na aceção do artigo 9.º, n.º 1. (23)

43. No referido processo, o operador judiciário fez uso das suas oportunidades a nível empresarial no âmbito de um contrato de mandato a título oneroso, tendo licitado determinados bens imóveis a favor de um terceiro. Por conseguinte, tais atividades económicas secundárias, que, ademais, denotam uma certa relação com a atividade (económica) principal propriamente dita, partilham o mesmo destino desta.

44. A referida abordagem foi, igualmente, adotada pelo Tribunal de Justiça na sua recente decisão no processo Fluvius Antwerpen. Um fornecimento de eletricidade realizado por um operador da rede de distribuição de eletricidade em razão de um furto de eletricidade apresenta-se, igualmente, como uma atividade económica independente no caso de o mesmo constituir um risco comercial típico para a outra atividade económica desse operador (24). Nesta medida, verifica-se um risco empresarial típico no âmbito do referido fornecimento. O fornecimento partilha, assim, do mesmo destino, em sede de IVA, da atividade económica propriamente dita.

45. Pelo contrário, no caso em apreço existem duas atividades independentes entre si, uma vez que uma das atividades constitui uma atividade económica independente e a outra não se apresenta, precisamente, como uma atividade económica independente. Uma das atividades encontra-se abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA e a outra não. Se o legislador da União tivesse, efetivamente, pretendido uma «contaminação» de uma das atividades pela outra, tê-lo-ia expressado na redação da Diretiva IVA. Como tal não sucedeu, as atividades secundárias independentes da atividade económica independente não se transformam numa atividade económica independente pelo simples facto de os conhecimentos, no caso, jurídicos, necessários à atividade independente serem úteis à atividade não independente.

46. Todavia, tal não exclui que a sociedade ou, eventualmente, o órgão da sociedade mandate TP também na qualidade de advogado. A remuneração do exercício do referido mandato constituiria, assim, uma remuneração por uma atividade económica independente enquanto advogado. No entanto, tal exigiria indicações mais específicas, cujo estabelecimento caberá ao órgão jurisdicional de reenvio. O simples facto de um advogado ter sido designado como membro de vários órgãos sociais não se mostra suficiente para o efeito.

C. Tributação das atividades de um órgão de um sujeito passivo (princípio da neutralidade da forma jurídica)

47. O princípio da neutralidade da forma jurídica no âmbito da legislação relativa ao IVA – o qual é, regularmente, sublinhado pelo Tribunal de Justiça (25), milita, igualmente, contra a tributação da atividade de um órgão de um sujeito passivo quando a existência de tal órgão seja legalmente imposta ao sujeito passivo. Tal poderia verificar-se no caso em apreço, o que, porém, caberá, a final, ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar.

48. Por força deste princípio, que encontra, igualmente, apoio no artigo 20.º da Carta, mostra-se irrelevante, para efeitos de determinação da semelhança entre os bens ou serviços, a forma jurídica do exercício da atividade pelo produtor ou prestador de serviços (26). Com efeito, o princípio da neutralidade fiscal proíbe, nomeadamente, que os operadores económicos que efetuem operações iguais sejam tratados diferentemente em sede de tributação.

49. A aceitação de que a atividade de um membro de um órgão de outro sujeito passivo seria, em si mesma, uma atividade do sujeito passivo teria como consequência que esse membro do órgão se encontrasse obrigado a entregar o IVA relativo à remuneração por si auferida. Uma vez que, do ponto de vista material, o IVA, enquanto imposto geral sobre o consumo, não se destina a tributar o sujeito passivo prestador, mas, sim, o destinatário da prestação, se e porque este último aplica o seu património na aquisição de um consumível (27), é a respetiva sociedade, enquanto destinatária da prestação, quem, atendendo à sistemática normativa, fica onerada com o IVA.

50. Caso a sociedade seja um sujeito passivo com direito à dedução total do imposto pago a montante, tal não constitui um problema. Este sujeito passivo é apoiado pelo princípio da neutralidade. Aquele constitui um princípio fundamental (28) do IVA, implicando, nomeadamente, que a empresa, enquanto cobradora de impostos por conta do Estado, deva ficar isenta do encargo definitivo relativo ao IVA (29), na medida em que a atividade comercial sirva, em si mesma, para a realização de operações tributáveis (30). Tal sucede em sede de dedução do imposto pago a montante, nos termos do artigo 168.º da Diretiva IVA.

