RELATÓRIO PARA AUDIÊNCIA
apresentado no processo C-50/91 *

I — Factos e tramitação do processo

A — *Factos e enquadramento regulamentar*

O Commerz-Credit-Bank AG — Europartner (a seguir «Europartner») é uma sociedade financeira de direito alemão sob a forma de sociedade anónima. As suas acções são detidas pelo Commerzbank AG, cuja sede se situa em Düsseldorf, e pelo Crédit Lyonnais SA, com sede em Lyon.

Em 1974, o Commerzbank AG (a seguir «Commerzbank») efectuou na Europartner uma entrada constituída pelas cinco sucursais de que dispunha na região do Sarre, Alemanha, no valor global de cerca de 9 000 000 DM. Essas sucursais exerciam exclusivamente actividades bancárias e estavam inscritas no registo comercial dos tribunais de primeira instância competentes.

Por decisão de 11 de Setembro de 1981, o Finanzamt Saarbrücken (a seguir «Finanzamt») solicitou à Europartner que lhe pagasse o imposto de 1 % sobre o valor dessa entrada de capital.

Sem contestar que essa entrada de capital seja tributável, a Europartner reivindicou a aplicação de uma taxa de tributação reduzida. Sustenta, com efeito, que as sucursais objecto da entrada constituem cada uma um sector de empresa («Teilbetrieb»), e que tal entrada é tributável à taxa de 0,50 %, segundo o § 9, n.° 2, alínea 3, da Kapitalverkehrsteuergesetz (lei alemã relativa ao imposto sobre os movimentos de capitais, a seguir «lei nacional»). Essa disposição, à época dos factos relevantes, previa:

«(2) O imposto é reduzido em 50 %

...

3. em caso de tomada de participação numa sociedade de capitais nacional, se, e na medida em que, essa sociedade recebe como contrapartida a totalidade do património, um estabelecimento ('Betrieb') ou um sector de empresa ('Teilbetrieb') de outra sociedade de capitais...»

Baseando-se neste argumento, a Europartner dirigiu uma reclamação, sem sucesso, ao Finanzamt. Em seguida, interpôs recurso para o Finanzgericht des Saarlandes, recurso esse a que foi negado provimento em 30 de Junho de 1987. Finalmente, interpôs recurso de revista para o Bundesfinanzhof.

Procurando qualificar a entrada de capital do Commerzbank, o Bundesfinanzhof reconheceu, em primeiro lugar, que, por força do artigo 7.°, n.° 1, alínea b), da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho

* Língua do processo: alemão.

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»), a entrega de um ramo de actividade («Zweig einer Tätigkeit») é tributada a taxa reduzida. Essa disposição, na altura, tinha a seguinte redacção:

«1. Até à entrada em vigor das disposições a adoptar pelo Conselho nos termos do n.° 2:

a) A taxa do imposto sobre as entradas de capital não pode exceder 2 % nem ser inferior a 1 %;

b) A referida taxa será reduzida de 50 %, ou mais, 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 pergunta-se, em segundo lugar, se o conceito comunitário de ramo de actividade («Zweig einer Tätigkeit») era idêntico ao de sector de empresa («Teilbetrieb») utilizado na lei nacional. Antes de mais, definiu o conceito de sector de empresa. Para ele, trata-se de uma «parte de empresa, dotada de certa autonomia, viável em si mesma, e cujos bens económicos servem, na globalidade, para uma actividade que, pela sua natureza, se distingue claramente da do resto da empresa». Em seguida, o Bundesfinanzhof observou que, na Alemanha, uma sucursal de banco não constitui um sector de empresa à luz desta definição, porque, na prática, não é autónoma e exerce actividades idênticas às das outras sucursais do grupo. O Bundesfinanzhof concluiu daí que a mencionada definição de sector de empresa conduzia a um resultado inaceitável: as entradas constituídas por sucursais de bancos estariam sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital de 1 %, uma vez que elas não constituem, em regra, sectores de empresa. Por isso, sugeriu que se definisse ramo de actividade de maneira menos restritiva, atendendo à sua função, como sendo um conjunto de bens que concorrem para a realização de uma actividade, sem que esta última deva, por natureza, ser claramente distinta da do resto da empresa.

O Bundesfinanzhof acrescentou um segundo argumento em apoio da definição que propôs. Observou que o património de uma sociedade de capitais transferido para outra sociedade de capitais é, na realidade, sujeito por duas vezes ao imposto sobre as entradas de capital. No seu entender, é com efeito tributado uma primeira vez aquando da entrada na primeira dessas sociedades, e uma segunda vez quando é transferido para a segunda. Segundo o Bundesfinanzhof, foi para atenuar os efeitos desta dupla tributação que teria sido concedida uma redução do direito sobre as entradas de capital às sociedades de capitais que cedem um ramo da sua actividade a outras sociedades de capitais. Entendeu, por isso, que, para dar efeito útil a esse objectivo, o conceito de ramo de actividade não deveria ser objecto de interpretação restritiva.

