CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL F. G. JACOBS

apresentadas em 30 de Setembro de 1992 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. Os processo apensos C-71/91 e C-178/91 têm por objecto pedidos de decisão prejudicial submetidos, respectivamente, pelo Tribunale di Genova e pelo Tribunale di Milano. As questões prejudiciais foram colocadas para que os órgãos jurisdicionais nacionais possam decidir se determinadas disposições da legislação italiana, impondo encargos sobre o registo das sociedades, são compatíveis com o direito comunitário, designadamente, com os artigos 10.° e 12.°, n.° 1, da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais (JO L 249, p. 25; EE 09 F1 p. 22, a seguir «directiva»).

2. As mesmas disposições italianas constituem também o objecto do processo C-176/91 [1], que tem subjacente um processo por incumprimento instaurado pela Comissão, nos termos do artigo 169.° do Tratado. Este foi iniciado com uma notificação de incumprimento, de 29 de Janeiro de 1990, em que se invoca uma violação da proibição constante do artigo 10.°, alínea c), da directiva, de cobrar imposições pelo registo de uma sociedade. Por não ter havido resposta à notificação, a Comissão formulou um parecer fundamentado em 5 de Novembro de 1990, em que de novo invoca uma violação do artigo 10.°, alínea c), da directiva, e convidou a Itália a adoptar, no prazo de dois meses a contar da sua recepção, as medidas necessárias para dar cumprimento a este parecer. Na sua resposta ao parecer fundamentado da Comissão, o Governo italiano declarou que nenhuma medida era necessária pois os encargos em questão tinham sido alterados em 1988 através de um aditamento à legislação em causa. Além disso, o Governo italiano alegou que as disposições em causa não ficavam sob a alçada da proibição do artigo 10.°, alínea c), ou, subsidiariamente, que os referidos encargos ficavam sob a alçada da excepção a esta proibição, prevista no artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da directiva. Por não ter ficado convencida com as explicações do Governo italiano quanto à necessidade de introduzir novas alterações nas referidas disposições, a Comissão, através de petição apresentada no Tribunal de Justiça em 5 de Julho de 1991, intentou a presente acção.

3. As disposições legislativas a que a acção da Comissão se referia e que, em resposta a uma questão escrita do Tribunal, foram identificadas pela Comissão como ainda se encontrando em vigor no termo do prazo fixado no parecer fundamentado, são as seguintes:

1) O artigo 3.°, n.os 18 e 19, do Decreto-Lei n.° 853, de 19 de Dezembro de 1984, na versão resultante da Lei n.° 17, de 17 de Fevereiro de 1985, e

2) O artigo 36.°, n.° 8, do Decreto-Lei n.° 69, de 2 de Março de 1989, na versão

* Língua original: inglês.

1 — Processo cancelado no registo do Tribunal de Justiça por despacho do presidente de 18 de Março de 1993.

resultante da Lei n.° 154, de 27 de Abril de 1989.

Designaremos adiante estas disposições por «disposições impugnadas». Como adiante veremos de modo mais pormenorizado, estabelecem em Itália uma taxa sobre a primeira inscrição no registo de uma sociedade, do mesmo modo que uma taxa anual pela manutenção deste registo.

4. As questões submetidas ao Tribunal de justiça nos dois pedidos de decisão prejudicial são as seguintes:

No processo C-71/91:

«1) Os direitos de 'carácter remuneratório' mencionados no artigo 12.°, n.° 1, alínea c) (sic), da Directiva 69/355/CEE (sic) do Conselho, de 17 de Julho de 1969, são apenas os relativos a serviços facultativos prestados individualmente pela administração pública no interesse pessoal do requerente ou podem igualmente ser englobados numa noção mais ampla de imposições geralmente cobradas por serviços prestados no interesse geral?

2) A actividade administrativa desenvolvida pelo Estado para 'manter uma estrutura apta a dar publicidade a todos os actos relativos à vida das sociedades' tem, *para o direito comunitário,* a natureza de um serviço prestado individualmente, pelo qual seja previsível que será exigida uma contraprestação pecuniária em conformidade com o disposto no artigo 12.°, n.° 1, alínea c), da referida directiva e, em caso afirmativo, uma norma nacional que onera as sociedades referidas no artigo 3.° da directiva com imposições cujo valor não é quantificável com base no preço de um serviço é compatível com o disposto nesse mesmo artigo 12.°, n.° 1, alínea c)?

3) Será compatível com o disposto no artigo 12.°, n.° 2, da citada directiva uma disposição do ordenamento nacional (artigo 36.°, n.^{os} 8 e 8-A, da Lei n.° 154, de 27 de Abril de 1989) que impõe anualmente às sociedades anónimas previstas no artigo 3.° da mesma directiva imposições não quantificáveis com base no custo de um serviço e de valor superior ao aplicado no território nacional às sociedades de capitais de responsabilidade limitada (società di capitali a responsabilità limitata) por operações similares?