51. Em contrapartida, caso a sociedade seja um sujeito passivo sem direito à dedução do imposto pago a montante ou que beneficie desta dedução apenas parcialmente, a sujeição a imposto das *atividades dos órgãos cuja existência é legalmente imposta* conduzirá a um custo definitivo. O referido custo abrange todas as formas jurídicas societárias que, legalmente,

dependem da ação dos órgãos. Tal é geralmente o que sucede nas formas jurídicas artificiais (por exemplo, as pessoas coletivas), uma vez que estas devem, imperativamente, atuar através de órgãos previstos na lei. A questão de saber se tal se verifica no caso em apreço caberá ao órgão jurisdicional de reenvio decidir. Se assim for, atento o facto de existirem, igualmente, sujeitos passivos relativamente aos quais não se afigura necessária a existência de tal órgão (por exemplo, o clássico caso do empresário em nome individual), tal resultará, na presente constelação, numa desvantagem das formas societárias individuais que concorrem entre si se e porque realizam prestações idênticas.

52. Ora, o IVA deve ser neutro para os concorrentes. Assim, o princípio da neutralidade proíbe, igualmente, que os operadores económicos que efetuem as mesmas operações sejam tratados de forma diferente em matéria de liquidação do IVA (31). Por conseguinte, conforme refere expressamente o Tribunal de Justiça, o mencionado princípio seria violado no caso de a tributação depender da forma jurídica sob a qual o sujeito passivo exerce a sua atividade (32).

53. Neste caso, o sujeito passivo que realizasse as mesmas operações a jusante (isentas) estaria, contudo, sujeito a um tratamento desfavorável, caso pagasse uma remuneração aos membros dos seus órgãos que atuam por sua conta. Com efeito, o sujeito passivo que, por exemplo, enquanto empresário em nome individual, pagasse a si próprio tal «remuneração» a título de «salário» (nomeadamente através de uma afetação do património da empresa) não teria de suportar esse custo relativo ao IVA.

54. É interessante notar que existe uma declaração exarada em ata de uma reunião do Conselho relativa ao artigo 4.º da sexta Diretiva 77/388/CEE (relativa à disposição anterior da Diretiva IVA), segundo a qual os Estados-Membros são livres de não sujeitar a IVA «gerentes, administradores e membros do conselho fiscal (...) das sociedades no âmbito das suas relações com as sociedades e na sua qualidade de órgãos destas» (33). A qualidade jurídica da referida declaração exarada em ata (34) é, porém, duvidosa, uma vez que tal opção não parece decorrer da Diretiva IVA. No entanto, a mesma demonstra as preocupações que já existiam naquela altura na União no que respeita à tributação da atividade dos órgãos de sociedades. Em todo o caso, o princípio da neutralidade da forma jurídica exige, e bem, a não tributação quando se trate da atividade dos órgãos de uma sociedade, cuja existência se encontre, imperativamente, prevista por lei. Apenas desse modo será possível garantir a neutralidade concorrencial do IVA quanto às empresas concorrentes constituídas sob formas societárias diferentes.

55. Por conseguinte, o princípio da neutralidade da forma jurídica milita, igualmente, a favor da tese segundo a qual a remuneração paga pela atividade exercida por órgãos de um sujeito passivo, cuja existência é imposta por lei, não se encontra, em si mesma, sujeita a IVA, o que iria falsear a concorrência entre os sujeitos passivos.

V. Conclusão

56. Nestes termos, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais submetidas pelo Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Tribunal de Primeira Instância do Luxemburgo, Luxemburgo), nos termos seguintes:

1. O artigo 9.º, n.º 1, em conjugação com o artigo 10.º, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que a existência de atividade económica independente deve ser determinada por comparação tipológica. Para esse efeito, reputa-se decisivo saber se, no âmbito da análise global exigida, a pessoa em causa suporta, à semelhança do que sucede com um sujeito passivo típico, um risco económico e dispõe de iniciativa económica própria, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar.

2. Neste contexto, decorre do princípio da neutralidade da forma jurídica que não deve considerar-se que exerce uma atividade económica independente a pessoa singular que seja membro de um órgão de uma sociedade previsto, imperativamente, por lei e que aufera, enquanto membro do órgão, uma remuneração por essa atividade.

1 Língua original: alemão.

2 Deste modo, muitos dos Estados sujeitam os rendimentos (remunerações) de um órgão social de uma sociedade apenas ao imposto sobre o rendimento, não pressupondo, assim, qualquer atividade económica independente. Dos treze Estados-Membros que dispõem, igualmente, de legislação ou jurisprudência relativas à apreciação das referidas remunerações de um órgão de outro sujeito passivo em matéria de IVA, seis não consideram, em princípio, existir uma atividade económica sujeita a IVA, ao passo que outros seis consideram, sob determinadas condições, existir tal atividade económica independente. Em geral, apenas o Luxemburgo pressupõe sempre a existência de uma atividade económica independente dos referidos órgãos sociais ou dos membros desses órgãos.

