

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

F. G. JACOBS

apresentadas em 23 de Outubro de 2003¹

1. Nos termos dos artigos 5.º, n.º 8 e 6.º, n.º 5, da Sexta Directiva IVA², os Estados-Membros podem considerar que a transferência «de uma universalidade de bens ou de parte dela» não implica uma entrega de bens ou serviços e que o beneficiário é equiparado a sucessor do transmitente.

direito de deduzir o imposto pago a montante pela sociedade civil pelas entregas recebidas durante o processo de formação da empresa.

A legislação relevante

2. A Alemanha fez uso dessa faculdade e, com o presente reenvio prejudicial, o Bundesfinanzhof (tribunal tributário federal) pretende obter uma orientação relativamente à aplicação daquela regra a um tipo especial de sociedade civil (Vorgründungsgesellschaft, GbR), criada com o único objectivo de preparar — mas não de explorar — uma actividade a exercer por uma sociedade comercial a constituir e, uma vez esta constituída, de para ela transferir a exploração dessa actividade ainda não iniciada. A questão que se coloca é a de saber se — e, em caso afirmativo, com que base jurídica — a própria sociedade civil ou a sociedade comercial têm o

Disposições comunitárias em matéria de IVA

3. A essência do sistema do IVA está definida no artigo 2.º da Primeira Directiva IVA³:

«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,

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, a seguir «Sexta Directiva»).

3 — 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, L 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3).

qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação

incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência». Nos termos dos artigos 5.º a 7.º, são operações tributáveis as entregas de bens, as prestações de serviços e as importações.

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

6. O artigo 5.º, n.º 1, define a entrega de um bem como a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário. No entanto, nos termos do artigo 5.º, n.º 8:

4. Este sistema prevê, portanto, uma cadeia de operações na qual o montante líquido devido relativamente a cada elo da cadeia é uma determinada percentagem do valor acrescentado nessa fase. Quando a cadeia chega ao fim, o montante total cobrado terá sido a adequada percentagem do preço final. A Sexta Directiva contém regras mais precisas.

«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.»

5. Nos termos do artigo 2.º desta directiva, estão sujeitas ao IVA as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade. Nos termos do artigo 4.º, n.º 1, por «sujeito passivo» entende-se qualquer pessoa que exerça uma actividade económica, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade. As actividades económicas são «todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas», bem como «a exploração de um bem corpóreo ou

7. Nos termos do artigo 6.º, n.º 5, o disposto no artigo 5.º, n.º 8, aplica-se nas mesmas condições às prestações de serviços — definidas no artigo 6.º, n.º 1, como qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens.

8. Os princípios essenciais do direito à dedução estão consignados no artigo 17.º da Sexta Directiva. O artigo 17.º, n.º 2, dispõe: «Desde 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 em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo [...]» De acordo com o artigo 17.º, n.º 1, o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

9. No entanto, nos termos dos artigos 13.º a 16.º, certas operações estão isentas de IVA. Não é exigível IVA sobre qualquer transacção isenta e decorre ainda do artigo 17.º, n.º 2, que limita o direito de dedução ao imposto pago sobre os bens e serviços utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, que o fornecedor não pode deduzir qualquer imposto pago a montante sobre fornecimentos utilizados para os fins destas transacções efectuadas no interior da Comunidade⁴.

10. Se, como frequentemente acontece, a operação isenta constituir o elo final da cadeia (consumo privado), o efeito é simplesmente ficar a carga do IVA reduzida ao montante que tiver sido liquidado sobre o último valor acrescentado. Contudo, a

impossibilidade de dedução nessas circunstâncias subsiste, mesmo quando uma operação isenta seja um dos elementos constitutivos do preço numa posterior entrega tributável. O imposto pago a montante pode assim, nalgumas situações, ficar «preso» ao valor da entrega, tendo como consequência que, contrariamente ao normal funcionamento do sistema, o valor sobre o qual o IVA é liquidado nas fases posteriores *inclui* o imposto liquidado nas fases anteriores. Pode dizer-se que a cadeia de operações é interrompida, iniciando-se uma nova cadeia, com um valor líquido mais elevado. Também pode ocorrer uma situação semelhante se os bens forem adquiridos por um sujeito passivo agindo a título privado [e não «agindo nessa qualidade», na acepção dos artigos 2.º e 4.º, n.º 1)] e forem posteriormente transferidos para o âmbito da sua actividade económica⁵.