4) A taxa anual de concessão governamental pela inscrição das sociedades no Registo das Pessoas Colectivas, imposta pelo artigo 36.°, n.° 8, da Lei n.° 154, de 27 de Abril de 1989, pode ser considerada como uma imposição proibida pelo artigo 10.° da directiva?»

É óbvio que a referência, nas questões 1 e 2, aos artigos 12.°, n.° 1, alínea c), da directiva deve ser entendida como uma referência ao artigo 12.°, n.° 1, alínea e), e que a referência à Directiva 69/355/CEE deve ser entendida como à Directiva 69/335/CEE.

5. No processo C-178/91, foram submetidas ao Tribunal de Justiça as seguintes questões:

«1) Os 'direitos com carácter remuneratório' mencionados no artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE, de 17 de Julho de 1969, respeitam apenas a serviços (facultativos ou obrigatórios) prestados pela administração pública no interesse particular do requerente ou englobam também as taxas cobradas por serviços prestados no interesse geral?

2) O encargo pecuniário autorizado no artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE, de 17 de Julho de 1969 — a título de 'direito com carácter remuneratório', — deve ser uma contraprestação proporcional ao custo efectivo do serviço prestado (conforme declarado pelo Tribunal de Justiça noutras ocasiões, embora em processos referentes a outros sectores, nomeadamente, o aduaneiro, a propósito do custo de um serviço não facultativo, mas obrigatório; v., por exemplo, o acórdão de 12 de Julho de 1977, Comissão/Países Baixos, 89/76, Recueil, p. 1355, n.° 16; e, mais recentemente, entre outros acórdãos subsequentes, o acórdão de 21 de Março de 1991, Comissão/Itália, C-209/89), ou pode não tomar em consideração, seja sob que forma for, o referido custo efectivo do serviço?

3) O disposto nos artigos 10.° e 12.°, n.° 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE deve ser interpretado no sentido de que obsta à adopção e/ou à manutenção de uma norma nacional — do tipo da adoptada pelo legislador italiano no artigo 3.°, n.° 19, do Decreto-Lei n.° 853, de 19 de Dezembro de 1984 (convertido na Lei n.° 17, de 17 de Fevereiro de 1985), e alterado pelo artigo 36.°, n.° 8, do Decreto-Lei n.° 69, de 2 de Março de 1989 (convertido na Lei n.° 154, de 27 de Abril de 1989) — que impõe o pagamento anual de uma contribuição não quantificada nem quantificável com base no custo do serviço prestado e, além disso, em montante muito superior ao cobrado a outras sociedades, quer sejam de capitais ou não, pelo mesmo serviço (por exemplo, a taxa está fixada em 3,5 milhões de LIT para as sociedades de responsabilidade limitada; para outros tipos de sociedades está fixada em 500 000 LIT)?»

6. Na exposição que se segue debruçar-nos-emos, antes de mais, sobre a decisão a tomar no processo C-176/91, isto é, na acção proposta pela Comissão. Isso vai clarificar a resposta a dar às questões prejudiciais nos processos C-71/91 e C-178/91.

Processo C-176/91

7. Antes de descrever as disposições impugnadas de uma forma mais circunstanciada, talvez seja útil fazer uma breve referência à legislação comunitária aplicável.

8. A directiva tem por objectivo a promoção da livre circulação de capitais através da harmonização dos impostos sobre as entradas de capital nas sociedades, da abolição do

imposto do selo nos títulos e de outros impostos indirectos com as mesmas características do imposto sobre as entradas de capital ou do imposto de selo nos títulos. O artigo 3.° da directiva enumera as sociedades relativamente às quais se pode cobrar o imposto sobre as entradas de capital, designadas na directiva por «sociedades de capitais», e o artigo 4.° define as operações que podem estar sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital. Nos termos do artigo 7.° da directiva, cuja última alteração é a resultante do artigo 1.°, n.° 2, da Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985 (JO L 156, p. 23; EE 09 F1 p. 171), os Estados-membros devem isentar estas operações do imposto sobre as entradas de capital, ou submetê-las a uma taxa única que não ultrapasse 1%.

9. Como se declara no oitavo considerando da directiva:

«... a manutenção de outros impostos indirectos com características idênticas às do imposto sobre as entradas de capital ou do imposto de selo sobre os títulos pode pôr em causa os fins prosseguidos pelas medidas previstas na presente directiva e que por isso se impõe a sua supressão».

Por isso, o artigo 10.° da directiva prevê o seguinte:

«Além do imposto sobre as entradas de capital, os Estados-membros não cobrarão, no que diz respeito às sociedades, associações ou pessoas colectivas com fins lucrativos, qualquer imposição, seja sob que forma for:

...

c) em relação ao registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica».

Todavia, em virtude do artigo 12.°, n.° 1:

«Em derrogação do disposto nos artigos 10.° e 11.°, os Estados-membros podem cobrar:

...

e) direitos com carácter remuneratório;

...».

