ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

10 de Novembro de 2011 *

No processo C-444/10,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 14 de Julho de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 15 de Setembro de 2010, no processo

Finanzamt Lüdenscheid

contra

Christel Schriever,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: J.N. Cunha Rodrigues, presidente de secção, U. Lõhmus (relator), A. Rosas, A. Ó Caoimh e A. Arabadjiev, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: P. Mengozzi,
secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Finanzamt Lüdenscheid, por H. Selle, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e B.-R. Killmann, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 5.º, n.º 8, 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um recurso de «Revision» interposto pelo Finanzamt Lüdenscheid (repartição de finanças de Lüdenscheid, a seguir «Finanzamt»), em que é recorrida C. Schriever, a respeito de um aviso rectificativo da liquidação em que o Finanzamt qualificou a cessão das existências e do equipamento de uma loja, efectuada pela recorrida, de operação sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

Quadro jurídico

Sexta Directiva

3 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, estão sujeitas ao IVA as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

4 Segundo o artigo 5.º, n.º 1, desta directiva, entende-se por «entrega de um bem» a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.

5 Nos termos do n.º 8 do artigo 5.º da referida directiva:

«Os Estados-Membros podem considerar que a transferência a título oneroso ou a título gratuito ou sob a forma de entrada numa sociedade de uma universalidade de bens ou de parte dela não implica uma entrega de bens e que o beneficiário é

equiparado a sucessor do transmitente. Se for caso disso, os Estados-Membros podem adoptar as medidas necessárias, a fim de evitar distorções de concorrência quando o beneficiário não se encontre totalmente sujeito ao imposto.»

6 Nos termos do artigo 6.º, n.º 5, da Sexta Directiva, o disposto no n.º 8 do artigo 5.º desta aplica-se «nas mesmas condições às prestações de serviços».

Direito nacional

7 Segundo o § 1, n.º 1, ponto 1, primeira frase, da Lei do imposto sobre o volume de negócios de 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, p. 565, a seguir «UStG»), estão sujeitos a IVA as entregas e as outras prestações que um empresário realiza a título oneroso, no território nacional, no âmbito da sua empresa.

8 O § 1, n.º 1a, da UStG, que transpõe para o direito interno os artigos 5.º, n.º 8, e 6.º, n.º 5, da Sexta Directiva, dispõe:

«Os proventos gerados no quadro da alienação do estabelecimento a um outro empresário para a sua empresa não estão sujeitos a IVA. Existe alienação do estabelecimento quando uma empresa ou um estabelecimento gerido separadamente de uma empresa são cedidos, na sua totalidade, a título oneroso ou a título gratuito, ou são integrados numa sociedade. O empresário adquirente sucede na posição do alienante.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

9 C. Schriever explorou, até 30 de Junho de 1996, um estabelecimento de venda a retalho de artigos de desporto num imóvel de que é proprietária. A partir dessa data, cedeu as existências e o equipamento da loja à Sport S. GmbH (a seguir «Sport S.») por um preço total de 455 000 DEM, não incluindo o IVA na factura emitida.

10 Concomitantemente, C. Schriever deu de arrendamento à Sport S., a partir de 1 de Agosto de 1996 e por tempo indeterminado, o imóvel em que a actividade comercial era exercida. Nos termos do respectivo contrato, o arrendamento podia ser denunciado, por qualquer das partes, até ao terceiro dia útil de cada trimestre, para o termo do trimestre seguinte.

11 A Sport S. prosseguiu a actividade da loja de artigos de desporto até 31 de Maio de 1998.

12 C. Schriever tratou a alienação das existências e do equipamento da loja como uma alienação integral da empresa não sujeita a imposto, nos termos do § 1, n.º 1a, da UStG. Consequentemente, não declarou o produto desta alienação na sua declaração de IVA relativa ao ano de 1996.

13 O Finanzamt, pelo contrário, considerou que não estavam preenchidos os requisitos de uma alienação integral de uma empresa, na medida em que o imóvel, enquanto elemento essencial da empresa, não integrava os elementos transmitidos para a Sport S. No aviso de rectificação do imposto do ano de 1996, o Finanzamt qualificou a alienação de operação tributável e liquidou o IVA correspondente.

14 O Finanzgericht, dando provimento ao recurso interposto por C. Schriever da decisão do Finanzamt, considerou que, tendo em conta as circunstâncias do caso concreto, a operação controvertida constituía efectivamente uma alienação integral de uma empresa, na acepção do § 1, n.º 1a, da UstG, porquanto, por um lado, a Sport S. prosseguiu efectivamente a actividade da empresa de C. Schriever e, por outro, porque a simples possibilidade teórica de denunciar, em qualquer momento, o contrato de arrendamento é irrelevante para este efeito.