Interpretação das disposições comunitárias pelo Tribunal de Justiça

11. O Tribunal de Justiça já em várias ocasiões apreciou em que circunstâncias as entregas são utilizadas «para os fins» das operações tributáveis, originando um direito à dedução ao abrigo do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

4 — Esta situação é diferente de uma isenção com reembolso do IVA pago a montante ou de IVA à taxa zero.

5 — V. acórdão de 11 de Julho de 1991, Lennartz (C-97/90, Colect., p. I-3795, n.ºs 8 e 9).

12. No caso em apreço, são especialmente relevantes os acórdãos Rompelman⁶, INZO⁷, Ghent Coal Terminal⁸, Gabalfrisa⁹, Schloßstraße¹⁰ e Breitsohl¹¹, segundo os quais, sempre que uma pessoa tenha a intenção, confirmada por elementos objectivos, de iniciar uma actividade económica e, para esse fim, adquirir fornecimentos iniciais que foram tributados, deve ser considerada um sujeito passivo actuando nessa qualidade, com direito a deduzir imediatamente o IVA pago sobre os fornecimentos adquiridos para os fins das suas projectadas operações tributáveis, sem ter de esperar pelo início da exploração efectiva da empresa e mesmo que essa exploração não se concretize.

13. No entanto, foi somente em duas ocasiões anteriores, nos processos Abbey National¹² e Zita Modes¹³, que o Tribunal de Justiça foi interrogado sobre a dedutibilidade do imposto a montante no que toca à «transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela», quando um Estado-Membro tenha feito uso da faculdade conferida pelo artigo 5.º, n.º 8.

14. O processo Abbey National dizia respeito à alienação, entre empresas não relacionadas, de um imóvel explorado nos termos de uma actividade de arrendamento de locais sujeita a IVA. Foi alienado «com continuidade de exploração» («going concern»), exploração essa que se inseria anteriormente na actividade global do transmitente. Uma das principais questões, nesse processo, era a de saber se o transmitente podia deduzir o imposto pago a montante em relação aos serviços (essencialmente jurídicos) prestados para efectuar a transferência.

15. O Tribunal de Justiça assinalou que o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas, garantindo a perfeita 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 elas próprias, em princípio, sujeitas ao IVA. No entanto, para dar direito à dedução, os bens ou serviços adquiridos devem ter uma relação directa e imediata com uma operação tributada — devem fazer parte dos diversos elementos constitutivos do preço dessa operação¹⁴.

16. Quando um Estado-Membro tenha feito uso da faculdade de não considerar a transferência de uma universalidade de bens

6 — Acórdão de 14 de Fevereiro de 1985 (268/83, Recueil, p. 655).

7 — Acórdão de 29 de Fevereiro de 1996 (C-110/94, Colect., p. I-857).

8 — Acórdão de 15 de Janeiro de 1998 (C-37/95, Colect., p. I-1).

9 — Acórdão de 21 de Março de 2000 (C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577).

10 — Acórdão de 8 de Junho de 2000 (C-396/98, Colect., p. I-4279).

11 — Acórdão de 8 de Junho de 2000 (C-400/98, Colect., p. I-4321).

12 — Acórdão de 22 de Fevereiro de 2001 (C-408/98, Colect., p. I-1361).

13 — Conclusões apresentadas em 26 de Setembro de 2002, processo C-497/01.

14 — N.ºs 24 a 29, remetendo para os acórdãos Rompelman, já referido na nota 6, n.º 19; Ghent Coal Terminal, já referido na nota 8, n.º 15; Gabalfrisa, já referido na nota 9, n.º 44; e, de 8 de Junho de 2000, Midland Bank (C-98/98, Colect., p. I-4177, n.ºs 19, 20, 24, 29 e 30).

ou de parte dela como uma entrega de bens, nos termos do artigo 2.º da Sexta Directiva, essa transferência não está sujeita a IVA e não constitui uma operação tributável na acepção do artigo 17.º, n.º 2. A circunstância de que a operação teria sido tributada se aquela faculdade não tivesse sido exercida, é irrelevante. Também não existe uma relação directa e imediata com as operações tributáveis do beneficiário. A dedução só é possível se as operações a jusante forem as realizadas pelo sujeito passivo que pretende a dedução; em qualquer caso, os custos relativos à transferência não oneram directamente os elementos constitutivos do preço das operações tributáveis do beneficiário, como é exigido pelo artigo 2.º da Primeira Directiva¹⁵.

