ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

27 de Novembro de 2003 *

No processo C-497/01,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.° CE, pelo Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxemburgo), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Zita Modes Sàrl

e

Administration de l'enregistrement et des domaines,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), na sua versão resultante da Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, que altera a Directiva 77/388/CEE e introduz novas medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado — Âmbito de aplicação de certas isenções e regras práticas para a sua aplicação (JO L 102 p. 18),

* Língua do processo: francês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann, exercendo funções de presidente da Quinta Secção, A. Rosas, D. A. O. Edward e S. von Bahr (relator), juízes,

advogado-geral: F. G. Jacobs,
secretário: R. Grass,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Administration de l'enregistrement et des domaines, por F. Kremer, avocat,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e C. Giolito, na qualidade de agentes,

visto o relatório do juiz-relator,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 26 de Setembro de 2002,

profere o presente

Acórdão

1 Por decisão de 19 de Dezembro de 2001, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 24 de Dezembro seguinte, o Tribunal d'arrondissement de Luxembourg colocou, nos termos do artigo 234.° CE, três questões prejudiciais sobre a interpretação do 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), na versão resultante da Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, que altera a Directiva 77/388/CEE e introduz novas medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado — Âmbito de aplicação de certas isenções e regras práticas para a sua aplicação (JO L 102 p. 18, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe a Zita Modes Sàrl (a seguir «Zita Modes») à Administration de l'enregistrement et des domaines, a propósito da aplicação do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») ao trespasse de um estabelecimento comercial de pronto-a-vestir.

Enquadramento jurídico

Legislação comunitária

3 O artigo 2.°, n.° 1, da Sexta Directiva sujeita a IVA as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo nessa qualidade.

4 Nos termos do artigo 5.°, n.° 1, da Sexta Directiva, «[p]or 'entrega de um bem' entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário».

5 Nos termos do artigo 5.°, n.° 8, da Sexta 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 O artigo 17.°, n.° 2, alínea a), da Sexta Directiva dispõe:

«[d]esde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) [o] imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago no território do país em relação a bens que lhe sejam ou venham a ser entregues e em relação a serviços que lhe sejam ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo».

Legislação nacional

7 Nos termos do artigo 9.°, n.° 1, da Lei luxemburguesa de 5 de Agosto de 1969, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada e completada pela lei de 12 de Fevereiro de 1979 (Mém. A 1979, p. 453, a seguir «lei relativa ao IVA»), considera-se «entrega de um bem» a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como pode fazê-lo o proprietário.

8 O artigo 9.°, n.° 2, primeiro parágrafo, da lei relativa ao IVA determina:

«Em derrogação das disposições do número anterior não é considerada entrega de bens a cessão, independentemente da forma e seja a que título for, de uma universalidade de bens ou de parte dela a outro sujeito passivo. Neste caso, considera-se que o cessionário sucede à pessoa do cedente.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

9 Resulta da decisão de reenvio que, em 29 de Agosto de 1996, a Zita Modes enviou à sociedade Milady, que explorava uma perfumaria, uma factura relativa ao «trespasse de um estabelecimento comercial de pronto-a-vestir» pelo valor de 1 700 000 LUF. A factura indicava que não tinha sido sujeita, conforme as disposições legais em vigor, ao regime do IVA.

10 Por liquidação de imposto, notificada em 25 de Junho de 1998, a Repartição Fiscal I de Diekirch (Luxemburgo) da Administration de l'enregistrement et des domaines procedeu oficiosamente à rectificação do IVA devido pela Zita Modes relativamente ao ano de 1996, fazendo constar, na rubrica «Observações», a seguinte indicação: «Regularização do imposto a montante deduzido no B.I. Tributação da cessão do estabelecimento comercial (artigo 9.°, n.° 2, não aplicável)».

11 A Administration de l'enregistrement et des domaines entendia que o artigo 9.°, n.° 2, da lei relativa ao IVA não era aplicável, por não ter sido prosseguida a actividade do cedente, uma vez que este último explora um estabelecimento de vestuário e o cessionário explorava uma perfumaria.