10. Em nosso entender, o objectivo da proibição do artigo 10.°, alínea c), da directiva é claro. A harmonização das taxas máximas do imposto sobre as entradas de capital prevista no artigo 7.° seria inconsequente se os Estados-membros pudessem estabelecer imposições em circunstâncias similares às previstas para o imposto sobre as entradas de capital no artigo 4.° da directiva. Por força do artigo 4.°, n.° 1, estão especialmente sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital as seguintes operações:

«a) a constituição de uma sociedade de capitais;

b) a transformação em sociedade de capitais de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva que não seja sociedade de capitais;

c) o aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie;

...».

Nestas circunstâncias, é óbvio que se fossem devidos outros impostos para além do imposto sobre as entradas de capital cobrado, a harmonização das taxas máximas do imposto prevista no artigo 7.° da directiva ficaria comprometida. Contudo, não existe qualquer interesse em criar uma sociedade de capitais, dotando-a de capital, a não ser que sejam respeitadas as formalidades legais que lhe permitem, legalmente, praticar actos comerciais. Por conseguinte, o artigo 10.°, alínea c), da directiva proíbe que se cobre uma taxa pelo cumprimento destas formalidades, especialmente pela inscrição da sociedade no registo oficial. Todavia, o artigo 12.°, n.° 1, alínea e), autoriza os Estados-membros a cobrar determinados direitos de inscrição.

As imposições autorizadas pelo artigo 12.°, n.° 1, alínea e), são as que constituem «direitos com carácter remuneratório».

11. Pode-se igualmente observar que os Estados-membros têm a obrigação de manter um registo das sociedades, nos termos da Directiva 68/151/CEE do Conselho, de 9 de Março de 1968 (JO L 65, p. 8; EE 17 F1 p. 3), primeira directiva em matéria direito das sociedades. O artigo 1.° da directiva enumera as sociedades a que se aplica e o artigo 2.° estabelece determinadas exigências quanto a publicidade. O artigo 3.° determina:

«1. Em cada Estado-membro será aberto um processo, seja junto de um registo central, seja junto de um registo comercial ou de um registo das sociedades, para cada uma das sociedades que aí estiverem inscritas.

2. Todos os actos e todas as indicações que estão sujeitos a publicidade, nos termos do artigo 2.°, serão arquivados no processo ou transcritos no registo; o objecto das transcrições no registo deve, em qualquer caso, constar do processo.

3. A cópia integral ou parcial de qualquer acto ou indicação mencionado no artigo 2.° pode ser obtida por pedido escrito, mas o seu custo não pode ser superior ao custo administrativo.

...».

É óbvio que estas exigências só podiam ser respeitadas, no caso das sociedades mencionadas no artigo 1.°, se o direito nacional obrigasse à sua inscrição no registo apropriado.

As disposições impugnadas

12. No pedido, a Comissão alega que as disposições impugnadas criam imposições que relevam do âmbito de aplicação do artigo 10.°, alínea c), da directiva, não beneficindo da excepção prevista no artigo 12.°, n.° 1, alínea e). O Governo italiano, por sua vez, afirma que os impostos em questão não estão sob a alçada do artigo 10.°, alínea c), ou, a título subsidiário, que não podem, de modo

algum, ser considerados «direitos com carácter remuneratório», na acepção do artigo 12.°, n.° 1, alínea e). A fim de apreciar estes argumentos, é necessário, antes de mais, analisar de modo mais pormenorizado as disposições impugnadas. Deve observar-se que o elenco das disposições de direito italiano pertinentes, contido no pedido da Comissão, não foi contestado pelo Governo italiano.

13. A primeira observação que se pode fazer é a de que, em Itália, ainda não existe um registo comercial central. Em seu lugar, as sociedades são inscritas em registos mantidos pelos secretários dos tribunais («Tribunale») da comarca competente. A inscrição das sociedades no registo apropriado é uma formalidade exigida pelo direito italiano para que possam adquirir personalidade jurídica e iniciar a sua actividade. Parece, no entanto, que uma vez que uma sociedade foi registada, este registo continua a produzir os seus efeitos apenas do não pagamento da taxa devida pelo registo; as dúvidas quanto à anulação automática do registo em caso de não pagamento da taxa anual foram resolvidas pelo artigo 8.°, n.° 6, do Decreto-Lei n.° 173, de 13 de Maio de 1988. Um pedido de registo pode, pelo contrário, ser recusado por não pagamento das taxas devidas pelo primeiro registo (v., por exemplo, processo 265/91, Boero, actualmente pendente no Tribunal de Justiça), e as sociedades que não pagarem as taxas posteriores ao registo estão sujeitas ao pagamento de uma multa que pode ser seis vezes superior ao montante da taxa. O artigo 2194.° do Código Civil italiano também prevê sanções pecuniárias para o caso de exercício de uma actividade comercial através de uma sociedade não registada.

