CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL F. G. JACOBS apresentadas em 14 de Maio de 1992 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. Neste processo, o Bundesfinanzhof solicitou uma decisão prejudicial sobre a interpretação do artigo 7.°, n.° 1, alínea b), da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais (JO L 249, p. 25; EE 09 F1 p. 22, a seguir «directiva»). Essa directiva foi posteriormente alterada pelas Directivas do Conselho 73/79/CEE, de 9 de Abril de 1973 (JO L 103, p. 13; EE 09 F1 p. 42), 73/80/CEE, de 9 de Abril de 1973, (JO L 103, p. 15; EE 09 F1 p. 44), 74/553/ /CEE, de 7 de Novembro de 1974 (JO L 303, p. 9; EE 09 F1 p. 46), e 85/303/CEE, de 10 de Junho de 1985 (JO L 156, p. 23; EE 09 F1 p. 171), embora essas alterações não tenham interesse directo para o caso vertente.

2. A directiva tem por objectivo, em especial, harmonizar os impostos que incidem sobre as entradas de capital nas sociedades («imposto sobre as entradas de capital»). O artigo 3.° define as sociedades e as pessoas colectivas em relação às quais o imposto é devido, e o artigo 4.° define as transacções que estão sujeitas à cobrança desse imposto. O artigo 7.°, n.° 1, alínea a), da directiva prevê que a taxa normal do imposto sobre as entradas de capital não pode exceder 2 % nem ser inferior a 1 %, e o n.° 1, alínea b), do mesmo artigo prevê que a taxa seja reduzida pelo menos em 50 % em certas circunstâncias. A Directiva 73/80 fixa a taxa normal em 1 % e a taxa reduzida entre 0 % e 0,50 %, com efeito, em ambos os casos, a partir de 1 de Janeiro de 1976.

3. A taxa reduzida prevista no artigo 7.°, n.° 1, alínea b), aplica-se, em certas condições, às entradas de capital quando

«... uma ou mais sociedades de capitais entreguem a totalidade do respectivo património, ou um ou vários ramos da sua actividade, a uma ou várias sociedades de capitais em vias de constituição ou já existentes».

O Bundesfinanzhof solicita indicações sobre a interpretação da expressão «um ou vários ramos da sua actividade» utilizada nessa disposição.

4. No processo principal, a questão em causa é o montante do imposto sobre o capital pagável sobre uma entrada de capital feita por um dos cinco accionistas fundadores do Commerz-Credit-Bank AG — Europartner (a seguir «Europartner»), concretamente, o Commerzbank AG de Düsseldorf (a seguir «Commerzbank»). Entre os sócios fundadores estava também o Crédit Lyonnais SA de Lyon («Lyonnais»). A Europartner foi constituída em 4 de Abril de 1974 e o seu pacto social previa que o Commerzbank e o Lyonnais fariam cada um entradas de capital que consistiriam em algumas das suas sucursais no Sarre. O Commerzbank entraria para a Europartner com todas as

* Língua original: inglês.

suas sucursais do Sarre e o Lyonnais entraria com uma sua sucursal de Saarbrücken.

5. Do acórdão de reenvio resulta que a directiva foi transposta na Alemanha pela Kapitalverkehrsteuergesetz de 1972 (a seguir «lei do imposto»), e, em particular, o § 9, n.° 2, alínea 3, dessa lei destina-se a dar cumprimento ao artigo 7.°, n.° 1, alínea b), da directiva. O Finanzamt Saarbrücken (a seguir «Finanzamt») recusou conceder, em relação às entradas feitas pelo Commerzbank, a redução da taxa do imposto prevista pelo § 9, n.° 2, alínea 3, com o fundamento de que as sucursais com que o Commerzbank entrou não eram um «ramo» da actividade desse banco, para efeitos do § 9, n.° 2, alínea 3. A recorrida interpôs recurso contra essa decisão, em último lugar, para o Bundesfinanzhof, que assim submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões:

«1) A expressão 'um ou vários ramos da sua actividade', utilizada no artigo 7.°, n.° 1, alínea b), da Directiva 69/335/CEE, pressupõe um 'sector de empresa', no sentido de uma parte da totalidade de uma empresa, dotada de uma certa autonomia, com capacidade de vida própria e cujos bens económicos sirvam, no seu conjunto, para o exercício de uma actividade que, por natureza, se distingue claramente da actividade industrial do resto da empresa?

2) No caso de a resposta à primeira questão ser negativa:

a) Quais os elementos essenciais do conceito de 'ramo de actividade', na acepção do artigo 7.°, n.° 1, alínea b), da Directiva 67/335/CEE?

b) Uma sucursal, na acepção do § 13 do Handelsgesetzbuch (Código Comercial), será um 'ramo de actividade' na acepção do artigo 7.°, n.° 1, alínea b), da Directiva 69/335/CEE?»

Vou examinar cada questão por sua vez.