17. Todavia, esses custos fazem parte das despesas gerais do transmitente e, como tais, são elementos constitutivos do preço dos produtos da sua empresa. Se um sujeito passivo transferir uma universalidade de bens e posteriormente não realizar operações, o custo dos serviços necessários para a transferência deve ser considerado inerente ao conjunto da actividade económica da empresa, antes da transferência. Qualquer outra interpretação do artigo 17.º da Sexta Directiva seria contrária ao princípio que exige que o sistema do IVA seja de uma perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas de uma empresa, na condição de estas estarem elas próprias sujeitas ao IVA, e poria a cargo do operador económico o custo do IVA no

âmbito da sua actividade económica sem lhe dar a possibilidade de o deduzir. Assim, proceder-se-ia a uma distinção arbitrária entre, por um lado, as despesas efectuadas para os fins de uma empresa antes da exploração efectiva desta e das efectuadas no decurso da referida exploração e, por outro lado, as despesas efectuadas para pôr termo a essa exploração. Os diversos serviços utilizados pelo transmitente para os fins da transferência duma universalidade de bens ou de parte dela mantêm, portanto, em princípio, uma relação directa e imediata com o conjunto da actividade económica deste sujeito passivo¹⁶.

18. As questões suscitadas no processo Zita Modes centram-se na definição de «transferência de uma universalidade de bens» e na necessidade — ou não — de o beneficiário exercer a mesma actividade económica anteriormente exercida pelo transmitente. Neste processo ainda não foi proferido acórdão.

O direito alemão

19. As disposições comunitárias antes referidas foram transpostas para o direito alemão pela Umsatzsteuergesetz (lei do imposto sobre o volume de negócios) de 1993 (a seguir «UStG»).

15 — N.ºs 30 a 34.

16 — N.ºs 35 e 36.

20. O § 1, n.º 1, alínea a) desta lei dispõe: «As operações realizadas no contexto duma transferência de actividade (Geschäft) a outro empresário (Unternehmer) para os fins da sua empresa (Unternehmen), não estão sujeitas a imposto sobre o volume de negócios. Considera-se que existe uma transferência de actividade quando uma empresa ou um sector desta, geridos autonomamente no âmbito da estrutura de uma empresa, são, na sua totalidade e a título oneroso ou não, transferidos para uma sociedade ou por esta adquiridos como entrada na sociedade. O empresário beneficiário passa a ocupar a posição do transmittente.»

21. Para esses efeitos, «empresário» e «empresa» são definidos no § 2: «Entende-se por empresário todo aquele que exerça, com carácter independente, uma actividade industrial, comercial ou profissional. A empresa abrange toda a actividade industrial, comercial ou profissional do empresário. Considera-se actividade industrial, comercial ou profissional toda a actividade exercida permanentemente para dela auferir receitas, mesmo quando não exista intenção de obter lucros ou quando uma associação só exerça as suas actividades no interesse dos seus membros.»

22. O § 15 diz respeito ao direito à dedução. Nos termos do § 15, n.º 2, ponto 1, não há lugar à dedução do imposto pago sobre as entregas de bens utilizadas pelo empresário para o exercício, *inter alia*, de operações isentas.

23. Certos aspectos do direito alemão das sociedades são também relevantes para o caso em apreço. O órgão jurisdicional de reenvio explica-os do seguinte modo.

24. Uma Aktiengesellschaft (sociedade anónima — «AG») apenas adquire personalidade jurídica com a sua inscrição no Registo Comercial. A chamada Vorgesellschaft (sociedade em formação) constitui uma fase preparatória necessária à constituição da AG, tratando-se duma associação *sui-generis* de pessoas que passa sempre a existir quando são aprovados os estatutos desta. A própria Vorgesellschaft pode ser precedida por uma Vorgründungsgesellschaft que assenta no pacto preliminar celebrado entre os fundadores da sociedade com o objectivo de colaborar no sentido da sua constituição e que assume, normalmente, a forma jurídica duma sociedade civil (Gesellschaft bürgerlichen Rechts — «GbR») e cujo objectivo é o de determinar a responsabilidade das pessoas envolvidas. Se a Vorgründungsgesellschaft for constituída a fim de preparar a futura actividade de uma sociedade, os bens adquiridos por esta Vorgründungsgesellschaft, assim como os respectivos direitos e obrigações, não são automaticamente transferidos para a Vorgesellschaft e, mais tarde, para a sociedade que está a ser constituída; para a transferência se efectuar, tem de ser realizada através de um negócio jurídico específico.

