# CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL F. G. JACOBS

apresentadas em 26 de Setembro de 2002 [1]

1. Nos termos do artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva IVA [2], os Estados-Membros podem considerar que a transferência 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.

2. No presente pedido de decisão prejudicial, o Tribunal d'arrondissement de Luxembourg, pretende saber, no essencial, se uma disposição de direito nacional desse tipo deverá ser automaticamente aplicada quando o beneficiário ou cessionário é um sujeito passivo, ou se o facto de este usar ou não os bens transmitidos para prosseguir a mesma actividade ou o mesmo tipo de actividade que exercia o cedente pode ou não ser uma condição e, na afirmativa, pretende saber se o Estado-Membro em questão pode ou deve exigir que o beneficiário ou cessionário seja titular de uma autorização administrativa para explorar essa actividade.

## Legislação pertinente

3. Nos termos do artigo 2.° da Sexta Directiva, está sujeita a IVA qualquer entrega de bens ou prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo agindo nessa qualidade. Nos termos do artigo 4.°, n.° 1, por «sujeito passivo» entende-se qualquer pessoa que exerça uma actividade económica, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade. Segundo o disposto no artigo 4.°, n.° 2, as actividades económicas incluem a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.

4. No artigo 5.° estão definidas as entregas de bens. Nos termos do artigo 5.°, n.° 1, entende-se por entrega de um bem a transferência do direito de dispor de um bem corpóreo como proprietário. Porém, segundo o artigo 5.°, n.° 8:

«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

1 — Língua original: inglês.

2 — Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).

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.»

5. A opção no sentido de não considerar aquela transferência equiparada a entrega de bens foi implementada no Luxemburgo pelo artigo 9.°, n.° 2, da Lei do IVA de 12 de Fevereiro de 1979, alterada, que, por derrogação, considera que não devem ser equiparadas a entrega de bens as transferências que consistam na «cessão, independentemente da forma e seja a que título for, de uma universalidade total ou parcial de bens a um outro sujeito passivo. Nestes casos entende-se que o cessionário é considerado o sucessor do cedente [3]».

6. O Tribunal não foi informado da existência de quaisquer outras disposições nacionais que tenham sido adoptadas em conformidade com o segundo período do artigo 5.°, n.° 8, com o objectivo de evitar distorções de concorrência nos casos em que o cessionário não esteja totalmente sujeito ao imposto.

3 — Nos termos do artigo 6.°, n.° 5, da Sexta Directiva, o artigo 5.°, n.° 8, aplica-se nas mesmas condições às prestações de serviços, nos quais se inclui a cessão de um bem incorpóreo (artigo 6.°, n.° 1).

## O processo principal

7. O litígio pendente no órgão jurisdicional nacional teve origem na venda, feita pela sociedade Zita Modes SARL (a seguir «Zita Modes») à Parfumerie Milady (a seguir «Milady») de activos da actividade de comércio de pronto-a-vestir a retalho. Na factura, com o valor global de 1 700 000 LUF, descreve-se o objecto da venda como um trespasse de estabelecimento (*fonds de commerce*), tendo-se mencionado: «A presente factura não está sujeita a IVA, nos termos das disposições legais em vigor».

8. A identificação dos activos que foram objecto dessa venda não foi comprovada no órgão jurisdicional nacional; mas, de acordo com o despacho de reenvio, a Zita Modes afirma que se tratava de acessórios de moda, complementares das peças de vestuário que comercializava, incluindo os artigos de perfumaria produzidos pela mesma firma que confeccionava aquelas peças de vestuário, utilizados depois pela Milady como continuação da actividade da Zita Modes.

9. A administração fiscal do Luxemburgo não aceitou a classificação da operação, alegando em substância que, para a derrogação ser aplicável, o cessionário tinha de ser um sujeito passivo que prosseguisse a actividade do cedente, devendo, portanto, estar legalmente habilitado para explorar aquele tipo de actividade, mas que, no caso

presente, a Milady não tinha qualquer autorização administrativa para exercer a actividade no sector em questão. Por isso, aquela administração calculou de novo o montante do IVA devido pela sociedade Zita Modes (que agora foi liquidado).

10. A sociedade Zita Modes (ou seus representantes) contestou aquela reapreciação no Tribunal d'arrondissement e este, antes de decidir do mérito da causa, pediu ao Tribunal de Justiça que se pronunciasse sobre as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 5.°, n.° 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 de uma universalidade de bens a um sujeito passivo constitui uma condição suficiente para que a operação não seja sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado, seja qual for a actividade do sujeito passivo ou seja qual for a utilização que este faça dos bens transmitidos?