Em terceiro lugar, o Bundesfinanzhof interroga-se sobre se uma sucursal, na acepção do direito comercial alemão, constitui um ramo de actividade. Em sua opinião, uma sucursal é uma parte de empresa, inscrita no registo comercial em conformidade com o § 13 do Handelsgesetzbuch (Código Comercial alemão), dispondo de certa liberdade de decisão e podendo efectuar por

conta dessa empresa operações essenciais. O Bundesfinanzhof considera que sucursais, como as trazidas para a Europartner pelo Commerzbank, constituem ramos de actividade, uma vez que formam um conjunto de bens que concorre para a realização de uma actividade e podem assim ser distinguidas pela sua função.

B — *As questões prejudiciais*

Entendendo que a solução do litígio dependia em definitivo da interpretação do conceito de «ramo de actividade», mencionado no artigo 7.° da directiva, o Bundesfinanzhof, por despacho de 31 de Outubro de 1990, decidiu suspender a instância e apresentar ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CEE, as duas questões prejudiciais seguintes.

«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 da 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 comercial 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 69/335/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?»

C — *Tramitação do processo no Tribunal de Justiça*

O despacho de reenvio deu entrada na Secretaria do Tribunal em 4 de Fevereiro de 1991.

Em conformidade com o disposto no artigo 20.° do Protocolo relativo ao Estatuto do Tribunal de Justiça CEE, foram apresentadas observações escritas: em 18 de Abril de 1991, pelo Finanzamt Saarbrücken, recorrido no processo principal, representado por Wolfgang Rapräger, Regierungsdirektor und Vertreter des Vorstehers, e por Alois Rosport, Regierungsdirektor; e, em 26 de Setembro de 1991, pela Comissão, representada por Henri Étienne, consultor jurídico, na qualidade de agente.

Com base no relatório do juiz-relator, ouvido o advogado-geral, o Tribunal de Justiça decidiu iniciar a fase oral do processo sem instrução e, em aplicação dos n. os 1 e 2 do artigo 95.° do Regulamento de Processo, atribuir o processo à Primeira Secção. Todavia, convidou o Finanzamt Saarbrücken a responder a uma pergunta, o que foi feito no prazo fixado.

II — Observações escritas apresentadas ao Tribunal

Quanto à primeira questão prejudicial (relativa aos conceitos de ramo de actividade e de sector de empresa)

O *Finanzamt* sustenta que os conceitos de ramo de actividade e de sector de empresa são idênticos. A *Comissão* contesta esse ponto de vista.

Segundo o *Finanzamt*, um ramo de actividade é uma parte de empresa, dotada de uma certa autonomia, viável em si mesma, e cujos bens económicos servem, na sua globalidade, para uma actividade que, pela sua natureza, se distingue claramente da actividade do resto da empresa. O Finanzamt entende que a definição que propõe está de acordo com a intenção dos autores da directiva. Concede que a taxa reduzida de 0,5 % permite evitar, em certa medida, que os bens de uma sociedade de capitais sejam sujeitos uma segunda vez ao imposto sobre as entradas de capital de 1 %, quando trazidos para outra sociedade de capitais. Todavia, segundo ele, o objectivo não foi consentir uma redução da taxa para todas as entradas de capital efectuadas por uma sociedade de capitais. Pelo contrário, essa vantagem teria sido reservada para as operações através das quais uma sociedade cede a outra sociedade um sector das suas actividades. Ora, o Commerzbank, no caso em apreço, não teria renunciado a um sector das suas actividades, mas teria somente reduzido a extensão geográfica da sua rede bancária.

O Finanzamt remete, quanto ao resto, para as alegações, juntas às suas observações, que apresentou no processo nacional. Nessas alegações, examina se as sucursais transferidas para a Europartner satisfazem os critérios que, segundo a jurisprudência do Bundesfinanzhof, permitem determinar se certa entidade pode ser considerada um sector de empresa. Esses critérios são os seguintes.

Segundo o Finanzamt, um sector de empresa deve, em primeiro lugar, dispor de «autonomia estrutural». Ora, sustenta, as sucursais do Commerzbank exerciam todas as suas actividades no interior da rede da empresa. Assim, estavam vinculadas pelas instruções do estabelecimento principal, nomeadamente quanto às condições de concessão de crédito.

Em segundo lugar, o Finanzamt considera que um sector de empresa deve deter fundos próprios. Trata-se de um aspecto essencial, em sua opinião, porque a autorização de exercer certas actividades bancárias, nomeadamente as tomadas em participação em outras sociedades e a concessão de crédito, depende dessa condição. O Finanzamt sustenta que as sucursais do Commerzbank não detinham tais fundos. Eram alimentadas pelo estabelecimento principal por meio de uma conta aberta, na sede desta última, em seu nome.

O Finanzamt entende que um sector de empresa deve, em terceiro lugar, dispor de contabilidade e de clientela próprias. Em sua opinião, essas condições também não estavam preenchidas no caso vertente. Certos elementos do balanço das sucursais, nomeadamente os encargos gerais e as reavaliações de créditos ou de títulos, teriam sido integrados na contabilidade do estabelecimento principal. Além disso, as sucursais não tinham clientela própria, na medida em que a

maior parte das transacções que realizavam só podiam ser efectuadas com os recursos e mediante a aprovação do estabelecimento principal.