Questão 1

6. Tal como o Bundesfinanzhof explica no acórdão de reenvio, a finalidade da primeira questão é habilitá-lo a decidir se o conceito de «ramo de actividade», referido no artigo 7.°, n.° 1, alínea b), da directiva, é o mesmo que o conceito de «Teilbetrieb», utilizado pela legislação fiscal alemã, e usado em particular no § 9, n.° 2, alínea 3, da lei do imposto. A expressão utilizada para designar «ramo da sua actividade» na versão alemã da directiva não é «Teilbetrieb», mas sim «Zweig ihrer Tätigkeit». Verifica-se que os tribunais alemães se têm inclinado para dar uma interpretação restritiva à expressão «Teilbetrieb» e que, na abordagem feita pelos tribunais alemães, as sucursais de um banco não seriam normalmente consideradas «ramos» da actividade desse banco. Verifica-se, em especial, que, para um ramo constituir uma «Teilbetrieb», para efeitos do direito alemão, não deve haver quaisquer actividades essenciais para o seu funciona-

mento que sejam tratadas centralizadamente a partir da sede. Como o Bundesfinanzhof refere, as sucursais de um banco raramente satisfarão aquela condição, uma vez que operações como o refinanciamento e a compra de títulos são normalmente tratadas a nível central.

7. Tal como o Tribunal de Justiça salientou recentemente, um tribunal nacional é obrigado, quando interpreta uma legislação nacional, a tomar em conta, em toda a medida do possível, o texto e os objectivos da directiva comunitária pertinente (v. acórdão de 13 de Novembro de 1990, Marleasing, n.° 8, C-106/89, Colect., p. I-4135). Assim, não há dúvida de que o conceito de «Teilbetrieb» utilizado no § 9, n.° 2, alínea 3, da lei do imposto tem de ser interpretado no sentido de «Zweig ihrer Tätigkeit» ou «ramos da sua actividade», constante do artigo 7.°, n.° 1, alínea b), da directiva.

8. O conceito de «ramo de actividade» contido no artigo 7.°, n.° 1, alínea b), foi recentemente analisado pelo Tribunal no processo Muwi Bouwgroep (acórdão de 13 de Dezembro de 1991, C-164/90, Colect., p. I-6049). No n.° 22 desse acórdão, o Tribunal declarou que a situação visada por essa disposição é a de uma sociedade entrar para outra sociedade com elementos do património que constituem um conjunto capaz de funcionar de forma autónoma. O grau preciso de autonomia necessário para que tal conjunto de elementos patrimoniais constitua um «ramo» de actividade não estava todavia em causa no processo Muwi Bouwgroep.

9. Tal como a Comissão sugere nas suas observações escritas e salientou na audiência, a taxa reduzida do imposto sobre as entradas de capital prevista no artigo 7.°, n.° 1, alínea b), da directiva destina-se a evitar os efeitos cumulativos da sujeição ao imposto em determinadas operações de reagrupamento de sociedades (v. terceiro considerando da Directiva 73/80 do Conselho). Além disso, o segundo considerando da Directiva 85/303 do Conselho refere que os efeitos económicos do imposto sobre as entradas de capital podem ser desfavoráveis ao reagrupamento e ao desenvolvimento das empresas, e a taxa reduzida do imposto originariamente prevista pelo artigo 7.°, n.° 1, alínea b), da Directiva 69/335 foi assim substituída, a partir de 1 de Janeiro de 1986, por uma total isenção do imposto sobre as entradas de capital (v. n.° 2 do artigo 1.° da Directiva 85/303).

10. Parece-me que a Comissão tem razão ao sugerir que, por essas razões, ao conceito de «ramo de actividade» contido no artigo 7.°, n.° 1, alínea b), da directiva deve ser dado uma interpretação suficientemente lata para incluir, em princípio, todos os tipos relevantes de operações de reagrupamento de sociedades. Não há, em especial, nenhuma razão para excluir do benefício do artigo 7.°, n.° 1, alínea b), transferências de sucursais de uma empresa que, relativamente a algumas das suas actividades, são dependentes da sociedade-mãe; na verdade, a transferência de tais sucursais para outras empresas pode perfeitamente promover o funcionamento mais eficiente das organizações em causa. Nem parece necessário que o ramo de actividade transferido constitua uma área totalmente distinta da actividade empresarial do cedente. Em minha opinião, por conseguinte, a primeira questão apresentada pelo Bundesfinanzhof deve ser respondida pela negativa, pelo que será necessário responder à outra questão que foi apresentada.

Questão 2

11. Pela sua segunda questão, o Bundesfinanzhof solicita critérios de orientação sobre as características exigidas para que elementos patrimoniais constituam um «ramo de actividade», para efeitos do artigo 7.°, n.° 1, alínea b), e procura, em especial, saber se tais critérios seriam preenchidos por uma «sucursal» («Zweigniederlassung»), na acepção do § 13 do Código Comercial alemão. Em resposta a uma pergunta escrita formulada pelo Tribunal, o Finanzamt explicou que, para ser uma «sucursal», na acepção do § 13 do Código, o estabelecimento em questão deve, entre outras coisas, ter um certo grau de autonomia funcional relativamente à sociedade-mãe, sem todavia se exigir autonomia completa.