2) Em caso de resposta negativa à primeira questão, o artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a transmissão de uma universalidade de bens a um sujeito passivo deve ser entendida no sentido de uma transmissão total ou parcial de uma empresa a um sujeito passivo que prossegue a actividade total da empresa cedente ou que prossegue a actividade do ramo que corresponde à universalidade parcial cedida, ou simplesmente no sentido de que uma transmissão total ou parcial de uma universalidade de bens a um sujeito passivo que prossegue o tipo de actividade total ou parcial do cedente, sem que tenha havido transmissão da empresa ou de uma parte da empresa?

3) Em caso de resposta afirmativa a uma das partes da segunda questão, o artigo 5.°, n.° 8, impõe ou permite que um Estado exija que a actividade do beneficiário seja exercida de acordo com a autorização de estabelecimento emitida pelo organismo competente e exigida para a actividade ou para o ramo de actividade, entendendo-se que a actividade desenvolvida se insere no circuito económico lícito no sentido da jurisprudência do Tribunal de Justiça?»

Observações

11. Foram apresentadas observações escritas apenas pela Administration de l'Enregistrement et des Domaines de l'État (a administração fiscal do Luxemburgo) e pela Comissão. Não foi requerida audiência.

12. A administração fiscal alega que a finalidade do artigo 9.°, n.° 2, da Lei do IVA do Luxemburgo é evitar a persistência de qualquer imposto residual (*rémanence de taxe*) quando o cessionário for um sujeito passivo que apenas tem direito a deduzir parcialmente o imposto pago a montante [4], contribuindo, com isso, para assegurar a neutralidade do IVA.

13. Se o cessionário dever ser considerado sucessor do cedente, tem necessariamente de exercer o mesmo tipo de actividade do cedente; se assim não for, tornar-se-á extremamente difícil aplicar o artigo 9.°, n.° 2, da Lei do IVA, que, na prática, ficaria efectivamente destituído de qualquer sentido, em especial, na parte em que se refere aos ajustamentos respeitantes a bens de investimento [5]. Portanto, aquela condição está implícita não só no artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva, mas também no artigo 9.°, n.° 2, da lei luxemburguesa.

14. Por seu lado, a Comissão faz uma abordagem um tanto diferente.

15. Em primeiro lugar, ao considerar o objectivo visado no artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva, a Comissão cita a exposição dos fundamentos da sua proposta da Sexta Directiva [6], em que a faculdade em causa vinha descrita como sendo concedida como «numa preocupação de simplificação e para não sobrecarregar a tesouraria da empresa». Deste modo, a questão está em evitar a frequência com que largas somas de imposto são facturadas, pagas ao Estado, e recuperadas depois, através de dedução do imposto a montante. O objectivo do segundo período, que não constava da proposta original, é o de autorizar os Estados-Membros a legislarem nos casos em que o cessionário não tenha direito à dedução integral. Obviamente, os dois períodos da disposição constituem opções facultativas. Por último, o princípio da neutralidade do IVA significa que a aplicação do artigo 5.°, n.° 8, deve levar exactamente ao mesmo resultado que se verificaria se o imposto tivesse sido liquidado e deduzido na sua forma normal.

16. Seguidamente, a Comissão chama a atenção para o facto de que, apesar de o órgão de reenvio ter entendido que existia uma transmissão de activos da actividade comercial, haveria ainda que determinar se aquela transmissão era de «uma universalidade de bens ou parte dela», expressão esta a que se deverá dar uma definição comunitária. A Comissão refere um número de formulações, retiradas da juris-

4 — As entregas tributáveis são comummente referidas, do ponto de vista dos fornecedores, como *outputs* e o IVA neles incidente como imposto a jusante; se forem utilizados pelo beneficiário para fazer outros fornecimentos, elas serão, do seu ponto de vista, *inputs* e o IVA neles incidente como imposto a montante (v. respectiva análise no n.° 20 e segs., *infra*).

5 — V. n.$^{os}$ 23 e 29, *infra*.

6 — *Boletim das Comunidades Europeias*, Suplemento 11/73, p. 10; o que agora é o primeiro período do artigo 5.°, n.° 8, era o artigo 5.°, n.° 4, na proposta original.

prudência e da legislação, que podem contribuir para uma definição e que salientam, no essencial, a existência de uma unidade identificável, organizada e apta a funcionar como um estabelecimento. Porém, a mera transmissão dos seus *stocks* destinados à venda não seria abrangida por aquela definição.