O processo na causa principal

25. A Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein

GbR (a seguir «Faxworld GbR») foi constituída em 1 de Outubro de 1996, com a única finalidade de preparar a constituição da sociedade Faxworld Telefonmarketing AG (a seguir «Faxworld AG»). Para esse efeito, arrendou e equipou escritórios, adquiriu bens de equipamento, enviou correio publicitário de apresentação e fez publicidade em nome da «AG» ainda por constituir. Após a constituição da Faxworld AG, por escritura pública de 28 de Novembro de 1996, a Faxworld GbR cessou a sua actividade e, cumprindo o seu objecto social, transferiu a título oneroso, em 1 de Dezembro de 1996, a totalidade dos bens que tinha adquirido para a AG. A Faxworld AG pôde, assim, iniciar imediatamente a sua actividade empresarial nos escritórios arrendados, equipados e mobilados pela Faxworld GbR.

26. O preço da transferência foi de 87 495,29 DM, correspondente ao valor contabilístico dos bens adquiridos, ou seja, o preço de aquisição, sem IVA. Portanto, o montante de IVA pago pela Faxworld GbR em relação às suas aquisições não foi repercutido no preço da transferência efectuada à Faxworld AG.

27. Posteriormente, a Faxworld GbR pretendeu deduzir o imposto pago a montante — ou seja, nessas circunstâncias, obter a sua restituição — sobre os fornecimentos que adquiriu e transferiu. A administração fiscal recusou a dedução, por considerar que a Faxworld GbR não era empresária (sujeito passivo), pois a sua única operação geradora de receitas consistiu na transferência duma actividade, que não devia

ser considerada uma operação tributável. A Faxworld GbR impugnou a recusa no órgão jurisdicional competente, que julgou o seu pedido procedente, com fundamento no princípio da neutralidade do IVA; o imposto pago a montante podia ser deduzido mesmo quando a demandante nunca tivesse tencionado utilizar ela própria as entregas que lhe foram fornecidas para a realização de operações tributáveis, uma vez que só as adquiriu tendo em vista a actividade económica a desenvolver pela Faxworld AG.

28. A administração fiscal interpôs recurso limitado a questão de direito para o Bundesfinanzhof, que suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Uma sociedade civil, criada com o único objectivo de constituição duma sociedade comercial, tem direito à dedução do imposto suportado a montante sobre serviços que lhe tenham sido prestados e bens que tenha adquirido, se, após a constituição da sociedade comercial, transferir a título oneroso e por acto formal, para a referida sociedade comercial posteriormente constituída, as prestações anteriormente adquiridas, e quando, desde o início, não tinha a intenção de efectuar outras operações de entregas de bens e de prestação de serviços a terceiros e, no Estado-Membro em causa, a transferência de uma universalidade de bens não for considerada uma entrega de bens ou uma prestação de serviços (artigo 5.º, n.º 8, primeiro período, e artigo 6.º, n.º 5, da [Sexta Directiva]?)»

29. O Bundesfinanzhof também indicou que, se a sociedade civil não tiver direito à dedução nessas circunstâncias e o Tribunal de Justiça decidir que esse direito assiste à sociedade comercial, se obviará à necessidade de ulteriores reenvios prejudiciais.

Os diferentes pontos de vista defendidos

30. O Bundesfinanzhof declara que se inclina para o deferimento do pedido de dedução. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, designadamente, no momento da aquisição dos fornecimentos a montante. No caso em apreço, os fornecimentos foram adquiridos exclusivamente para os fins das operações tributáveis a jusante. Se a Faxworld GbR tivesse ela própria realizado essas operações, o imposto a montante poderia ter sido deduzido. Do acórdão Abbey National decorre que, no caso da transferência de uma universalidade de bens, o transmitente só pode deduzir o imposto pago a montante do imposto pago sobre as suas operações a jusante. Contudo, devido aos requisitos processuais estabelecidos pelo direito das sociedades alemão, no presente caso existe uma diferença de identidade entre quem adquire os fornecimentos a montante e quem realiza as operações tributáveis a jusante. O princípio da neutralidade do IVA

implica que o direito à dedução não dependa de diferenças das legislações nacionais quanto à forma jurídica.