12 Na sua reclamação de 1 de Julho de 1998, a Zita Modes alegou que a referida disposição não exige que o cessionário prossiga a actividade do cedente no mesmo ramo. Além disso, uma vez que ambos são sujeitos passivos, o IVA teria sido integralmente reembolsado se a cessão tivesse sido sujeita a este imposto.

13 Em 25 de Agosto de 1998, a Administration de l'enregistrement et des domaines indeferiu a reclamação indicando, nomeadamente, que o artigo 9.°, n.° 2, da lei

relativa ao IVA exige que o cessionário seja um sujeito passivo que prossiga a actividade do cedente no mesmo ramo. Além disso, é necessário que o cessionário esteja legalmente autorizado a actuar nesse ramo, o que não se verifica no caso vertente, uma vez que falta a autorização *ad hoc* do ministério competente.

14 Em 20 de Novembro de 1998, a Zita Modes interpôs recurso pedindo que o Tribunal d'arrondissement de Luxembourg revogasse a decisão da Administration de l'enregistrement et des domaines e declarasse que a transferência do seu estabelecimento comercial para a sociedade Milady não está sujeita a IVA.

15 O órgão jurisdicional de reenvio observa que está provado que a Zita Modes procedeu à transmissão de bens para a sociedade Milady pelo valor de 1 700 000 LUF. Ao invés, não se sabe exactamente que bens foram transmitidos.

16 Em particular, a decisão de reenvio refere que não estão provadas as afirmações da Zita Modes segundo as quais a transmissão «se refere 'aos acessórios de moda que combinam com os artigos de confecção' que fazem parte do estabelecimento comercial de pronto-a-vestir vendido, constituído por 'artigos de perfumaria produzidos pela mesma empresa [que fabricou os artigos de confecção]', e que foi utilizada pela [Parfumerie] MILADY para prosseguir a actividade da [...] Zita Modes».

17 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, há que decidir no processo principal se a transmissão de uma universalidade de bens a um sujeito passivo, seja qual for a actividade deste, constitui uma condição suficiente de aplicação da regra prevista no artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva, segundo a qual, para os fins do IVA, a transmissão de uma universalidade de bens não implica uma entrega de bens (a seguir «regra de não entrega»), ou se essa transmissão deve necessariamente ser feita com o fim de prosseguir a actividade do cedente.

18 Além disso, aquele órgão jurisdicional observa que há que determinar se a referida disposição permite que seja feita uma distinção entre, por um lado, a transmissão de uma universalidade de bens a um sujeito passivo que exerce a actividade do cedente em conformidade com a autorização de estabelecimento exigida no Estado-Membro em causa e, por outro, a transmissão a um sujeito passivo que não dispõe da autorização exigida.

19 Nestas circunstâncias, o Tribunal d'arrondissement de Luxembourg decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1) 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 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?

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?

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?»

Quanto às primeira e segunda questões

20 Com as primeira e segunda questões, que há que examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que, quando um Estado-Membro usou da faculdade, conferida pela primeira frase deste número, de considerar que, para os fins do IVA, a transmissão de uma universalidade de bens não implica uma entrega de bens, esta regra de não entrega se aplica a qualquer transmissão de uma universalidade de bens ou unicamente àquelas em que o beneficiário exerce o mesmo tipo de actividade económica que o cedente.

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

21 A Administration de l'enregistrement et des domaines refere que o artigo 9.°, n.° 2, da lei relativa ao IVA contribui para garantir o princípio da neutralidade deste imposto, porque o cessionário é investido nos direitos e obrigações do cendente em matéria de IVA, nomeadamente nos relativos à regularização eventual das deduções operadas para os bens de investimento.

22 A condição de o cessionário continuar a actividade do cedente resulta implicitamente não só no artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva como também do artigo 9.°, n.° 2, da lei relativa ao IVA.

23 Com efeito, o facto de considerar que o cessionário sucede à pessoa do cedente pressupõe necessariamente que o cessionário prossiga a actividade exercida anteriormente pelo cedente.