17. No respeitante às questões suscitadas pelo órgão jurisdicional nacional, a Comissão não considera necessário que a actividade comercial do cessionário tenha de ser idêntica à do cedente. Importante para ela é que a aplicação do artigo 5.°, n.° 8, leve ao mesmo resultado que ocorreria se o imposto tivesse sido liquidado, pago e, a seguir, recuperado através da dedução do imposto a montante; para tanto, basta apenas que o cessionário esteja em situação de fazer essas deduções, o que equivale a dizer que se trata de sujeito passivo que usa os bens transmitidos para os fins das suas operações tributáveis.

18. Quanto ao facto de a Milady não ter autorização para explorar a mesma actividade que a Zita Modes, a Comissão salienta que, segundo a jurisprudência, uma actividade económica ilícita não fica excluída da esfera do IVA, na medida em que ela possa de algum modo concorrer com as actividades lícitas. Porém, se, num caso idêntico a este, a aplicação do artigo 5.°, n.° 8, ocasionar distorções de concorrência, aí o Estado-Membro terá legitimidade para adoptar medidas correctivas, em conformidade com o disposto no segundo período desta norma.

## Análise

### *Os fins visados pelo artigo 5.°, n.° 8*

19. Como tem sido correctamente salientado, há que determinar o âmbito e os efeitos do artigo 5.°, n.° 8, à luz dos fins visados por esta disposição legal.

20. Por seu lado, aqueles objectivos devem ser apreciados no contexto do sistema do IVA como um todo cuja essência se encontra plasmada no artigo 2.° da Primeira Directiva IVA [7]:

«O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.

Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com

7 — Primeira Directiva 67/227/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 (JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3).

prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.»

21. O regime de dedução foi, portanto, concebido para evitar um efeito cumulativo quando o IVA foi também cobrado sobre bens e/ou serviços utilizados para produzir os que foram fornecidos, ou, por outras palavras, para evitar que o IVA seja cobrado de novo sobre o IVA já pago. Constitui-se uma cadeia de transacções na qual o montante devido relativamente a cada elo — ou seja, o montante total tributável, relativamente ao fornecimento em questão, menos os montantes do imposto já cobrados a montante — é uma proporção determinada do valor acrescentado nessa fase. Quando a cadeia chega ao fim com o fornecimento ao consumidor final, o montante total cobrado — e, por último, suportado por aquele consumidor, desde que os vários empresários intervenientes na cadeia tenham todos conseguido deduzir os montantes pagos por eles — terá sido a proporção estabelecida do preço final.

22. Contudo, uma dedução deste tipo não é apropriada quando o imposto a montante tenha sido pago pelos fornecimentos que não foram utilizados para produzir operações tributáveis a jusante. Estas situações incluem os casos em que um sujeito passivo utiliza os fornecimentos para os seus fins próprios e particulares (agindo, deste modo, como se fosse um consumidor final) ou para fazer, daí em diante, fornecimentos isentos, sobre os quais não é devido IVA [8].

23. Assim, nos termos do artigo 17.°, n.° 2, alínea a), da Sexta Directiva, um sujeito passivo pode exercer o seu direito de deduzir, na medida em que os seus fornecimentos tributados a montante sejam utilizados «para os fins das próprias operações tributáveis». Se eles forem utilizados não só para operações com direito a dedução como para operações sem direito a dedução, o artigo 17.°, n.° 5, dispõe que «a dedução só é concedida relativamente à parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações» — e este *pro rata* deve ser determinado (sujeito a certas variações opcionais)nos termos do artigo 19.°, que prevê, no essencial, o cálculo da dedução a partir de uma fracção correspondente ao volume de negócios em que o IVA é dedutível, dividido pelo volume de negócios total. Além disso, o artigo 20.° permite que sejam feitos ajustamentos, em particular quando ocorrer uma alteração posterior nos factores utilizados para determinar o montante que deve ser deduzido [9] e, no que diz respeito a bens de investimento, durante um período de cinco a vinte anos [10].

8 — Nos termos do artigo 13.° da Sexta Directiva, certas transacções nacionais estão isentas de IVA, enquanto os artigos 14.° a 16.° provêem isenções no comércio internacional. Contudo, no comércio nacional, pelo menos, o facto de uma dada transacção ser isenta não significa que as transacções precedentes na mesma cadeia de fornecimentos também sejam isentas; ao invés, as taxas suportadas nas fases anteriores já não podem ser recuperadas por meio de dedução, mesmo quando — embora a justificação possa nesse caso ser mais questionável — o fornecimento isento se torna num elemento componente do custo de um fornecimento subsequente tributado.