14. Por conseguinte, não restam dúvidas de que o pagamento anual da taxa de registo é uma condição imposta pela lei italiana a todas as sociedades que desejem continuar a exercer uma actividade comercial continuando registadas, do mesmo modo que o pagamento da taxa do primeiro registo é uma condição para que a sociedade possa iniciar a sua actividade.

15. As taxas impugnadas pela Comissão foram inicialmente criadas pelo Decreto presidencial n.° 641 de 26 de Outubro de 1972, intitulado «Disciplina delle tasse sulle concessioni governative». O quadro anexo a esse decreto que determina os actos de registo sujeitos a taxa continua em vigor, embora o montante dessas taxas tenha sido aumentado por disposições posteriores. Os actos sujeitos à «taxa de concessão governamental» são os seguintes:

a) acto de constituição da sociedade;

b) aumento de capital;

c) prorrogação do prazo de duração da sociedade;

d) alteração do objecto social;

e) fusão de sociedades.

O montante da taxa foi inicialmente fixada em 20 000 LIT, mas foi aumentado por decretos posteriores. Em especial, o Decreto-Lei n.° 853, de 19 de Dezembro de 1984, aumentou substancialmente os níveis da taxa, impondo uma taxa de 5 000 000 LIT pelo

registo do acto de constituição de uma sociedade anónima ou de uma «società per azione» (SpA), de 1 000 000 LIT para as sociedades por quotas ou «società a responsabilità limitata» («Srl») e de 100 000 LIT no que respeita a outras sociedades, incluindo as sociedades em comandita ou «società in accomandita per azioni» (Sapa) O artigo 3.°, n.° 19, do Decreto-Lei n.° 853 estabelecia ainda que a taxa sobre a inscrição de sociedades devia ser paga não só aquando da primeira inscrição, mas também em 30 de Junho de cada ano seguinte, enquanto a sociedade estivesse inscrita no registo. Esta última disposição ainda vigora e faz parte das medidas impugnadas pela Comissão.

16. No seu recurso, a Comissão contesta as taxas cobradas em ambas as situações que acabámos de mencionar, ou seja, 1) a taxa sobre a primeira inscrição da sociedade e 2) a taxa anual pela manutenção da inscrição da sociedade no registo, não se referindo, no entanto, aos outros actos mencionados no decreto de 1972 [isto é, as alíneas b) a e) supra-referidas no n.° 15].

17. Os montantes da taxa em causa no presente recurso são os que vigoravam no termo do período de dois meses previsto no parecer fundamentado da Comissão de 5 de Novembro de 1990. Além disso, parece serem os que ainda actualmente vigoram. Foram fixados pelo artigo 36.° do Decreto-Lei n.° 69, de 2 de Março de 1989 e mantidos em vigor pela Lei n.° 154 de 27 de Abril de 1989; relativamente a uma SpA, é de 12 000 000 LIT pelo primeiro registo e pelos anos seguintes e, para uma Srl, de 3 500 000 LIT nas mesmas circunstâncias. As outras sociedades de capitais estão sujeitas a uma taxa de 500 000 LIT. A Comissão observa que o montante devido por uma sociedade anónima, que inicialmente foi fixado num nível modesto, corresponde actualmente a mais de 48 vezes o montante devido por operações comparáveis nos outros Estados-membros (ou seja, 162 ecus). Segundo as informações da Comissão, os montantes pagos nos outros Estados-membros vão desde 725 ecus (Dinamarca) e 170 ecus (França), os dois mais elevados, a 16,7 ecus em Portugal (o mais baixo), a comparar com 7 858,4 ecus (para uma SpA) e 2 290 ecus (para uma Srl) em Itália.

18. No que respeita ao registo dos outros actos mencionados no Decreto presidencial de 26 de Outubro de 1972, parece que o montante da taxa a pagar foi aumentado de 20 000 LIT, nível de origem, para 98 000 LIT actuais.

19. Cabe observar que as referidas taxas devidas pelo registo das sociedades são pagas para além e independentemente de uma imposição de 1% devida pelas entradas de capitais na sociedade. Por conseguinte, as taxas em litígio acrescem ao imposto sobre as entradas de capital que resulta das regras de aplicação da directiva, e que é aplicável, por força do artigo 3.°, n.° 1, alínea a), da directiva, às sociedades anónimas, por quotas ou em comandita por acções. De resto, tal como o Governo italiano confirmou em resposta a uma questão escrita do Tribunal de Justiça, a taxa de registo de 8 000 LIT é igualmente devida aquando do primeiro registo de uma sociedade, por força da Lei n.° 900, de 24 de Dezembro de 1976, com as alterações da Lei n.° 99, de 21 de Fevereiro de 1989.