31. Nas observações apresentadas ao Tribunal de Justiça, a Faxworld GbR alega essencialmente que ela e a Faxworld AG constituem uma única entidade económica [de acordo com a chamada Fußstapfentheorie, aparentemente aplicada pelo Bundesfinanzhof, derivada do direito das sucessões e que exprime a ideia de que o beneficiário segue as pisadas do transmitente — que corresponde à expressão inglesa «stepping into the transferor's shoes» («ocupar o lugar do transmitente»)]. Como os bens e serviços adquiridos pela Faxworld GbR se destinavam a ser utilizados para os fins das operações tributáveis da Faxworld AG, a Faxworld GbR tem o direito de deduzir o imposto a pago montante em relação a esses bens e serviços. Além disso, remete para o acórdão Breitsohl¹⁷, no qual o Tribunal de Justiça decidiu que o direito de deduzir o IVA pago sobre os fornecimentos adquiridos com vista à realização de um projecto de actividade económica subsiste mesmo quando a administração fiscal sabe, desde a primeira liquidação do imposto, que a actividade económica prevista, que devia dar lugar a operações tributáveis, não será exercida. Esta regra aplica-se *a fortiori* num caso como o presente em que a actividade económica é exercida.

32. Ao invés, a abordagem da administração fiscal no Bundesfinanzhof e a do Governo alemão no Tribunal de Justiça é

17 — Já referido na nota 11.

de que a Faxworld GbR e a Faxworld AG são pessoas jurídicas distintas e de que a Faxworld GbR não é sujeito passivo, por nunca ter exercido, nem tencionar exercer, qualquer actividade económica, na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva, ou qualquer operação tributável, na acepção dos artigos 5.º e 6.º Nestas circunstâncias, não há qualquer direito à dedução, pois, essencialmente, não existe uma pessoa que possa gozar desse direito nem pode ser realizada qualquer operação no âmbito do sistema do IVA em relação à qual possa ser feita uma dedução. A este respeito, o Governo alemão remete, de modo significativo, para o acórdão *Abbey National*.

dade económica e, por conseguinte, no âmbito do sistema do IVA. Contudo, como esses bens e serviços não foram utilizados por essa sociedade civil para — e não têm qualquer relação directa e imediata com — as suas próprias operações tributáveis a jusante, a Faxworld GbR não tem direito à dedução do imposto pago a montante em relação a esses bens e serviços. Por outro lado, segundo a Comissão, a Faxworld AG, na qualidade de «sucessora» da Faxworld GbR, na acepção do artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Directiva, tendo utilizado os referidos bens e serviços para as suas próprias operações tributáveis a jusante, tem direito à dedução. Esta solução não é contrária ao acórdão *Abbey National*, que apenas abordou a questão do direito à dedução do transmitente e não ao do beneficiário.

33. Na audiência, o Governo alemão apresentou uma objecção à questão alternativa a que alude o *Bundesfinanzhof*, a de saber se a Faxworld AG poderá ter direito à dedução em vez da Faxworld GbR. Aquele Governo entende que esta questão é meramente hipotética e não tem qualquer incidência no resultado da acção proposta pela Faxworld GbR; os órgãos jurisdicionais nacionais não têm competência para suscitar esse género de questões no âmbito do regime instituído pelo artigo 234.º CE.

34. No entender da Comissão, a aquisição de bens e serviços pela Faxworld GbR insere-se claramente na definição de activi-

Apreciação

35. Em meu entender e a título preliminar, a objecção do Governo alemão à questão alternativa do *Bundesfinanzhof* não pode ser aceite. O *Bundesfinanzhof* absteve-se expressamente de reenviar essa questão enquanto tal, mas aflorou-a no despacho de reenvio, a fim de fazer referência a uma matéria que o Tribunal de Justiça pode considerar pertinente para a sua análise. Em todo o caso, não me parece possível, numa situação abrangida pelo artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Directiva, apreciar separadamente a posição do transmitente e a do beneficiário.

36. Seguidamente, devo referir que o resultado preferido pelas autoridades alemãs me parece ser incompatível com o princípio da neutralidade do IVA, pois recusa qualquer direito à dedução do imposto em causa, quer à Faxworld GbR quer à Faxworld AG.

37. Do ponto de vista da realidade económica, parece claro que foi constituída uma única empresa, que passou por várias fases preparatórias antes de se tornar operacional. A continuidade da empresa, desde as fases preparatórias até à fase de exploração — ou seja, a continuidade da sua identidade *como empresa* — não parece estar em dúvida. O funcionamento normal do sistema do IVA exige que o imposto pago a montante sobre os fornecimentos adquiridos por uma empresa tanto nas fases preparatórias como na fase de exploração seja dedutível do imposto devido a jusante¹⁸.