9 — Artigo 20.°, n.° 1, alínea b).

10 — Artigo 20.°, n.° 2.

24. Deixando de lado, por momentos, a questão de saber o que é que constitui exactamente «uma universalidade de bens ou parte dela» e considerando isto num sentido mais geral, significando «um negócio», concordo no essencial com a apreciação da Comissão, quanto à função do artigo 5.°, n.° 8, naquele contexto.

25. Se A vender o seu estabelecimento a B, isto é, em princípio, uma operação tributável. Na eventualidade de B continuar a explorar essa actividade, quer de forma independente quer como parte de outra empresa, o imposto pago naquela transacção será dedutível na medida em que os fornecimentos feitos por B são, eles mesmos, tributáveis, uma vez que a aquisição desse estabelecimento é um elemento constitutivo do preço pago para fazer aqueles fornecimentos. Numa proporção apreciável de casos, o estabelecimento será um daqueles em que apenas se realizam operações tributáveis e, assim, será dedutível o montante total.

26. Contudo, o IVA cobrado na transmissão de um estabelecimento, vai provavelmente ascender a uma soma que não é insignificante e da qual fica privado esse estabelecimento ou o seu novo proprietário, o que poderá perfeitamente tornar-se uma conjuntura comercial possivelmente delicada, mesmo que, por último, não possa ser retida pela administração fiscal [11].

27. Obviamente que, nestas circunstâncias, poderá ser vantajoso considerar que não se verificou a existência de qualquer operação tributável, e com isto se evita a necessidade de serem pagas quantias às autoridades fiscais, apenas para serem recuperadas mais tarde através da dedução. Que o primeiro período do artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva foi projectado com esse objectivo, resulta claro da exposição dos fundamentos citada pela Comissão: esta disposição foi concebida «numa preocupação de simplificação e para não sobrecarregar a tesouraria da empresa».

28. A simplificação, pode acrescentar-se, também evita problemas de avaliação quando bens diferentes estão sujeitos a taxas de IVA diferentes. E como o United Kingdom Customs and Excise refere no número 1.5 da sua Notice 700/9 de Março de 2002, «transmissão de uma empresa com continuidade de exploração» [12], este esquema também protege as autoridades fiscais da possibilidade de o cedente, que tenha cobrado IVA pela transferência, vir de facto a acabar por não o pagar. Em casos destes, conhecidos como actividade «phoenix», que deliberadamente entram

11 — V., também, as conclusões do processo Abbey National (acórdão de 16 de Dezembro de 1999, C-408/98, Colect., p. I-1361, n.os 23 e 24).

12 — V. www.hmce.gov.uk/forms/notices/700-9.htm.

em liquidação, deixando uma dívida de imposto substancial e nenhuns recursos, a administração fiscal ainda teria, ao contrário, de autorizar o cessionário a deduzir o imposto pago a montante, com perda líquida de receitas de impostos.

29. Este propósito, todavia, só se justifica na eventualidade de o cessionário ter conseguido deduzir o IVA cobrado. Se o estabelecimento adquirido pelo beneficiário vier a ser utilizado totalmente ou em parte para realizar operações isentas, então não se verificará (de todo) essa situação. E se não for devido IVA pela aquisição, ele poderá ganhar uma vantagem concorrencial injustificada em relação a outros operadores que realizam o mesmo tipo de operações isentas. Outra situação como esta seria o caso de os bens (principalmente de investimento), cujo IVA tributado já tivesse sido integralmente deduzido pelo cedente, terem sido adquiridos pelo cessionário por um preço livre de qualquer um dos impostos residuais que eventualmente substituíssem se esses bens tivessem sido adquiridos noutras circunstâncias e se o cessionário não tivesse, ele próprio, o direito de os deduzir [13].

30. Foi, por isso, lógico que o segundo período do artigo 5.°, n.° 8, tivesse sido adicionado de modo a que os Estados-Membros, ao exercerem a opção, pudessem igualmente dar passos no sentido de impedir quaisquer distorções de concorrência, em casos destes.

31. Nesse segundo período, em minha opinião, pode tomar-se a expressão «não [...] totalmente sujeito ao imposto» para nela incluir situações em que o beneficiário não esteja sujeito a qualquer imposto. A condição estipulada no artigo 9.°, n.° 2, da Lei do IVA do Luxemburgo, segundo a qual o cessionário deve ser um sujeito passivo pode, pois, justificar-se, no mínimo, com esse fundamento, mesmo na ausência de qualquer condição explícita no artigo 5.°, n.° 8, da própria Sexta Directiva — embora esta condição possa também ser considerada já implícita no regime da disposição.