24 A Comissão das Comunidades Europeias refere, com carácter geral, invocando, nomeadamente, os n.os 24 e 35 do acórdão de 22 de Fevereiro de 2001, Abbey National (C-408/98, Colect., p. I-1361), que o artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva prossegue unicamente um objectivo de simplificação administrativa e de protecção da tesouraria dos sujeitos passivos. Em termos fiscais, em conformidade com o princípio da neutralidade, a aplicação desta disposição deveria conduzir exactamente ao mesmo resultado, independentemente de o IVA ser facturado pelo cedente e depois deduzido pelo cessionário ou de a operação não ser tributada.

25 Por outro lado, o artigo 5.°, n.° 8, segunda frase, da Sexta Directiva tem por objectivo precisar que, se a transmissão de uma universalidade de bens é feita em favor de um sujeito passivo que não dispõe do direito de dedução integral, a não tributação da operação leva a que um sujeito passivo de forma parcial não tenha de suportar uma parte do IVA não dedutível, quando deveria suportar esse encargo se a operação tivesse sido normalmente tributada.

26 Quanto ao conceito de transmissão de uma universalidade de bens, que constitui um conceito de direito comunitário cuja interpretação compete ao Tribunal de Justiça, a Comissão alega que o órgão jurisdicional de reenvio deve determinar se os bens transmitidos constituem uma «universalidade de bens ou parte dela» na acepção da Sexta Directiva, ou seja, activos susceptíveis de serem explorados no âmbito de uma actividade económica (v. n.os 27 e 28 das conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs no processo na origem do acórdão Abbey National, já referido).

27 A este respeito, a simples venda, com carácter isolado, de acessórios de moda não constitui uma transmissão de uma universalidade de bens na acepção da Sexta Directiva, mas uma entrega ordinária de elementos do *stock* de uma empresa. Pelo contrário, a cessão de um conjunto coerente de activos susceptíveis de permitir o prosseguimento de uma actividade económica na acepção da mesma directiva pode estar abrangida pelo artigo 5.°, n.° 8, desta directiva.

28 Quanto à utilização pelo cessionário da universalidade dos bens transmitidos, a Comissão considera que uma interpretação que exige que a actividade exercida por este último seja exactamente a mesma que a exercida pelo cedente é demasiado limitativa. Com efeito, o artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva precisa que o direito à dedução só pode ser exercido desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das operações tributáveis do sujeito passivo. O princípio da neutralidade do IVA impõe, portanto, que a universalidade dos bens transmitida ao cessionário que é sujeito passivo seja utilizada para os fins das operações tributadas deste último.

Apreciação do Tribunal de Justiça

29 Recorde-se que o artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva prevê, na primeira frase, 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 beneficiário sucede à pessoa do cedente. Daqui resulta que, quando um Estado-Membro fez uso desta 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.° desta directiva, tal transmissão não está, portanto, sujeita a IVA (v., neste sentido, Abbey National, já referido, n.° 30).

30 Ao abrigo da segunda frase do artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva, os Estados-Membros podem excluir da aplicação desta regra de não 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 determina de forma exaustiva em que condições um Estado-Membro que usa da faculdade prevista na primeira frase deste número pode limitar a aplicação da regra de não entrega.

31 Daqui resulta que um Estado-Membro que usa da faculdade conferida pela primeira frase do artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva deve aplicar a regra de não entrega a qualquer transmissão de uma universalidade de bens ou de parte dela e, consequentemente, não pode limitar a aplicação da referida regra unicamente a algumas dessas transmissões, excepto nas condições previstas na segunda frase do mesmo número.