15 O Finanzamt interpôs um recurso de «Revision» desta sentença para o Bundesfinanzhof, alegando que um arrendamento denunciável mediante um pré-aviso legal não garante a continuação duradoura da actividade da empresa, uma vez que, sem as instalações, a exploração de um estabelecimento de venda a retalho não é possível.

16 Na sua decisão, o Bundesfinanzhof salienta que, segundo a sua jurisprudência constante, uma transmissão pode ser qualificada de alienação de uma empresa, muito embora alguns elementos essenciais da empresa fiquem de fora da alienação, desde que o empresário possa continuar a usar esses elementos prolongadamente no tempo para poder continuar duradouramente a actividade da empresa. Esse órgão jurisdicional salienta ter considerado que um arrendamento celebrado pelo prazo de dez anos era suficiente para permitir o uso desses elementos durante um longo período de tempo, ao passo que o Finanzgericht Baden-Württemberg decidiu, num acórdão transitado em julgado, que um arrendamento por um prazo de cinco anos de um imóvel propriedade do cedente de uma empresa era insuficiente para se poder considerar haver «continuação» da actividade dessa empresa.

17 Segundo o Bundesfinanzhof, as circunstâncias do processo principal são, contudo, especiais, na medida em que o arrendamento é de duração indeterminada, mas pode ser denunciado por qualquer das partes a curto prazo.

18 Nestas condições, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Existe "transferência" de uma universalidade de bens, na acepção do artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Directiva […] quando um empresário cede as existências e o equipamento [da sua loja de venda] a retalho a um adquirente mediante o simples arrendamento da loja, que permanece sua propriedade?

2) Para esse efeito, é relevante a questão de saber se a loja é arrendada através de um contrato de arrendamento de longo prazo ou se tal contrato é celebrado por tempo indeterminado, podendo no entanto ser denunciado, a curto prazo, por qualquer das partes?»

Quanto às questões prejudiciais

19 Com as suas questões prejudiciais, que importa analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a transmissão da propriedade das existências e do equipamento de uma loja de venda a retalho, concomitantemente com o arrendamento, ao transmissário, das instalações do estabelecimento por duração indeterminada, mas denunciável a curto prazo por qualquer das partes, constitui uma transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela.

20 A este propósito, cumpre recordar que o artigo 5.º, n.º 8, primeira frase, da Sexta Directiva prevê que os Estados-Membros podem considerar que a transmissão de uma universalidade de bens ou de parte dela não implica uma entrega de bens e que o cessionário sucede ao cedente. Daqui resulta que, quando um Estado-Membro tiver

exercido esta faculdade, a transmissão de uma universalidade de bens ou de parte dela não é considerada entrega de bens para efeitos da Sexta Directiva. Em conformidade com o artigo 2.º desta directiva, tal transmissão não está, portanto, sujeita a IVA (v., neste sentido, acórdãos de 22 de Fevereiro de 2001, Abbey National, C-408/98, Colect., p. I-1361, n.º 30; de 27 de Novembro de 2003, Zita Modes, C-497/01, Colect., p. I-14393, n.º 29; e de 29 de Outubro de 2009, SKF, C-29/08, Colect., p. I-10413, n.º 36).

21 Ao abrigo da segunda frase do artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Directiva, os Estados-Membros podem excluir da aplicação desta regra de não qualificação de entrega as transmissões de uma universalidade de bens a um beneficiário que não é sujeito passivo na acepção da referida directiva ou que apenas actua enquanto sujeito passivo em relação a uma parte das suas actividades, se isso for necessário a fim de evitar distorções da concorrência. Deve considerar-se que esta disposição fixa de forma exaustiva as condições em que um Estado-Membro que usa da faculdade prevista na primeira frase deste número pode limitar a aplicação da regra de não entrega (acórdão Zita Modes, já referido, n.º 30).

22 Em seguida, no que respeita ao conceito de «transferência a título oneroso ou a título gratuito ou sob a forma de entrada numa sociedade de uma universalidade de bens ou de parte dela», referido no artigo 5.º, n.º 8, primeira frase, da Sexta Directiva, o Tribunal de Justiça já salientou que se trata de um conceito autónomo do direito da União que deve ter uma interpretação uniforme em toda a União. Na falta de uma definição deste conceito na Sexta Directiva ou de reenvio expresso para o direito dos Estados-Membros, o seu sentido e âmbito devem ser procurados levando em conta o contexto da disposição e o objectivo da regulamentação em causa (v., neste sentido, acórdão Zita Modes, já referido, n.ºs 32 a 35).