38. Em minha opinião, qualquer desvio desse funcionamento normal, e por conseguinte do princípio da neutralidade, só pode ser aceite se for claramente autorizado pela legislação, eventualmente como interpretada pelo Tribunal de Justiça.

39. No caso *sub judice* e de um ponto de vista jurídico, as fases preparatórias e de exploração foram realizadas por duas

entidades distintas, uma sociedade civil e uma sociedade comercial¹⁹. É nesta dicotomia que as autoridades alemãs assentam os seus argumentos.

40. A sociedade civil não foi constituída para realizar operações tributáveis a jusante e, de facto, não realizou essas operações nem alguma vez teve a intenção de as realizar. A sua única operação a jusante, real ou projectada, foi a venda à sociedade comercial do embrião de uma actividade que ainda não tinha chegado à fase de exploração. Nos termos da legislação alemã que transpôs o artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Directiva, essa operação não estava sujeita a imposto²⁰.

41. Não obstante, concordo com a Comissão em que a Faxworld GbR se insere na definição de sujeito passivo constante do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva. As suas actividades tiveram indubitavelmente carácter económico e nem o objectivo nem o resultado dessas actividades é relevante. Nesse contexto, penso que o Governo alemão se equivocou ao remeter para o acórdão Lennartz²¹, que diz respeito à aquisição de bens para fins privados, que são posteriormente utilizados para opera-

19 — Embora pareça plausível que os dois membros da sociedade civil são também os dois (únicos) accionistas da sociedade anónima.

20 — Note-se que, nos termos da legislação alemã, essas operações «não estão sujeitas a imposto sobre o volume de negócios», ao passo que o artigo 5.º, n.º 8, autoriza os Estados-Membros a considerar que não implicam «uma entrega de bens». Contudo, é importante fazer uma distinção entre entregas não sujeitas a imposto e aquelas que se considera não terem existido (v. *supra*, n.º 10, e *infra*, n.º 49).

21 — Já referido na nota 5.

18 — V., designadamente, a jurisprudência referida na nota 12.

ções tributadas. No caso em apreço, não se questiona que os fornecimentos a montante foram adquiridos para fins empresariais e não para consumo privado.

transposição usa «an die Stelle treten» (assumir a posição de) e o direito alemão também parece aceitar uma «Fußstapfentheorie»²⁴. A versão francesa e algumas outras versões linguísticas do artigo 5.º, n.º 8, utilizam a expressão «o beneficiário continua a pessoa» do transmitente.

42. Além disso, o direito à dedução não se perde pelo facto de não terem sido efectivamente realizadas entregas a jusante — v. acórdãos INZO²² e Ghent Coal Terminal²³ — mas, segundo esta jurisprudência, é necessário que tenha havido a intenção de efectuar esses fornecimentos e a Faxworld GbR não parece ter tido, ela própria, essa intenção.

43. Todavia e embora no caso em apreço a sociedade civil e a sociedade comercial sejam duas pessoas jurídicas distintas, existe entre elas, não apenas uma continuidade económica evidente, mas ainda uma certa continuidade jurídica.

44. O artigo 5.º, n.º 8, impõe que, quando se considerar que não foi efectuada qualquer entrega, o beneficiário seja equiparado a sucessor do transmitente. A versão alemã do artigo 5.º, n.º 8, utiliza o vocábulo «Rechtsnachfolger». A legislação alemã de

45. Como referi nas conclusões que apresentei no processo Zita Modes²⁵, as várias formulações 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), de modo que, ao adquirir a actividade, o beneficiário assume as dívidas de IVA e o direito de deduzir, do imposto devido a jusante sobre operações tributáveis, o imposto pago a montante e ainda não deduzido²⁶. No processo Abbey National²⁷ sugeri, utilizando a metáfora corrente duma cadeia de operações para efeitos do IVA, que o resultado não implica — como seria o caso numa operação isenta — uma interrupção e um recomeço da cadeia, mas antes uma

24 — V. *supra*, n.º 31.

25 — N.ºs 46 e 49.

26 — Todavia, parece que, nalguns Estados-Membros, as regras do IVA exigem que, antes da transferência, o transmitente regularize todos os montantes de IVA em dívida, de modo que, nesses casos, a «sucessão» se limita aos ajustamentos nos termos do artigo 20.º da Sexta Directiva.

27 — N.º 38 das conclusões.