32. Entendido, assim, no contexto do sistema do IVA como um todo, o seu propósito não é, como a administração fiscal do Luxemburgo parece crer, o de evitar a incidência de imposto não dedutível, mas antes, no interesse da concorrência leal, o de impedir alguns operadores de evitarem tal imposto em circunstâncias comparáveis àquelas em que outros teriam de pagá-lo e de o fazer repercutir nos seus clientes.

13 — Decisão 90/127/CEE do Conselho, de 12 de Março de 1990, que autoriza o Reino Unido a aplicar uma medida derrogatória do n.° 8 do artigo 5.° e do n.° 1, alínea a), do artigo 21.° da Sexta Directiva (JO L 73, p. 32).

*Uma universalidade de bens ou parte dela*

33. À luz da finalidade do artigo 5.°, n.° 8, como acima explanámos, pode considerar-se o seu âmbito e o tipo de operação a que pode aplicar-se.

34. Quando se considera uma universalidade de bens, há poucas dificuldades. A transferência em causa é a de um estabelecimento como um todo, o que, como salientou a Comissão, compreende um número de elementos diferentes. Por exemplo, a expressão francesa *fonds de commerce*, utilizada na factura num caso como o que é objecto do processo principal, foi definida em dicionários jurídicos [14] como incluindo elementos não só corpóreos (tais como fábrica, equipamento e *stock* para venda) como incorpóreos (tais como o interesse do arrendatário num arrendamento, o nome comercial ou insígnia, patentes, marcas registadas e *goodwill*). Poderíamos acrescentar segredos de comércio, registos comerciais, listas de clientes, o benefício de contratos existentes e assim por diante.

35. O cimento que liga estes elementos consiste no facto de eles se combinarem para permitir o exercício de uma actividade económica específica, ou de um grupo de actividades, enquanto cada um deles isoladamente seria insuficiente para esse efeito. Em separado, constituem os tijolos com que se edifica o fundo de comércio; em conjunto, correspondem ao fundo de comércio.

36. Segue-se, em nosso entender, que o conceito de «parte de uma universalidade de bens» não se refere a um ou mais elementos singulares daquela lista, mas sim a uma combinação deles que seja suficiente para permitir o exercício de uma actividade económica, mesmo que esta actividade seja apenas um ramo de uma actividade mais ampla de que tenha sido destacada.

37. Isso pode contrastar com um caso em que um retalhista encerre um dos seus pontos de venda e ceda o seu *stock* a um outro comerciante, ou em que uma firma de serviços desagregue um tipo de serviço e ceda o respectivo equipamento a um concorrente. Pode sustentar-se que operações como estas cabem no sentido literal de «transferência de parte de uma universalidade de bens», mas assim, nesse caso, poderia caber qualquer transmissão de quaisquer bens. Contudo, à luz dos fins do artigo 5.°, n.° 8, parece claro que não podem e que aquilo que se pretende é a transmissão de uma parte autónoma de uma actividade comercial mais vasta.

38. Também importa recordar que o artigo 5.°, n.° 8, deverá aplicar-se nos casos em que o montante de IVA seja excepcionalmente oneroso para a actividade em causa. Embora o sistema de dedução vise

14 — V., por exemplo, Gérard Cornu (ed.), *Vocabulaire juridique* (2ª ed., 1990), Presses universitaires de France, e Raymond Guillien e Jean Vincent (ed.), *Lexique de termes juridiques* (6ª ed., 1985), Dalloz.

libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA devido no âmbito de todas as suas actividades económicas [15] — o «princípio da neutralidade» — a forma como opera, de facto, exige normalmente que os empresários adiantem quantias (pagas pelas operações tributadas a montante) que posteriormente são recuperadas pela retenção de uma proporção do imposto (nas suas operações tributadas a jusante) suportado pelos seus clientes. Estes adiantamentos de fundo de maneio podem ser entendidos como aceitáveis no curso normal do comércio, mas é muito mais oneroso para o novo proprietário de um estabelecimento ter de adiantar imposto relativo ao seu valor integral e numa única ocasião.

39. Quando um sujeito passivo adquire activos separados — uma marca registada, digamos, ou parte ou mesmo a totalidade do *stock* para venda ou equipamento — de um outro sujeito passivo, isso pode ser considerado como uma transacção ou um investimento normais e o adiantamento de IVA como parte normal dos deveres de empresário. Quando, porém, a transmissão envolver a totalidade do estabelecimento, trata-se de um acontecimento excepcional, podendo justificar-se tratamento especial, porque o montante de IVA a ser adiantado na transferência será provavelmente muito vultuoso em relação aos recursos do estabelecimento em questão.