Compatibilidade com a directiva

1) «Imposição... em relação ao registo»

20. Como sublinha a Comissão, o artigo 10.° da directiva proíbe, no que respeita às sociedades, pessoas colectivas e associações com fins lucrativos, não só qualquer imposição, seja sob que forma for, para além do imposto sobre as entradas de capital, em relação às operações referidas no artigo 4.° da directiva [v. o artigo 10.°, alínea a)], mas igualmente qualquer imposição «em relação ao registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade» [artigo 10.°, alínea c)]. Por conseguinte, em primeira linha o argumento da Comissão consiste em afirmar que as disposições impugnadas impõem uma taxa que releva da proibição do artigo 10.°, alínea c).

21. Em nosso entender, esta conclusão é irrefutável. É verdade que a legislação italiana faz incidir uma taxa tanto sobre o primeiro registo da sociedade, formalidade certamente prévia ao exercício de uma actividade, como sobre a sua posterior manutenção. Todavia, se a directiva proíbe a cobrança de qualquer imposição sobre o primeiro registo, dificilmente se vislumbra como podia deixar de proibir uma taxa anual devida pelo primeiro ano de registo e todos os seguintes; com efeito, caso assim não fosse, um Estado-membro podia deixar de cumprir a obrigação imposta pelo artigo 10.°, alínea c), se, simplesmente, tivesse o cuidado de cobrar repetidamente a imposição proibida. De modo análogo, parece-nos que a imposição seria proibida mesmo que só fosse cobrada em relação aos anos posteriores ao registo. Com efeito, se as imposições prévias ao exercício da actividade de uma sociedade são proibidas, também as imposições cobradas nos anos seguintes relativamente ao mesmo registo o devem ser. Qualquer outra conclusão, levaria ao resultado absurdo de uma imposição proibida se tornar legal pelo facto de o seu pagamento ter sido deferido para anos posteriores. Por conseguinte, não podemos aceitar o argumento apresentado pelo Governo italiano na sua contestação, de que o facto de a taxa em litígio ser anual basta para excluí-la do âmbito de aplicação do artigo 10.°, alínea c).

22. Por isso, em nosso entender, a proibição do artigo 10.°, alínea c), não pode estar confinada às imposições cobradas antes de uma sociedade começar, efectivamente, a exercer a sua actividade. A disposição em questão visa claramente impedir a cobrança de qualquer imposição, para além do imposto sobre as entradas de capital, em relação às formalidades de registo, ou mesmo de qualquer imposição relativa a qualquer outra formalidade que, como o registo, constitua uma condição prévia ao exercício da actividade comercial da sociedade. Como já vimos, a manutenção do registo é uma condição tão importante para que uma sociedade continue legalmente desenvolver a sua actividade comercial, como é o seu registo aquando da sua constituição. Daqui decorre que à expressão «prévia ao exercício de uma actividade» do artigo 10.°, alínea c), não deve ser atribuído um sentido exclusivamente temporal; e cabe observar que as versões francesa e italiana da directiva não se referem ao «commencement» (termo utilizado na versão inglesa) de uma actividade, mas apenas a formalidades prévias ao «exercício de uma actividade» («préalable à l'exercice d'une activité», «preliminare all'esercizio di un'attività»), o mesmo sucedendo na versão alemã. Assim, concluímos que a proibição do artigo 10.°, alínea c), da

directiva deve ser entendida como abrangendo as imposições devidas em virtude do cumprimento de qualquer requisito formal, como a manutenção da inscrição no registo de uma sociedade, a que está sujeita, em consequência da sua forma jurídica, uma sociedade que pretenda desenvolver uma actividade comercial.

23. Num esforço para não chegar a esta conclusão, o Governo italiano remete, aprovando-os, para os argumentos apresentados pelo Governo do Reino Unido nas observações escritas que apresentou no processo C-71/91. Nessa observações, bem como nas apresentadas no processo C-178/91, o Reino Unido afirma que a directiva não pode proibir uma taxa anual, uma vez que só diz respeito aos impostos que incidem sobre as reuniões de capitais, como, por exemplo, acontece quando se efectua a primeira inscrição no registo de uma sociedade e esta passa, em consequência, a poder emitir acções. No entender do Reino Unido, nenhuma imposição posterior ao início da actividade está abrangida pela directiva, salvo se respeitar a uma posterior reunião de capitais, por via de um aumento do capital da sociedade, ou à mudança de sede ou de estrutura ou, finalmente, se a imposição constituir aquilo a que o Reino Unido chama «tentativa flagrante de contornar o disposto na directiva».

24. Todavia, como já referimos, não nos parece que razoavelmente se possa estabelecer uma distinção entre uma taxa exigida pela primeira inscrição no registo de uma sociedade e uma taxa anual posterior que a sociedade deve pagar desde que esteja registada. Em situação normal, uma sociedade satisfaz os requisitos formais para poder iniciar uma actividade de modo a não só a poder iniciar como também a continuá-la durante os anos subsequentes. Estabelecer uma distinção entre estas duas taxas seria, efectivamente, uma porta aberta para se fugir, de forma flagrante ou não, à proibição do artigo 10.°, alínea c). Como vimos, esta distinção não encontra qualquer apoio na letra do artigo 10.°, alínea c).