23 Foi precisamente à luz do contexto do artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Directiva e do objectivo prosseguido por esta que o Tribunal de Justiça concluiu que esta disposição visa permitir aos Estados-Membros facilitar as transmissões de empresas ou de partes

de empresas, simplificando-as e evitando sobrecarregar a tesouraria do beneficiário através de um encargo fiscal excessivo que, de qualquer forma, ele recuperará posteriormente através da dedução do IVA pago a montante (acórdão Zita Modes, já referido, n.º 39).

24 O Tribunal de Justiça declarou também que, tendo em conta esta finalidade, o conceito de «transferência […] de uma universalidade de bens ou de parte dela» deve ser interpretado no sentido de que abrange a transmissão do estabelecimento comercial ou de uma parte autónoma de uma empresa, incluindo elementos corpóreos e, se for o caso, incorpóreos que, em conjunto, constituem uma empresa ou parte de uma empresa que pode prosseguir uma actividade económica autónoma, mas de que não abrange a simples cessão de bens, como a venda de um «stock» de produtos (v. acórdão Zita Modes, já referido, n.º 40, e SKF, n.º 37).

25 Daqui resulta que, para haver uma transferência do estabelecimento ou de uma parte autónoma de uma empresa, na acepção do artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Directiva, é necessário que os elementos transmitidos, no seu conjunto, sejam suficientes para permitir a continuação de uma actividade económica autónoma.

26 A questão de saber se esse conjunto de elementos deve incluir bens móveis e imóveis deve ser apreciada no contexto da natureza da actividade em causa.

27 Se a prossecução de uma actividade económica não carecer de instalações especiais ou fixas, pode existir transferência de uma universalidade de bens, na acepção do artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Directiva, mesmo sem a transmissão do direito de propriedade de um imóvel.

28 Em contrapartida, não é possível considerar que essa transmissão existe, na acepção da referida disposição, no caso de a actividade económica em causa consistir na exploração de um conjunto incindível de bens móveis e imóveis e o cessionário não tomar posse das instalações comerciais. Concretamente, se as instalações dispuserem de equipamentos fixos necessários ao desenvolvimento da actividade económica, esses bens imóveis devem fazer parte dos elementos transmitidos para que se possa falar da transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela, na acepção da Sexta Directiva.

29 Pode igualmente ocorrer uma transferência de bens se as instalações comerciais forem postas à disposição do cessionário mediante um contrato de arrendamento ou se o cessionário dispuser de um imóvel adequado para o qual os bens transmitidos possam ser transferidos e onde possa continuar a ser exercida a actividade económica em causa.

30 Outra interpretação conduziria a fazer uma distinção arbitrária entre as cessões operadas pelos proprietários das instalações em que se inserem os estabelecimentos ou a parte da empresa a transferir e as cessões efectuadas pelos titulares de direitos de arrendamento dessas instalações. Com efeito, nem o teor literal do artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Directiva nem a sua finalidade permitem concluir que os segundos não possam operar a transferência de uma universalidade de bens, na acepção da referida disposição.

31 Além disso, o montante de IVA devido pela transferência de uma empresa ou de uma parte de uma empresa pode constituir um encargo particularmente pesado para o cessionário em comparação com os recursos da exploração em causa, mesmo que a universalidade de bens transmitidos não inclua bens imóveis. Seria por isso conforme com a finalidade da disposição em causa, como resulta do n.º 23 do presente acórdão, conceder um tratamento especial igualmente à transmissão de uma universalidade

de bens concomitante com a celebração de um arrendamento de um estabelecimento comercial (v., neste sentido, acórdão Zita Modes, já referido, n.º 41).

32 Resulta das considerações precedentes que se deve fazer uma apreciação global das circunstâncias de facto que caracterizam a operação em causa para determinar se esta está compreendida no conceito de transferência de uma universalidade de bens, na acepção da Sexta Directiva. Neste quadro, deve ser dada uma importância especial à natureza da actividade económica que se pretende continuar a exercer.

33 No que toca, concretamente, à transmissão das existências e do equipamento de um estabelecimento comercial de venda a retalho, a transmissão é normalmente realizada para permitir ao transmissário continuar a explorar o estabelecimento.

34 Mesmo que se trate de uma actividade económica que não possa ser exercida sem a existência de instalações comerciais, para se continuar a explorar o estabelecimento de venda a retalho transmitido não é necessário, regra geral, que o proprietário do estabelecimento seja igualmente o proprietário do imóvel em que esse estabelecimento se situa.

35 Se a cessão das existências e do equipamento do estabelecimento for suficiente para permitir a continuação de uma actividade económica autónoma, a transmissão dos bens imóveis não é determinante para qualificar a operação de transferência de uma universalidade de bens.