Por fim, o Finanzamt salienta que, segundo a jurisprudência do Bundesfinanzhof, os lucros de um sector de empresa devem ser calculados em separado, mas não examina se essa condição estava preenchida no caso em apreço.

A *Comissão* entende, por seu lado, que, para que uma determinada entidade seja considerada um ramo de actividade, não se exige que ela exerça uma actividade claramente distinta da das outras partes da empresa. Baseia-se, para chegar a esta conclusão, nos seguintes argumentos.

Em primeiro lugar, a Comissão sustenta que, aquando das negociações que precederam a aprovação da directiva, o conceito de ramo de actividade («Zweig einer Tätigkeit») foi definido como o «conjunto de bens de investimento que fazem parte do departamento de uma sociedade que, tecnicamente, constitui um departamento autónomo». Observa que, na alínea i) do artigo 2.°, a Directiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-membros diferentes (JO L 225, p. 1), define o conceito de ramo de actividade (a versão alemã da directiva fala de «Teilbetrieb») de forma similar como o «conjunto de elementos do activo e do passivo de um departamento de uma sociedade, que constituem, do ponto de vista organizacional, uma exploração autónoma, ou seja, um conjunto capaz de funcionar pelos seus próprios meios». Destas duas definições, a Comissão conclui que um ramo de actividade é uma entidade autónoma, mas cuja actividade não tem necessariamente de ser distinta da das outras partes da empresa a que pertence.

Em segundo lugar, a Comissão entende que há que interpretar de forma extensiva todas as hipóteses, nomeadamente a da entrada constituída por um ramo de actividade, em que o imposto sobre a entrada de capital é reduzido ou não é devido. Deduz isto da intenção do Conselho, quando este aprovou as diferentes directivas relativas ao imposto sobre os movimentos de capitais. Este último teria desejado suprimir o imposto sobre as entradas de capital em razão dos seus efeitos económicos «desfavoráveis», mas não conseguira decidir-se a isso devido às necessidades financeiras dos Estados-membros. O compromisso fora, por conseguinte, manter o imposto sobre as entradas de capital, na condição de a sua taxa e alcance serem reduzidos tanto quanto possível. Assim, a entrada constituída por qualquer conjunto de bens teria beneficiado de uma redução da taxa, transformada em seguida numa isenção.

Em terceiro lugar, a Comissão considera que é aos operadores económicos que cabe determinar como pretendem reorganizar a sua empresa. O legislador comunitário não teria de se imiscuir nesta decisão, concedendo uma redução de imposto às sociedades que cedem um sector das suas actividades, mas recusando-a às mesmas sociedades quando elas se limitam a reduzir a extensão geográfica das suas actividades.

Baseando-se nestes argumentos, a Comissão propõe que se responda como se segue à primeira questão prejudicial:

«A formulação 'um ou vários ramos da sua actividade', contida no artigo 7.°, n.° 1, alínea b), da Directiva 69/335/CEE, não pressupõe um ramo de actividade ('Teilbetrieb') no sentido de uma parte do conjunto da empresa dotada de uma certa autonomia, que é viável em si mesma, e cujos bens se destinam, na globalidade, a uma actividade que, pela sua natureza, se distingue claramente da actividade comercial do resto da empresa.»

Quanto à segunda questão prejudicial (relativa às características essenciais do ramo de actividade e ao conceito de sucursal)

O *Finanzamt* entende que, devendo a resposta à primeira questão ser positiva, não há que responder à segunda questão prejudicial.

A *Comissão* considera que um conjunto de bens que pode funcionar de forma autónoma, por exemplo, uma sucursal, constitui um ramo de actividade. Na resposta que propõe que se dê à segunda questão prejudicial, sugere uma segunda definição, na qual abstrai da condição de autonomia. Essa resposta está formulada da forma seguinte:

«a) Por 'ramo de actividade' deve entender-se qualquer actividade cuja entrada favorece o reagrupamento e o desenvolvimento das empresas.

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

III — Resposta à pergunta formulada pelo Tribunal de Justiça

O Tribunal de Justiça convidou o Finanzamt a explicitar, à luz do § 13 do Handelsgesetzbuch, o conceito de sucursal.

O Finanzamt respondeu que se trata de um estabelecimento comercial, o que, em sua opinião, pressupõe uma certa permanência. Indicou igualmente que uma sucursal exerce as mesmas actividades que o estabelecimento principal, mas não forçosamente todas as actividades deste; essas actividades são conduzidas «em parte na dependência do estabelecimento principal e em parte de forma independente dele». A este propósito, o Finanzamt salientou que uma sucursal dispõe de instalações comerciais independentes e de uma contabilidade distinta, e que o dirigente de uma sucursal actua de forma autónoma em negócios «não totalmente desprovidos de importância».

R. Joliet
Juiz-relator