32 Esta interpretação é conforme com a finalidade da Sexta Directiva, que tem em vista determinar de maneira uniforme e segundo as regras comunitárias a matéria colectável do IVA (v. acórdão de 8 de Junho de 2000, Breitsohl, C-400/98, Colect., p. I-4321, n.° 48). Com efeito, tal como as isenções previstas no artigo 13.° da Sexta Directiva, a regra de não entrega enunciada no artigo 5.°, n.° 8, desta mesma directiva constitui um conceito autónomo do direito comunitário que tem por objecto evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado-Membro para outro (v., quanto às isenções, acórdãos de 15 de Junho de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Colect., p. 1737, n.° 11, e de 20 de Junho de 2002, Comissão/Alemanha, C-287/00, Colect., p. I-5811, n.° 44).

33 No que respeita aos bens transmitidos e à utilização desses bens feita pelo beneficiário depois da transmissão, observe-se, em primeiro lugar, que a Sexta Directiva não contém nenhuma definição do conceito «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».

34 No entanto, segundo jurisprudência assente, decorre das exigências tanto da aplicação uniforme do direito comunitário como do princípio da igualdade que os termos de uma disposição do direito comunitário que não contenha qualquer remissão expressa para o direito dos Estados-Membros para determinar o seu sentido e o seu alcance devem normalmente encontrar, em toda a Comunidade, uma interpretação autónoma e uniforme, que deve ser procurada tendo em conta o contexto da disposição e o objectivo prosseguido pela regulamentação em causa (v., designadamente, acórdãos de 18 de Janeiro de 1984, Ekro, 327/82, Recueil p. 107, n.° 11, de 19 de Setembro de 2000, Linster, C-287/98, Colect., p. I-6917, n.° 43, de 9 de Novembro de 2000, Yiadom, C-357/98, Colect., p. I-9265, n.° 26, e de 27 de Fevereiro de 2003, Adolf Truley, C-373/00, Colect., p. I-1931, n.° 35).

35 É ponto assente que o artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva não contém nenhuma remissão expressa para o direito dos Estados-Membros a fim de determinar o sentido e o alcance do conceito de transmissão de uma universalidade de bens ou de parte dela.

36 Quanto ao contexto do artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva, há que observar que o disposto neste artigo determina o que constitui uma entrega de bens na acepção da referida directiva. O n.° 1 do referido artigo precisa que se entende por entrega de um bem a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como pode fazê-lo o proprietário. Os n.^{os} 2 a 7 deste artigo definem o que, para efeitos da Sexta Directiva, deve ou pode ser considerado pelos Estados-Membros um bem corpóreo, uma entrega e uma entrega feita a título oneroso.

37 Quanto ao objectivo da Sexta Directiva, há que recordar que, por um lado, segundo o princípio fundamental inerente ao sistema comum do IVA e que resulta dos artigos 2.° da 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), e da Sexta Directiva, o IVA aplica-se a cada transacção de produção ou de distribuição, com dedução do IVA que incidiu directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço (acórdãos de 8 de Junho de 2000, Midland Bank, C-98/98, Colect., p. I-4177, n.° 29, e Abbey National, já referido, n.° 27).

38 Por outro lado, o regime das deduções destina-se a liberar completamente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, em princípio, elas próprias sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado (v., neste sentido, acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655, n.° 19, de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Colect., p. I-1, n.° 15, de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.° 44, Midland Bank, já referido, n.° 19, e Abbey National, já referido, n.° 24).

39 À luz do contexto do artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva e do objectivo desta última, conforme descritos nos n.^{os} 36 a 38 do presente acórdão, verifica-se 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 teria recuperado posteriormente através da dedução do IVA pago a montante.

40 Tendo esta finalidade em conta, o 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» deve ser interpretado no sentido de que abrange a transmissão do estabelecimento comercial ou de uma parte autónoma de uma empresa que inclui 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 que não abrange a simples cessão de bens, como a venda de um *stock* de produtos.

41 Com efeito, como acertadamente referiu o advogado-geral no n.° 39 das suas conclusões, um tratamento especial nestas condições justifica-se, designadamente, porque o montante do IVA a ser adiantado por efeito da transmissão pode ser particularmente importante relativamente aos recursos do estabelecimento em questão.

42 Em segundo lugar, quanto à utilização que deve ser feita pelo beneficiário da universalidade de bens transmitida, observe-se que o artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva não prevê nenhuma condição expressa relativa a essa utilização.