22 — Já referido na nota 7, n.ºs 19 e 20.

23 — Já referido na nota 14, n.ºs 17 e 24.

relação de sequência contínua entre os elos de um lado e de outro.

46. À luz destas considerações, pode-se atribuir à Faxworld AG a intenção de efectuar entregas tributáveis também à Faxworld GbR, de modo a estarem preenchidas as condições para esta última gozar do direito à dedução?

47. Certas disposições da legislação e indicações da jurisprudência podem parecer militar contra essa atribuição. Nos termos do artigo 17.º, n.º 1, da Sexta Directiva, o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível — ou seja, no momento em que os fornecimentos a montante são adquiridos — e, no acórdão Lennartz²⁸, o Tribunal de Justiça declarou que «só a qualidade em que o particular actua nesse momento pode decidir da existência de um direito à dedução». No momento da aquisição, a Faxworld GbR actuava na qualidade de sujeito passivo²⁹, mas os fornecimentos não se destinavam a operações próprias tributáveis a jusante.

48. Contudo, entendo que a disposição relativa à «sucessão» constante do artigo 5.º, n.º 8, não só justifica como também exige que se estabeleça uma

distinção significativa entre a situação a que esta se refere e outras situações mais comuns.

49. Há que ter claramente em mente que a consequência da utilização da faculdade conferida pelo artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Directiva não pode ser a criação de uma operação isenta³⁰. Se tivesse sido essa a intenção do legislador, a disposição teria sido incluída no título X da directiva, relativo às isenções, e não no título V, relativo à definição das operações tributáveis. Uma indicação do seu objectivo real é oferecida na exposição dos fundamentos da proposta da Comissão de Sexta Directiva³¹, em que a faculdade em causa vinha descrita como sendo concedida «numa preocupação de simplificação e para não sobrecarregar a tesouraria da empresa». Pretende-se assim evitar que, muitas vezes, sejam liquidados montantes avultados de imposto, pagos ao Estado e posteriormente recuperados através da dedução do imposto pago a montante. Outra vantagem é proteger a administração fiscal contra a perda de receitas no caso de o transmitente ser insolvente³².

50. Se o IVA pago a montante e suportado pelo activo de uma empresa transferida não pudesse ser deduzido, gerar-se-ia uma distorção significativa da concorrência face

28 — Já referido na nota 5, n.º 8.

29 — V. *supra*, n.º 41.

30 — No n.º 10 salientei as consequências indesejáveis que podem resultar desse tipo de operações.

31 — *Boletim das Comunidades Europeias*, suplemento 11/73, p. 10; o actual primeiro período do artigo 5.º, n.º 8, era o artigo 5.º, n.º 4, da proposta original.

32 — Para uma apreciação algo mais completa, v. n.ºs 19 a 32 das conclusões que apresentei no processo Zita Modes.

a outras empresas. Como o Tribunal de Justiça reafirmou no acórdão *Abbey National*³³, o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas, garantindo a perfeita 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, elas próprias, sujeitas ao IVA.

51. No caso em apreço, os activos transferidos foram adquiridos pela Faxworld GbR para as futuras operações tributáveis a jusante a realizar pela Faxworld AG e, portanto, a fim de serem elementos constitutivos do preço dessas operações. Além disso, há uma relação directa e imediata entre os fornecimentos adquiridos a montante e as operações tributáveis a jusante que conferem direito à dedução³⁴, pois, por força do artigo 5.º, n.º 8, não se considera que tenha havido qualquer operação intercalar entre o momento da aquisição desses fornecimentos e a sua utilização para as operações a jusante. A Faxworld AG é a sucessora — ou «continua a pessoa» — da Faxworld GbR. No momento em que surgiu o direito à dedução — ou seja, no momento em que o imposto a montante se tornou exigível — a Faxworld GbR agia na qualidade de sujeito passivo na acepção do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Por conseguinte, em meu entender, estão preenchidas as condições para o exercício da dedução.

52. Assim sendo, parece óbvio que o melhor *modus operandi*, de um ponto de vista prático, é que, se a legislação nacional o permitir, a contrapartida pela transferência abranja sempre, nessas circunstâncias, o valor integral dos activos transferidos, incluindo o IVA pago a montante que ainda não tenha sido deduzido. Com efeito, na maior parte dos casos, será difícil, senão mesmo impossível, isolar a presença (ou a ausência) desse elemento no preço.