12. Como vimos, o objectivo do artigo 7.°, n.° 1, alínea b), é eliminar obstáculos de natureza fiscal ao reagrupamento de sociedades e a operações de reorganização. A Comissão sugere consequentemente que a disposição deve ser interpretada no sentido de que abrange todas as transferências de actividade empresarial destinadas a promover o reagrupamento e o desenvolvimento das empresas em causa. Resulta do teor literal do artigo 7.°, n.° 1, alínea b), que, quando a totalidade do activo e do passivo de uma sociedade de capitais é transferida para uma nova sociedade, a transferência é automaticamente abrangida pela taxa reduzida do imposto, nos termos daquela disposição. Quando, todavia, somente uma parte do património é transferida, impõe-se uma exigência suplementar. Não é suficiente que um ou mais elementos do património sejam transferidos; esses elementos devem, além disso, fazer parte de um estabelecimento («ramo da sua actividade», «Zweig ihrer Tätigkeit»). Por conseguinte, a condição essencial parece ser que os elementos do património devem ser transferidos como uma entidade comercial. Tal como resulta do acórdão do Tribunal de Justiça proferido no processo Muwi Bouwgroep, já referido, n.° 8, os elementos patrimoniais transferidos devem formar um todo susceptível de funcionar com certa autonomia; devem ser mais do que um mero conjunto de elementos patrimoniais. É também de esperar que a transferência de activos seja, em função das circunstâncias, acompanhada pela transferência de uma parte do passivo do cedente, de certos elementos imateriais do património, como os direitos de propriedade intelectual necessários para a exploração dos activos, de listas de clientes e mesmo de algum pessoal empregado no ramo de actividade transferido, ainda que nenhum factor em si seja necessariamente decisivo. Como se afirmou acima, todavia, não parece necessário que o ramo de actividade transferido deva ser um tipo de actividade inteiramente distinto. O objectivo já referido do artigo 7.°, n.° 1, alínea b), deve ser considerado como englobando o fraccionamento e o reagrupamento de empresas existentes, com base, por exemplo, em áreas geográficas distintas. Nem o facto de o ramo de actividade transferido partilhar certos serviços centrais com outros ramos o impede necessariamente de ser considerado «ramo de actividade» para efeitos do artigo 7.°, n.° 1, alínea b). Em meu entender, tal interpretação seria claramente demasiado restritiva, uma vez que poucas sucursais de grandes organizações serão inteiramente autónomas. Desde que os serviços essenciais à continuação da exploração dos elementos patrimoniais transferidos possam ser assegurados pela nova sociedade, uma certa dependência em relação aos serviços centrais não impede os referidos elementos patrimoniais de constituir um ramo de actividade.

13. A aplicação destes critérios pode ser ilustrada por dois exemplos que se situam muito claramente de ambos os lados da linha de demarcação. Por um lado, a simples transferência de material informático excedentário para um novo estabelecimento bancário, para utilização numa área diferente de actividade bancária, não constituiria em si transferência de um «ramo de actividade»: a transferência compreenderia somente um conjunto de elementos patrimoniais. Se, por outro lado, todas as sucursais de um banco numa determinada área geográfica, incluindo instalações e equipamento, fossem transferidas, juntamente com uma grande parte das contas dos clientes e pessoal, para uma nova sociedade que continuasse a utilizar as sucursais para uma actividade substancialmente idêntica, o património da sucursal seria claramente transferido como ramo de actividade. Cabe todavia ao tribunal nacional aplicar os critérios aos factos do processo.

14. Uma vez que não compete ao Tribunal de Justiça interpretar o § 13 do Código Comercial alemão, em minha opinião, não seria adequado que o Tribunal de Justiça desse uma resposta em separado à parte b) da questão. Todavia, como já vimos, uma vez que uma «sucursal», para efeitos do § 13 do Código, é, na opinião do Finanzamt, uma entidade que goza pelo menos de autonomia parcial em relação à sociedade-mãe, a resposta que foi sugerida para a parte a) da questão deve fornecer ao Bundesfinanzhof todos os elementos necessários para responder à parte b).

Conclusões

15. Assim, sou de opinião de que as questões apresentadas pelo Bundesfinanzhof devem ser respondidas como segue:

«1) Para efeitos do artigo 7.°, n.° 1, alínea b), da Directiva 69/335/CEE do Conselho, não é necessário que os ramos de actividade transferidos de uma sociedade para outra sejam capazes de existência inteiramente autónoma ou que consistam em elementos patrimoniais exclusivamente utilizados para a prossecução de actividades que são distintas das actividades do resto da empresa.

2) A transferência de um 'ramo de actividade', para efeitos do artigo 7.°, n.° 1, alínea b), é a transferência de uma entidade capaz de actividade empresarial com um certo grau de autonomia. Para decidir se uma entidade foi transferida, é necessário considerar todas as circunstâncias da operação, em especial, a natureza dos elementos patrimoniais transferidos, os objectivos para que são utilizados antes e depois da transferência, e se a transferência é acompanhada por uma transferência de passivo, clientela, pessoal, ou outros elementos da empresa.»