40. A abordagem resumida *supra*, no n.º 36, é coerente, como a Comissão acentua, com as definições dadas em outros contextos não só pelo Tribunal de Justiça como na legislação. No acórdão Commerz-Credit-Bank [16], o Tribunal definiu «ramo de actividade» para efeitos da Directiva 69/335/CEE do Conselho [17] como «um conjunto de bens e de pessoas capazes de concorrer para a realização de uma actividade determinada». E a Directiva 2001/23/CE do Conselho [18] define «transferência de empresa, de estabelecimento, ou de parte de empresa ou de estabelecimento» como «a transferência de uma entidade económica que mantém a sua identidade, entendida como um conjunto de meios organizados, com o objectivo de prosseguir uma actividade económica, seja ela essencial ou acessória».

41. Esta última definição, que já constava da Directiva 98/50/CE do Conselho [19],

15 — V., por exemplo, o acórdão Abbey National, citado *supra*, na nota 11, n.º 24 do acórdão, e a jurisprudência aí citada.

16 — Acórdão de 13 de Outubro de 1992 (C-50/91, Colect., p. I-5225, n.º 17); v., também, as conclusões deste processo e o acórdão de 13 de Dezembro de 1991, Muwi Bouwgroep (C-164/90, Colect., p. I-6049, em especial n.º 22 deste acórdão e n.º 18 destas conclusões).

17 — 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). V. o artigo 7.º, n.º 1, alínea b).

18 — De 12 de Março de 2001, relativa à aproximação das legislações dos Estados-Membros respeitantes à manutenção dos direitos dos trabalhadores em caso de transferência de empresas ou de estabelecimentos, ou de partes de empresas ou de estabelecimentos (JO L 82, p. 16; v. o artigo 1.º, n.º 1).

19 — De 29 de Junho de 1998, que altera a Directiva 77/187/CEE relativa à aproximação das legislações dos Estados-Membros respeitantes à manutenção dos direitos dos trabalhadores em caso de transferência de empresas ou de estabelecimentos ou de partes de empresas (JO L 201, p. 88); v. o artigo 1.º, n.º 1, alínea b).

reflecte a jurisprudência do Tribunal nos processos Spijkers[20] e Redmond Stichting[21], para efeitos de determinar que o critério decisivo para afirmar a existência de uma transferência é saber se a entidade em questão mantém a sua identidade, como indicado em particular pelo facto de que a sua exploração é realmente prosseguida ou retomada, e que é necessário, para isso, olhar a todas as características da operação em causa, entre as quais figuram, designadamente, o tipo de empresa ou de estabelecimento de que se trata, a transferência ou não dos elementos corpóreos, tais como os edifícios e os bens móveis, o valor dos elementos incorpóreos, o emprego do essencial dos efectivos por parte do novo empresário, a transferência ou não da clientela, bem como o grau de similitude das actividades exercidas antes e depois da transferência e da duração, caso exista, de uma eventual suspensão destas actividades —, embora todos estes elementos sejam simplesmente aspectos parciais da avaliação de conjunto.

42. Mesmo que estas definições não sejam vinculativas no contexto da Sexta Directiva IVA, é desejável claramente que os conceitos similares tenham um conteúdo uniforme em todo o direito comunitário, a não ser que exista alguma razão especial para o contrário.

20 — Acórdão de 18 de Março de 1986 (24/85, Colect., p. 1119, n.os 11 a 13).

21 — Acórdão de 19 de Maio de 1992 (C-29/91, Colect., p. I-3189, n.os 22 a 27).

43. As considerações precedentes podem ajudar o órgão jurisdicional nacional a decidir a questão essencial de saber se os bens transferidos pela sociedade Zita Modes à Milady constituíram ou não uma universalidade de bens ou parte dela, na acepção do artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva.

*Necessidade de exercer o mesmo tipo de actividade do cedente*

44. Em primeiro lugar, deve notar-se que o artigo 5.°, n.° 8, está expresso em termos gerais e que não impõe qualquer requisito quanto à utilização a ser feita da «universalidade de bens ou parte dela» a seguir à transferência. Em princípio, portanto, não devem ser extraídas dele exigências sem existir motivo ponderoso para o fazer.