43 Quanto à circunstância de o n.° 8 prever que o beneficiário suceda à pessoa do cedente, observe-se que, como acertadamente a Comissão refere, resulta da redacção do referido número que essa continuidade não constitui uma condição de aplicação deste, mas uma simples consequência do facto de se considerar que não existiu nenhuma entrega.

44 É certo que resulta da finalidade do artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva e da interpretação do conceito «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» que daí decorre, como ela resulta do n.° 40 do presente acórdão, que as transmissões a que esta disposição se refere são aquelas em que o beneficiário tem intenção de explorar o estabelecimento comercial ou a parte da empresa transmitida e não simplesmente liquidar imediatamente a actividade em causa bem como, eventualmente, vender o *stock*.

45 Ao invés, nada no artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva exige que, antes da transmissão, o beneficiário exerça o mesmo tipo de actividade económica que o cedente.

46 Consequentemente, há que responder às primeira e segunda questões prejudiciais que o artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que, quando um Estado-Membro usou da faculdade, conferida pela primeira frase deste número, de considerar que, para os fins do IVA, a transmissão de uma universalidade de bens não implica uma entrega de bens, esta regra de não entrega se aplica — sem prejuízo da eventual utilização da possibilidade de

limitar a sua aplicação nas condições previstas na segunda frase do mesmo número — a qualquer transmissão de um estabelecimento comercial ou de uma parte autónoma de uma empresa, que inclui elementos corpóreos e, eventualmente, incorpóreos que, em conjunto, constituem uma empresa ou parte de uma empresa que pode prosseguir uma actividade económica autónoma. O beneficiário da transferência deve, no entanto, ter intenção de explorar o estabelecimento comercial ou a parte da empresa desta forma transmitida e não simplesmente liquidar imediatamente a actividade em causa bem como, eventualmente, vender o *stock*.

Quanto à terceira questão

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

47 A Administration de l'enregistrement et des domaines alega que o controlo das condições do exercício da actividade do cessionário se exerce no quadro de uma situação puramente interna aos Estados-Membros.

48 Quanto às autorizações legais exigidas para exercer uma actividade, a Comissão sustenta, por um lado, fazendo referência ao acórdão de 29 de Junho de 2000, Salumets e o. (C-455/98, Colect., p. I-4993), que o exercício eventual pela sociedade Milady de uma actividade sem a autorização administrativa exigida dá lugar a tributação por força do princípio da neutralidade fiscal, uma vez que os produtos «ilicitamente» vendidos parecem estar em concorrência com os mesmos produtos vendidos licitamente. Por outro lado, fazendo referência ao acórdão de 25 de Fevereiro de 1999, CPP (C-349/96, Colect., p. I-973), a Comissão recorda que um Estado-Membro não pode restringir o alcance de uma isenção do IVA unicamente às prestações efectuadas pelos seguradores autorizados pelo direito nacional a exercer a actividade de seguro.

Apreciação do Tribunal de Justiça

49 Recorde-se de imediato que, como o Tribunal de Justiça declarou no n.º 31 do presente acórdão, um Estado-Membro que usa da faculdade conferida pela primeira frase do artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Directiva deve aplicar a regra de não entrega a qualquer transmissão de uma universalidade de bens ou de parte dela e, consequentemente, não pode limitar a aplicação da referida regra unicamente a algumas dessas transmissões, excepto nas condições previstas na segunda frase do mesmo número.

50 Além disso, como o Tribunal de Justiça declarou no que respeita à isenção das operações de seguro (v. acórdão CPP, já referido, n.ºs 35 e 36), um Estado-Membro não pode restringir o alcance da regra de não entrega prevista no artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Directiva unicamente às operações realizadas pelos operadores económicos autorizados pelo direito nacional a exercer a actividade em questão.