25. De resto, é importante não perder de vista o objectivo último da directiva, exposto no segundo considerando da seguinte forma:

«... que os impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, actualmente em vigor nos Estados-membros... dão origem a discriminações, duplas tributações e disparidades que dificultam a livre circulação de capitais, devendo, consequentemente, ser eliminados por via de harmonização».

É claro que uma taxa anual sobre a manutenção do registo de uma sociedade de capitais pode interferir com a livre circulação de capitais exactamente da mesma maneira que uma taxa devida pelo primeiro registo, visto que, como já observámos, uma sociedade é normalmente constituída e registada na perspectiva de exercer a sua actividade durante um determinado número de anos. Os que contribuem com capital para uma sociedade serão informados da sua sujeição à taxa anual e o desejo de participar com capital será afectado exactamente do mesmo modo por esta obrigação como por uma taxa devida pelo primeiro registo. Efectivamente, a reunião de capitais pode muito bem ser mais afectada por uma taxa anual, que é um encargo contínuo que pesa sobre a sociedade, do que por

um único pagamento. Por conseguinte, parece-nos que qualquer tentativa de estabelecer uma distinção entre uma taxa única e uma taxa anual deve forçosamente falhar.

2) «Direitos com carácter remuneratório»

26. Mesmo que uma taxa caia sob a alçada da proibição do artigo 10.°, alínea c), da directiva, será evidentemente autorizada se fizer parte das excepções taxativamente previstas no artigo 12.°, n.° 1. No caso vertente, a excepção do artigo 12.°, n.° 1, alínea e), é a única pertinente. Resta-nos, assim, a análise da segunda parte dos argumentos da Comissão, segundo a qual as taxas impostas pelas disposições impugnadas não relevam do âmbito desta excepção.

27. Importa recordar que, por força do artigo 12.°, n.° 1, alínea e), os Estados-membros podem, em derrogação do disposto no artigo 10.°, alínea c), cobrar «direitos com carácter remuneratório» em relação ao registo de uma sociedade. A Comissão salienta que a directiva não contém qualquer definição do conceito de «direitos com carácter remuneratório», mas deixa entender que, para interpretar esta expressão, se pode recorrer à jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa aos artigos 12.°, 13.° e 16.° do Tratado. Assim, o Tribunal de Justiça declarou que a proibição dos encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros contida nestes artigos não se aplica a um encargo que constitui «a remuneração de um serviço efectivamente prestado ao exportador, de montante proporcional ao referido serviço»: v. processo 46/76 Bauhuis/Países Baixos (Recueil 1977, p. 5, n.° 11). Esse encargo não deve, porém, exceder o custo real das operações pelas quais é cobrado, condição que só é preenchida se houver um nexo directo entre o montante do encargo e o custo das operações em causa: v. processo C-111/89, Bakker Hillegom (Colect. 1990, p. I-1735, n.os 11 a 13). Além disso, em determinadas circunstâncias, existem encargos que podem ser compatíveis com os artigos 12.°, 13.° e 16.° do Tratado se respeitarem a operações efectuadas, não no interesse do produtor, mas para cumprir obrigações impostas pelo direito comunitário: v. acórdãos Bauhuis, n.° 31, e Bakker Hillegom, n.° 10.

28. A inscrição de uma sociedade no registo oficial não é, evidentemente, um serviço efectuado unicamente no interesse da sociedade, apesar de, como vimos, a obrigação de registo, imposta a uma sociedade, o seja em conformidade com o direito comunitário (v. *supra*, n.° 11). Todavia, de qualquer modo, dos próprios termos do artigo 12.°, n.° 1, alínea e), decorre, claramente, que, relativamente ao registo de uma sociedade, podem ser cobrados direitos com carácter remuneratório. Parece-nos, portanto, que o alcance da excepção do artigo 12.°, n.° 1, alínea e), deve ser determinado, antes de mais, à luz dos termos e objectivos da própria directiva, mais do que à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa aos artigos 12.°, 13.° e 16.° do Tratado.

29. É sem dúvida certo que ao admitir-se uma excepção limitada, no que toca aos direitos com carácter remuneratório, à proibição de encargos de efeito equivalente a

direitos aduaneiros, o Tribunal de Justiça orientou-se por considerações semelhantes às que inspiraram o legislador comunitário no caso do artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da directiva. Deste modo, em ambos os casos, a ideia subjacente era, manifestamente, a de que a proibição em questão não se devia aplicar a direitos cuja razão de ser se encontrava no facto de serem a contrapartida de serviços prestados, seja a pedido do beneficiário do serviço ou em conformidade com as exigências do direito comunitário. Nessa medida portanto, para se determinar se uma imposição específica é autorizada pela directiva, pode recorrer-se à jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre os encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros, sem, porém, se ter de presumir que esta jurisprudência abrange sem reservas todas as imposições abrangidas pela directiva.