3 V. Valérie Bidoul, *Réflexions sur le traitement TVA des dirigeants d'entreprise*, ACE Comptabilité, fiscalité, audit, droit des affaires au Luxembourg 2016/5, páginas 3 e segs.

4 No Acórdão de 13 de junho de 2019, IO (Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) – Atividade de um membro do Conselho Fiscal) (C-420/18, EU:C:2019:490), o Tribunal de Justiça analisou a questão da qualidade de sujeito passivo de um conselho fiscal. O Acórdão de 18 de outubro de 2007 van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615) versava sobre um gerente em situação detrabalhador dependente, o qual era, igualmente, o sócio único.

5 Diretiva do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (JO 2006, L 347, p. 1), na versão aplicável ao ano controvertido (2019); a este respeito, com a última alteração pela Diretiva (UE) 2018/2057 do Conselho, de 20 de dezembro de 2018, que altera a Diretiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado no que diz respeito à aplicação temporária de um mecanismo generalizado de autoliquidação em relação às entregas de bens e prestações de serviços acima de um determinado limiar (JO 2018, L 329, p. 3).

6 Mais precisamente, trata-se de um banco com sede no Luxemburgo, de uma sociedade gestora de participações de um grupo logístico cotado na bolsa de Francoforte e de duas sociedades gestoras de participações de um grupo farmacêutico cotado na bolsa de Paris.

7 No Acórdão de 13 de junho de 2019, IO (Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) – Atividade de um membro do Conselho Fiscal) (C-420/18, EU:C:2019:490), o Tribunal de Justiça analisou a questão relativa à qualidade de sujeito passivo de um conselho fiscal. O Acórdão de 18 de outubro de 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615), versava sobre um gerente trabalhador dependente, o qual era, igualmente, o sócio único.

8 Acórdão de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la

TVA (C?846/19, EU:C:2021:277, n.º 47); em sentido semelhante, Acórdão de 25 de fevereiro de 2021, Gmina Wroc?aw (conversão do direito de usufruto) (C?604/19, EU:C:2021:132, n.º 69); no mesmo sentido, igualmente, Acórdão de 16 de setembro de 2020, Valstybin? mokes?i? inspekcija (contrato de atividade comum) (C?312/19, EU:C:2020:711, n.º 39).

9 Acórdãos de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C?846/19, EU:C:2021:277, n.º 48), e de 12 de maio de 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën (C?520/14, EU:C:2016:334, n.º 29). V. neste sentido, Acórdãos de 19 de julho de 2012, R?dlihs (C?263/11, EU:C:2012:497, n.º 34), e de 26 de setembro de 1996, Enkler (C?230/94, EU:C:1996:352, n.º 27).

10 V. mais detalhadamente a este respeito as minhas conclusões no processo Posnania Investment (C?36/16, EU:C:2017:134, n.º 25).

11 Acórdão de 30 de março de 2023, Gmina L. (C?616/21, EU:C:2023:280, n.º 43) e de 30 de março de 2023, Gmina O. (C?612/21, EU:C:2023:279, n.º 35).

12 Acórdão de 12 de maio de 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën (C?520/14, EU:C:2016:334, n.os 29 e segs.). Na base estava a falta da típica participação no mercado por parte do município – ver as minhas conclusões no processo (C?520/14, EU:C:2015:855, n.os 62 e segs.).

13 Acórdão de 26 de setembro de 1996, Enkler (C?230/94, EU:C:1996:352, n.º 28 – «a comparação entre as condições»); em que também assentou o Acórdão de 19 de julho de 2012, R?dlihs (C?263/11, EU:C:2012:497, n.os 35 e 36).

14 Acórdão de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C?846/19, EU:C:2021:277, n.º 49). V., neste sentido, Acórdão de 22 de fevereiro de 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C?182/17, EU:C:2018:91, n.º 38 e jurisprudência referida).

15 Acórdão de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C?846/19, EU:C:2021:277, n.º 49). V., neste sentido, Acórdãos de 12 de maio de 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën (C?520/14, EU:C:2016:334, n.º 31), de 19 de julho de 2012, R?dlihs (C?263/11, EU:C:2012:497, n.º 38), e de 26 de setembro de 1996, Enkler (C?230/94, EU:C:1996:352, n.º 29).

16 Acórdãos de 12 de maio de 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën (C?520/14, EU:C:2016:334, n.º 33), e de 29 de outubro de 2009, Finlândia (C?246/08, EU:C:2009:671, n.º 50). Tal é, igualmente, sublinhado pelo Acórdão de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C?846/19, EU:C:2021:277, n.º 52).