45. A administração fiscal do Luxemburgo alegou que o cessionário tem necessariamente de continuar a explorar o mesmo tipo de actividade do cedente, porque ele deve considerar-se seu sucessor. A base deste argumento pode ser mais clara a

partir do teor de algumas versões linguísticas do artigo 5.°, n.° 8, do que de outras. Enquanto diversas versões utilizam um termo equivalente ao termo inglês «successor», outras, incluindo a francesa, a que se refere o processo principal, falam em «continuar a personalidade» do cedente. Deste modo, segundo o entendimento da administração fiscal, poderá não existir uma continuidade da mesma personalidade sem continuação do mesmo tipo de actividade.

46. Na verdade, parece não existir qualquer conflito entre os dois tipos de formulações. Lidas em conjunto, elas referem-se claramente à noção de sucessão universal, em que uma pessoa dispõe de todos os direitos e deveres de outra (aqui, naturalmente, limitado a todos os direitos e deveres do IVA em relação à actividade económica transferida).

47. A ser assim, tenderíamos a discordar do entendimento da administração fiscal, pelo menos nos termos restritivos em que aparece exposto ao órgão jurisdicional nacional.

48. Em primeiro lugar, como a Comissão sublinha, da redacção do artigo 5.°, n.° 8, resulta claro que tratar o cessionário como equiparado a sucessor do transmitente é a consequência de considerar que não se realizou qualquer fornecimento, e não é uma condição para o considerar assim.

49. Em segundo lugar, embora a transferência em si mesma não tenha dado lugar a IVA, o imposto terá sido normalmente suportado (e ainda não deduzido) relativamente a, pelo menos, alguns dos bens transmitidos e será repercutido no preço da transferência. Se o cedente tivesse mantido a actividade económica, teria legitimidade para deduzir aquele imposto em conformidade com o artigo 17.° e, depois da transferência, o cessionário devia estar na mesma situação — sujeito ao mesmo requisito de que os fornecimentos sobre os quais fora pago o imposto a montante, eram utilizados para os fins das operações tributadas a jusante. Em contrapartida, qualquer montante de IVA devido pelo cedente ficará à responsabilidade do cessionário, que será a pessoa a quem também dirão respeito quaisquer regularizações subsequentes feitas, em conformidade com o artigo 20.° da Sexta Directiva, relativamente ao imposto originariamente suportado pelo cedente.

50. Para que isso aconteça, não é essencial que o cessionário explore exactamente o mesmo tipo de actividade do cedente. A sua situação será reconhecidamente afectada se ele alternar entre operações isentas e fornecimentos tributados a jusante, mas não mais do que teria sido o cedente se ele tivesse feito a mesma troca sem transferir o estabelecimento. Na medida em que possam subsistir quaisquer distorções da con-

corrência [22], estas poderão ser tratadas por disposições nacionais em conformidade com o disposto no segundo período do artigo 5.°, n.° 8.

51. Poderá, contudo, perguntar-se se um Estado-Membro pode usar apenas parcialmente a faculdade de opção do artigo 5.°, n.° 8, e considerar que a transferência de uma universalidade de bens, ou parte dela (de uma universalidade de bens), só não é uma entrega de bens apenas se forem satisfeitas outras condições — como, por exemplo, que o cessionário utilize os bens para o mesmo tipo de actividade do cedente — apesar de não ser visível que quaisquer regras dessas tenham sido incorporadas na Lei do IVA do Luxemburgo.

52. O artigo 5.°, n.° 8, confere aos Estados-Membros alguma discricionaridade na medida em que podem tomar medidas para impedir distorções de concorrência nos casos em que o beneficiário não está totalmente sujeito ao imposto. Todavia, essa discricionaridade parece estar, assim, circunscrita e não alargar-se a medidas cuja finalidade é diferente da de evitar distorções de concorrência ou a casos em que o beneficiário está totalmente sujeito ao imposto. Uma regra geral, a exigir que o cessionário explore o mesmo tipo de actividade do cedente, não parece, à primeira vista, inserir-se dentro daqueles limites.

53. Além disso, o Tribunal de Justiça empreendeu uma abordagem bastante estrita em, pelo menos, um caso afim [23]. Nos termos do artigo 13.°, C, da Sexta Directiva, os Estados-Membros gozam de ampla discrição para conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação em certas operações normalmente isentas, incluindo tomar ou dar de arrendamento bens imóveis, para restringir o âmbito daquele direito de optar e para fixar os pormenores da sua utilização. Contudo, mesmo aí, o Tribunal sustentou que o Estado-Membro, que tenha concedido aquela opção, não poderá depois restringir o seu âmbito, por exemplo, aos terrenos, com exclusão dos edifícios nele construídos. *A fortiori*, pois, no caso do artigo 5.°, n.° 8, não parece admissível que os Estados-Membros exerçam a opção com outras limitações diferentes das previstas no segundo período. E parece ainda menos aceitável, do ponto de vista da certeza do direito, que tal limitação seja aplicada por mera prática administrativa, sem existência de qualquer disposição legislativa.