30. Na sua contestação, o Governo italiano deixa entender que os «direitos com carácter remuneratório», referidos no artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da directiva, abrangem qualquer direito necessário ao financiamento de um serviço público ligado às sociedades de capitais. Das observações que formulou nos processos C-71/91 e C-178/91 resulta que o Governo italiano incluiria, na sua definição de serviço, o conjunto do sistema de informação e publicidade relativo aos actos que têm de ser registados. Na audiência, o Governo italiano explicou novamente que as taxas em causa se destinavam a financiar toda a máquina de divulgação de documentos e pormenores relativos às sociedades de capitais, e sublinhou ser este objectivo a explicação para a natureza anual das taxas. Como admite o Governo italiano, este sistema serve o público em geral, à disposição de quem são colocadas as informações, e não apenas as sociedades cujos actos estão registados. Pode igualmente pensar-se que o facto de se manter um registo das sociedades serve os interesses de outras áreas da administração pública como, por exemplo, a polícia, a administração pública e os serviços governamentais responsáveis pelas estatísticas em matéria de sociedades e pelos assuntos económicos.

31. Contrariamente à opinião do Governo italiano, não nos parece que a categoria dos «direitos com carácter remuneratório» permitidos pelo artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da directiva possa ser tão extensa que inclua todas as taxas que financiam os serviços públicos associados às exigências de publicidade das sociedades de capitais. Como excepção à proibição do artigo 10.°, destinada a impedir a imposição de encargos com efeito similar ao imposto sobre as entradas de capital, o artigo 12.°, n.° 1, alínea e), deve ser interpretado de forma restritiva e não extensiva, especialmente tendo em conta os termos fortes e inequívocos do artigo 10.°, que abrangem expressamente «qualquer imposição, seja sob que forma for» que se inclua nas categorias referidas. Em consequência, a forma mais natural de interpretar a expressão inglesa «duties paid by way of fees or dues» é de considerar que só abrange os encargos que possuem a natureza de remuneração pelos serviços prestados, sejam eles fornecidos apenas ao beneficiário ou no cumprimento de uma obrigação legal. Esta interpretação é confirmada, ainda, pela versão francesa da directiva, que, como vimos, refere «droits ayant un caractère rémunératoire» (direitos com carácter remuneratório).

32. Segue-se que os únicos custos que podem ser tomados em consideração

aquando da fixação do nível dos encargos relativos ao registo das sociedades são os custos administrativos originados pelos registos em questão. Os outros custos do sistema, e, em especial, os que decorrem do fornecimento de informações ao público, devem ser financiados através de outros meios como, por exemplo, através de um encargo a suportar pelos beneficiários dessas informações. Recorda-se que os Estados-membros podem, nos termos do artigo 3.° da primeira directiva sobre o direito das sociedades, cobrar um direito, que não pode ser superior aos custos administrativos, às pessoas que solicitem informações abrangidas pela publicidade a se refere o artigo 2.° desta directiva. De resto, parece que esses direitos são efectivamente cobrados em Itália. Deste modo, de acordo com as observações escritas apresentadas pela Cispadana Costruzioni no processo C-178/91, é obrigatório pagar direitos para se ter acesso a um processo que conste do registo e para se obter cópias de documentos arquivados, sendo devidos direitos suplementares pela autenticação dessas cópias — afirmação que o Governo italiano não contestou na audiência.

33. Nas observações escritas que apresentou nos processos C-71/91 e C-178/91, o Reino Unido deixa transparecer que a directiva não pode ter sido adoptada com vista a limitar o financiamento por um Estado-membro dos seus sistemas de registo ou de controlo das sociedades e que qualquer direito cobrado para esse efeito deve, portanto, ser permitido pelo artigo 12.°, n.° 1, alínea e). Todavia, como já referimos, uma taxa cobrada com o objectivo de financiar todo o sistema de registo das sociedades, incluindo os serviços prestados ao público, não pode ser vista como um direito na acepção do artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da directiva, devendo, portanto, ser considerada proibida pelo artigo 10.°, alínea c). Além disso, não nos parece nada surpreendente que a liberdade de acção dos Estados-membros deva ser assim coartada, uma vez que o artigo 10.°, alínea c), visa claramente impedir a cobrança de imposições com efeitos similares às harmonizadas pela directiva.