53. Todavia, nalguns casos, o direito nacional pode impor outros requisitos — por exemplo, que a totalidade do imposto pago a montante seja deduzida antes da transferência. No caso em apreço, embora esse requisito não pareça existir, é óbvio que se pode afirmar que o imposto não foi repercutido.

54. Assim, há aqui que estabelecer uma distinção entre o transmitente e o beneficiário. O objectivo de garantir a neutralidade do IVA não será alcançado se o imposto pago puder ser deduzido por uma pessoa diferente da que suportou a sua carga económica. Apesar de, neste caso, os sócios ou accionistas de ambas as pessoas jurídicas serem na realidade os mesmos — pelo que, em última análise, serão afectados os mesmos «bolsos» — nem sempre tal acontecerá. Se o preço da transferência da empresa for o valor contabilístico do activo, sem IVA, permitir que o direito à dedução seja do destinatário e não do transmitente daria ao primeiro — como o Governo alemão assinalou na audiência — uma vantagem financeira injustificada e sobre-

33 — Já referido na nota 11, n.º 24.

34 — V. acórdão *Abbey National*, n.º 25, e a jurisprudência aí referida.

carregaria o segundo com uma carga fiscal irrecuperável. Se, por outro lado, o IVA pago a montante for repercutido no preço da transferência, o direito à dedução deve caber ao beneficiário. Outra forma de proceder implicaria uma distorção da concorrência que, além de incompatível com os princípios do sistema do IVA e com o direito comunitário em geral, deve ser evitada, como especificamente impõe o artigo 5.º, n.º 8.

55. Por conseguinte, no caso vertente, é à Faxworld GbR e não à Faxworld AG que cabe o direito à dedução.

56. Pode questionar-se se a conclusão a que cheguei é inteiramente compatível com o acórdão Abbey National do Tribunal de Justiça. Recorde-se que, nos n.ºs 32 a 35 desse acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que o sujeito passivo só pode deduzir o IVA que onera os bens e serviços que sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis e que o montante do IVA pago pelo transmitente sobre as despesas efectuadas com os serviços adquiridos a fim de realizar a transmissão de uma universalidade de bens ou de parte dela não onera directamente os diversos elementos constitutivos do preço das operações tributadas do beneficiário. Contudo, estas despesas inserem-se nas despesas gerais da actividade

do transmitente e, enquanto tais, são elementos constitutivos do preço dos produtos dessa actividade; por conseguinte, o transmitente goza do direito à dedução com esse fundamento.

57. Penso que essa *ratio* é específica às circunstâncias do processo Abbey National. O imposto em causa nesse processo era devido sobre os serviços adquiridos para efectuar a transferência e não sobre os activos efectivamente transferidos. Estes últimos activos, em questão no caso vertente, são claramente elementos constitutivos do preço das operações do beneficiário e a continuidade de personalidade entre o transmitente e o seu sucessor, o beneficiário, justifica que se considere que o IVA pago a montante em relação com a sua aquisição confere o direito à dedução com esse fundamento.

58. A fim de respeitar o princípio da neutralidade do IVA e de evitar qualquer distorção da concorrência, esse direito deve caber à pessoa, transmitente ou beneficiário, que efectivamente suporta o ónus económico do imposto, quando seja aplicável o artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Directiva. Só em circunstâncias absolutamente excepcionais — e dificilmente imagináveis — poderão esses objectivos ser ainda alcançados permitindo que a outra parte na transferência tenha o direito à dedução.

Conclusão

59. Por conseguinte, entendo que o Tribunal de Justiça deve responder do seguinte modo à questão submetida pelo Bundesfinanzhof:

Quando

«— um Estado-Membro tenha feito uso da faculdade concedida pelos artigos 5.º, n.º 8, e 6.º, n.º 5, da Sexta Directiva IVA, pelo que a transferência de uma universalidade de bens não é considerada uma entrega de bens ou uma prestação de serviços, e

— os bens e/ou serviços são adquiridos por pessoa singular ou colectiva (o transmitente) com o único objectivo de criar, mas não de explorar, uma actividade económica e de transferir os activos dessa actividade para outra pessoa singular ou colectiva (o beneficiário), que tenciona utilizar esses activos para realizar operações tributáveis,

o direito à dedução do IVA pago ou devido sobre os bens e/ou serviços adquiridos assiste, em princípio,

— ao transmitente, se o imposto não tiver sido repercutido no preço da transferência pago pelo beneficiário, e

— ao beneficiário, se o imposto tiver sido repercutido no preço da transferência que este pagou.»