17 Acórdão de 13 de junho de 2019, IO (Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) – Atividade de um membro de um conselho fiscal) (C?420/18, EU:C:2019:490, n.º 44).

18 Acórdão de 13 de junho de 2019, IO (Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) – Atividade de um membro de um conselho fiscal) (C?420/18, EU:C:2019:490, n.º 41 [por sua conta] e n.º 42 [risco económico]).

19 V. igualmente a este respeito, Acórdão de 29 de setembro de 2015, Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, n.os 34 e 37).

20 Quanto a estes, o Tribunal de Justiça negou a existência de uma atividade económica

independente: Acórdão de 18 de outubro de 2007, van der Steen (C?355/06, EU:C:2007:615, dispositivo).

21 Acórdão de 18 de outubro de 2007, van der Steen (C?355/06, EU:C:2007:615, n.º 22) – tal foi, aliás, considerado pelo Tribunal de Justiça no caso de um gerente que era, igualmente, o sócio único da sociedade. Esta última hipótese poderá ser excluída no caso em apreço.

22 V. igualmente neste sentido, Acórdão de 18 de outubro de 2007, van der Steen (C?355/06, EU:C:2007:615, n.º 24). O Acórdão de 25 de julho de 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C?202/90, EU:C:1991:332, n.º 13) sublinha, também, a relação entre o lucro e o próprio empenho.

23 Acórdão de 13 de junho de 2013, Kostov (C?62/12, EU:C:2013:391, n.º 31 e dispositivo).

24 Acórdão de 27 de abril de 2023, Fluvius Antwerpen (C?677/21, EU:C:2023:348, n.º 47).

25 V. apenas no domínio das isenções fiscais: Acórdãos de 28 de junho de 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies (C?363/05, EU:C:2007:391, n.º 26), de 4 de maio de 2006, Abbey National (C?169/04, EU:C:2006:289, n.º 53), de 3 de abril de 2003, Hoffmann (C?144/00, EU:C:2003:192, n.º 24), de 10 de setembro de 2002, Kügler (C?141/00, EU:C:2002:473, n.º 30), e de 7 de setembro de 1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, n.º 20).

26 Acórdão de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin (C?868/19, não publicado, EU:C:2021:285, n.º 65). V., neste sentido, Acórdãos de 17 de fevereiro de 2005, Linneweber e Akritidis (C?453/02 e C?462/02, EU:C:2005:92, n.º 25, e de 16 de outubro de 2008, Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, EU:C:2008:571, n.º 31).

27 V. neste sentido: Acórdãos de 3 de março de 2020, Vodafone Magyarország (C?75/18, EU:C:2020:139, n.º 62), de 3 de maio de 2012, Lebara (C?520/10, EU:C:2012:264, n.os 23 e 24), de 11 de outubro de 2007, KÖGÁZ e o. (C?283/06 e C?312/06, EU:C:2007:598, n.º 37), e de 18 de dezembro de 1997, LandbodenAgrardienste (C?384/95, EU:C:1997:627, n.os 20 e 23).

28 No Acórdão de 13 de março de 2014, Malburg, o Tribunal de Justiça (C?204/13, EU:C:2014:147, n.º 43) faz referência a um princípio de interpretação.

29 Acórdãos de 13 de março de 2008, Securenta (C?437/06, EU:C:2008:166, n.º 25), e de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206, n.º 39).

30 Acórdãos de 13 de março de 2014, Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, n.º 41), de 15 de dezembro de 2005, Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:773, n.º 51), de 21 de abril de 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, n.º 57), e as minhas conclusões no processo Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:185, n.º 25).

31 Acórdãos de 16 de outubro de 2008, Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, EU:C:2008:571, n.º 30), e de 11 de junho de 1998, Fischer (C?283/95, EU:C:1998:276, n.º 22).

32 Neste sentido já o Acórdão de 7 de setembro de 1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, n.º 20).

33 Segundo o articulado da Comissão, o documento do Conselho data de 23 de março de 1997, tendo a referência R/716/77 (FIN 151). Uma tradução alemã da declaração exarada em ata da reunião do Conselho de 17 de maio de 1977 relativa à sexta Diretiva IVA é reproduzida no comentário doutrinário «Rau/Dürrwächter, UStG», no 8º volume, Texto, «EG-Richtlinien» – relativo

ao artigo 4.º da sexta Diretiva IVA (112ª tiragem – novembro 2002).

34 Quanto ao alcance jurídico restrito, v. Acórdãos de 17 de dezembro de 2020, WEG Tevesstrasse (C-449/19, EU:C:2020:1038, n.º 44), de 22 de outubro de 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, n.º 62), e de 8 de junho de 2000, Epson Europe (C-375/98, EU:C:2000:302, n.º 26).