34. Quanto às taxas ora em litígio, é evidente que não existe nexo directo entre o seu montante e os custos administrativos decorrentes do registo das sociedades e da sua manutenção. A inexistência de tal nexo é especialmente evidente no caso das taxas anuais devidas após o primeiro registo. A inexistência de qualquer nexo directo entre o nível das taxas e os custos de registo é posta igualmente em evidência pela desproporção gritante que existe entre as taxas cobradas em Itália e as cobradas por operações similares noutros Estados-membros. Contrariamente ao que o Governo italiano afirmou na audiência, parece-nos altamente duvidoso que essas diferenças substanciais entre o nível das taxas possam encontrar a sua justificação nos custos mais elevados originados por um sistema descentralizado de registo das sociedades ou pela relativa ineficácia dos funcionários implicados (possibilidade que também foi referida pelo Governo italiano). É evidente que, em qualquer caso, este mesmo governo não procura justificar o nível destas taxas em termos de custos originadas pelas operações de registo, uma vez que admite abertamente que as taxas se destinam a financiar todo o sistema de publicidade das sociedades, que inclui, designadamente, o fornecimento de informações ao público. Todavia, o Governo italiano também não apresentou a menor prova concreta em apoio deste argumento.

Em consequência, o Tribunal de Justiça não dispõe de qualquer elemento de prova susceptível de refutar a afirmação da Comissão (no n.° 20 da petição) de que os fundos obtidos através das disposições impugnadas se destinam, pura e simplesmente, a reverter em favor do Tesouro italiano.

35. Por conseguinte, em nosso entender, não existe qualquer dúvida de que, ao manter em vigor as disposições impugnadas, a Itália violou as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 10.°, alínea c), da directiva e, portanto, as que decorrem do artigo 189.° do Tratado.

Processos C-71/91 e C-178/91

36. Através das questões submetidas ao Tribunal de Justiça a título prejudicial nos processos C-71/91 e C-178/91 pretende-se fundamentalmente saber se uma legislação nacional do tipo da contestada na acção é compatível com o artigo 10.°, alínea c), da directiva. Como já referimos, em nosso entender deve responder-se pela negativa a esta questão. O elemento da legislação contestada que a torna incompatível com estas disposições é a inexistência de um nexo directo entre, por um lado, as quantias recebidas pelo registo e, por outro, o custo do fornecimento desse serviço às empresas interessadas.

37. Ainda que as taxas autorizadas pela directiva se devam basear no custo efectivo das operações de inscrição, é claro, porém, que os Estados-membros têm o direito de cobrar um direito de inscrição-padrão e forfetário. É óbvio que a fixação prévia de um direito-padrão é do interesse tanto das sociedades registadas como do próprio serviço de registo, e é pouco provável que os custos originados pela inscrição variem de modo substancial de uma para outra sociedade. Além disso, pode igualmente pensar-se que uma tabela diferente consoante as categorias de sociedades pode ser compatível com os objectivos da directiva, uma vez que é provável que uma sociedade com mais capital seja menos afectada por um determinado nível de direitos e que o facto de lhe cobrar uma taxa mais elevada permitiria reduzir o encargo suportado pelas sociedades mais pequenas. Resulta das informações fornecidas pela Comissão na petição que apresentou no processo C-176/91 que numerosos Estados-membros aplicam efectivamente uma tabela de taxas que varia em função do capital da sociedade em causa. Parece-nos que esse sistema pode, em princípio, ser permitido, desde que a totalidade das quantias recebidas sob a forma de taxas de inscrição não exceda de modo significativo a totalidade dos custos decorrentes dos registos.

38. Finalmente, observamos que nem o Tribunale di Genova nem o Tribunale di Milano colocaram qualquer questão sobre se as disposições pertinentes da directiva têm efeito directo. É todavia claro que os termos do artigo 10.° da directiva são suficientemente precisos e incondicionais para serem invocados contra qualquer disposição nacional que imponha outras taxas, em relação ao registo de uma sociedade, que não sejam «direitos com carácter remuneratório», na acepção do artigo 12.°, n.° 1, alínea e).

Conclusão

39. Em consequência, entendemos que no processo 176/91, o Tribunal de Justiça deveria:

1) declarar que a República Italiana, ao cobrar, em violação do artigo 10.°, alínea c), da Directiva 69/335/CEE do Conselho, taxas pela inscrição de uma sociedade de capitais no registo oficial ou pela manutenção dessa inscrição, que não se baseiam nos custos reais de inscrição e de manutenção das sociedades no registo, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CEE;

2) condenar a República Italiana nas despesas.

40. Além disso, entendemos que as questões submetidas a título prejudicial pelo Tribunale di Genova, no processo C-71/91, pelo Tribunale di Milano, no processo C-178/91, deveriam obter a seguinte resposta:

«O artigo 10.°, alínea c), da Directiva 69/335/CEE do Conselho deve ser interpretado no sentido de que proíbe a aplicação de taxas em relação à inscrição de uma sociedade de capitais no registo oficial ou à manutenção dessa inscrição, quer essas taxas sejam cobradas anualmente, quer aquando do primeiro registo da sociedade, a menos que essas taxas se baseiem nos custos reais da inscrição e da manutenção das sociedades no registo.»