51 Por outro lado, em conformidade com o princípio da neutralidade fiscal, as transacções que, ainda que ilícitas, não incidem sobre mercadorias cuja comercialização seja proibida devido à sua própria natureza ou às suas características particulares e que podem entrar em concorrência com transacções lícitas são sujeitas aos impostos normalmente devidos por força da legislação comunitária (v., no que respeita à importação em contrabando para o território aduaneiro comunitário de álcool etílico proveniente de países terceiros, acórdão Salumets e o., já referido, n.ºs 19, 20 e 23).

52 É irrelevante, a este respeito, a circunstância de o exercício de actividades económicas estar sujeito no Estado-Membro em causa a um regime especial de autorização de estabelecimento (v., neste sentido, acórdão Salumets e o., já referido, n.º 22).

53 Assim, não é de excluir que um operador económico, que exerce uma actividade económica para a qual não possui uma autorização de estabelecimento, entre em concorrência com operadores económicos que possuem as autorizações exigidas.

54 Consequentemente, por um lado, está, em princípio, sujeita a IVA a transmissão de um estabelecimento comercial ou de uma parte de empresa, mesmo que o cessionário não possua a autorização de estabelecimento exigida pelo Estado-Membro em questão para o exercício da actividade económica que esse estabelecimento comercial ou essa parte de empresa permite prosseguir. Por outro lado, quando um Estado-Membro usa da faculdade conferida pelo artigo 5.°, n.° 8, primeira frase, da Sexta Directiva, essa transmissão não pode ser excluída da aplicação da regra de não entrega só porque o beneficiário não possui essa autorização.

55 Tendo em conta as considerações precedentes, deve responder-se à terceira questão prejudicial que quando um Estado-Membro faz uso da faculdade conferida pelo artigo 5.°, n.° 8, primeira frase, da Sexta Directiva, de considerar que, para os fins do IVA, a transmissão de uma universalidade de bens não implica uma entrega de bens, a referida disposição opõe-se a que o Estado-Membro limite a aplicação desta regra de não entrega unicamente às transmissões de uma universalidade de bens em que o beneficiário possui uma autorização de estabelecimento para a actividade económica que essa universalidade permite exercer.

Quanto às despesas

56 As despesas efectuadas pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentou observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o

processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Tribunal d'arrondissement de Luxembourg, por decisão de 19 de Dezembro de 2001, declara:

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, na sua versão resultante da Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, que altera a Directiva 77/388/CEE e introduz novas medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado — Âmbito de aplicação de certas isenções e regras práticas para a sua aplicação, deve ser interpretado no sentido de que, quando um Estado-Membro usou da faculdade, conferida pela primeira frase deste número, de considerar que, para fins do IVA, a transmissão de uma universalidade de bens não implica

uma entrega de bens, esta regra de não entrega se aplica — sem prejuízo de uma eventual utilização da possibilidade de limitar a sua aplicação nas condições previstas na segunda frase do mesmo número — a qualquer transmissão de um estabelecimento comercial ou de uma parte autónoma de uma empresa, que inclui elementos corpóreos e, eventualmente, incorpóreos que, em conjunto, constituem uma empresa ou parte de uma empresa que pode prosseguir uma actividade económica autónoma. O beneficiário da transmissão deve, no entanto, ter intenção de explorar o estabelecimento comercial ou a parte da empresa dessa forma transmitida e não simplesmente liquidar imediatamente a actividade em causa bem como, eventualmente, vender o *stock*.

2) Quando um Estado-Membro faz uso da faculdade conferida pelo artigo 5.°, n.° 8, primeira frase, da Sexta Directiva 77/388, na versão que resulta da Directiva 95/7, de considerar que, para fins do imposto sobre o valor acrescentado, não existe nenhuma entrega de bens por efeito da transmissão de uma universalidade de bens, a referida disposição opõe-se a que o Estado-Membro limite a aplicação desta regra de não entrega unicamente às transmissões de uma universalidade de bens em que o beneficiário possui uma autorização de estabelecimento para a actividade económica que essa universalidade permite exercer.

Jann Edward

von Bahr

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 27 de Novembro de 2003.

O secretário O presidente

R. Grass V. Skouris