54. Dito isto, o objectivo do artigo 5.°, n.° 8, e o conceito, entendido à luz daquela finalidade, de uma «transferência de uma universalidade de bens ou parte dela» em circunstância alguma pressupõe que essa

22 — Exemplos, v. n.° 29, *supra*.

23 — V. acórdão de 8 de Junho de 2000, Breitsohl (C-400/98, Colect., p. I-4321, n.os 43 e segs.).

actividade seja transmitida e continue a ser gerida do mesmo modo depois da transferência.

55. Competirá, assim, ao órgão jurisdicional nacional determinar se este é ou não o caso. É difícil enunciar uma definição comunitária para aquele objectivo, uma vez que o grau de similitude pode depender, em certa medida, de circunstâncias específicas do Estado-Membro. Contudo, critérios como os indicados pelo Tribunal nos processos Spijkers e Redmond Stichting [24] podem ser úteis, e a determinação pode, em meu entender, com legitimidade basear-se em normas nacionais coerentes com a abordagem do Tribunal de Justiça. No caso presente, contudo, este Tribunal não foi informado de nenhumas dessas normas nacionais.

*Necessidade de ser titular de autorização de estabelecimento administrativa para exercer o tipo de actividade em questão*

56. Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional nacional pergunta, em substância, se o facto de o cessionário não estar autorizado a desenvolver o tipo de actividade económica que realmente exerce em relação aos bens da actividade transferidos tem ou não algum efeito na aplicação da opção no artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva.

24 — V. n.° 41, *supra*.

57. Como a Comissão acentua, o Tribunal defendeu que, em contraste com transacções de bens intrinsecamente ilegais, que nunca poderão ser licitamente introduzidos nos circuitos económicos, os fornecimentos que podem concorrer com fornecimentos lícitos permanecem sujeitos a taxas normalmente devidas segundo as regras comunitárias, mesmo que eles próprios sejam ilícitos [25] — por exemplo, por falta de autorização. Acresce que um Estado-Membro não pode restringir o âmbito de uma isenção do IVA que não distinga entre transacções lícitas e ilícitas exclusivamente a fornecimentos autorizados nos termos do direito nacional [26].

58. Por consequência, independentemente de poderem ocorrer outros efeitos a nível do direito nacional, devido à alegada ausência por parte da Milady de autorização para desenvolver a actividade económica inerente aos bens do fundo que adquiriu à Zita Modes — que, parece haver acordo, não envolve qualquer ilegalidade intrínseca — a situação do IVA não está afectada, nem quanto à transferência de bens, em si mesma considerada, nem a qualquer outro respeito.

25 — V., em particular, acórdão de 29 de Junho de 2000, Salumets (C-455/98, Colect., p. I-4993, n.os 19 a 24, e jurisprudência citada no n.° 19); v., também, n.os 15 a 21 das conclusões do advogado-geral A. Saggio.

26 — Acórdão de 25 de Fevereiro de 1999, Card Protection Plan (C-349/96, Colect., p. I-973, n.os 35 e 36).

## Conclusão

59. Nesta conformidade, sou de opinião de que o Tribunal responda às questões suscitadas pelo Tribunal d'arrondissement de Luxembourg, da seguinte forma:

1. Quando um Estado-Membro tiver exercido a opção prevista no artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva IVA, deverá considerar que não foi realizado um fornecimento, sempre que exista transmissão de uma universalidade de activos ou parte dela, na acepção daquela disposição, sem prejuízo apenas de limitações contidas na regulamentação nacional concebidas para impedir distorções de concorrência, nos casos em que o cessionário não esteja sujeito a imposto por todas as suas operações.

2. Para que exista uma transferência deste tipo, os activos transmitidos devem formar um conjunto autónomo que permita o exercício de uma actividade económica e essa actividade deve ser exercida pelo cessionário. A transacção e as circunstâncias que a rodearem deverão ser globalmente apreciadas para determinar se esse é o caso, atendendo, em particular, à natureza dos bens transmitidos e ao grau de continuidade ou semelhança entre as actividades desenvolvidas antes e depois dessa transferência. Num contexto como este, não é necessário que a actividade do cessionário seja a mesma que a do cedente.

3. Para efeitos do IVA, não é relevante saber se o cessionário é ou não titular de autorização administrativa para exercer aquela actividade.