36 Além disso, quando se verificar que a continuação da actividade económica em causa exige que o transmissário continue a utilizar as instalações utilizadas pelo transmitente, nada obsta, em princípio, a que essa transmissão seja efectuada mediante a celebração de um contrato de arrendamento.

37 Mas, para aplicação do artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Directiva, é ainda necessário que o cessionário tenha a intenção de explorar o estabelecimento ou a parte da empresa transmitida e não simplesmente a de liquidar imediatamente a exploração ou de vender as existências (v, neste sentido, acórdão Zita Modes, já referido, n.º 44).

38 A este respeito, resulta da jurisprudência do Tribunal do Tribunal de Justiça que a intenção do adquirente pode ou, nalguns casos, deve ser tida em consideração na apreciação global das circunstâncias de uma operação, desde que essa intenção se baseie em elementos objectivos (v., neste sentido, acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655, n.º 24; de 26 de Setembro de 1996, Enkler, C-230/94, Colect., p. I-4517, n.º 24; de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 47; e de 18 de Novembro de 2010, X, C-84/09, Colect., p. I-11645, n.ºs 47 e 51).

39 Resulta dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça que, no processo principal, a transmissão das existências e do equipamento do estabelecimento de artigos de desporto, concomitantemente com o arrendamento do estabelecimento comercial, permitiu ao adquirente continuar a actividade económica autónoma exercida anteriormente pelo vendedor. A este respeito, é ponto assente que esta transmissão não pode ser considerada como uma simples venda de um «stock» de mercadorias. Com efeito, quer as existências quer o equipamento do estabelecimento faziam parte do conjunto dos bens cedidos. Além disso, o facto de o cessionário ter continuado a explorar a loja de artigos de desporto durante mais cerca de dois anos confirma que a sua intenção não era liquidar imediatamente a actividade em causa.

40 Assim, a circunstância de as instalações terem sido apenas arrendadas ao adquirente, e não vendidas, não constituiu, no caso em apreço no processo principal, um obstáculo à continuação da actividade do vendedor pelo adquirente.

41 Por fim, o órgão jurisdicional de reenvio coloca a questão de saber se a duração do arrendamento e as modalidades da sua cessação devem ser tidas em conta quando se trata de apreciar se a transmissão de um estabelecimento ou de uma parte de uma empresa pode ser qualificada de transferência de uma universalidade de bens, na acepção do artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Directiva.

42 A este respeito, há que salientar que elementos como a duração do arrendamento e as modalidades de cessação estipuladas devem ser tomados em conta na apreciação global da operação de transferência de bens na acepção do artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Directiva, uma vez que tais elementos podem ser relevantes para essa apreciação, no caso de poderem impedir a continuação duradoura da actividade económica.

43 Contudo, o facto de um contrato de arrendamento de duração indeterminada poder ser denunciado mediante um pré-aviso de curto prazo não é, em si mesmo, determinante para concluir que o transmissário tinha a intenção de liquidar imediatamente o estabelecimento ou a parte da empresa transmitida. Por conseguinte, a aplicação do artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Directiva não pode ser recusada com base apenas nesse facto.

44 Esta interpretação é conforme com o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA. Com efeito, esse princípio opõe-se a que operadores económicos que realizam as mesmas operações sejam tratados de maneira diferente no que respeita à cobrança deste imposto (v., designadamente, acórdãos de 7 de Setembro de 1999, Gregg, C-216/97, Colect., p. I-4947, n.º 20, e de 10 de Março de 2011, Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, Colect., p. I-1509, n.º 36). Daqui resulta que este princípio seria violado se a possibilidade de aplicar o artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Directiva a uma operação de transferência de uma universalidade de bens, como a que está em causa no processo principal, dependesse das condições do contrato de arrendamento, designadamente da sua duração e das modalidades de denúncia.

45 Em face do exposto, há que responder às questões submetidas que o artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a transmissão das existências e do equipamento de uma loja de venda a retalho, concomitantemente com o arrendamento do estabelecimento comercial ao transmissário, por duração indeterminada, embora denunciável a curto prazo por qualquer das partes, constitui uma transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela, na acepção desta disposição, desde que os bens transmitidos sejam suficientes para que o cessionário possa prosseguir duradouramente uma actividade económica autónoma.

Quanto às despesas

46 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Segunda Secção) declara:

O artigo 5.º, n.º 8, 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, deve ser interpretado no sentido de que a transmissão das existências e do equipamento de uma loja de venda a retalho, concomitantemente com o arrendamento do estabelecimento comercial ao transmissário, por duração indeterminada, embora denunciável a

curto prazo por qualquer das partes, constitui uma transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela, na acepção desta disposição, desde que os bens transmitidos sejam suficientes para que o cessionário possa prosseguir duradouramente uma actividade económica autónoma.

Assinaturas