CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL GIUSEPPE TESAURO

apresentadas em 23 de Outubro de 1997 *

1. As três questões prejudiciais colocadas pelo Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, dizem respeito à interpretação dos artigos 4.°, 5.°, 7.° e 10.° da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais [1] (a seguir «directiva»), tal como modificada e completada [2].

Em especial, no âmbito de um litígio entre a sociedade de capitais Solred SA e a Administración General del Estado foi levantado o problema da compatibilidade com a directiva de um imposto que incide sobre o acto notarial que atesta a entrada diferida de uma parte do capital social, que tinha sido subscrito na totalidade no momento da constituição da sociedade.

O enquadramento jurídico

2. Para responder às questões colocadas pelo órgão jurisdicional nacional considero oportuno recordar as disposições nacionais e comunitárias relevantes para o presente caso.

A regulamentação comunitária

3. No seu artigo 1.°, a directiva prevê que os Estados-Membros cobrarão um imposto sobre as entradas de capital nas sociedades, harmonizado nos termos dos artigos 2.° a 9.° seguintes. O artigo 4.° sujeita ao imposto sobre as entradas de capital, nomeadamente, «a constituição de uma sociedade de capitais» [n.° 1, alínea a)] e «o aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie» [n.° 1, alínea c)].

Nos termos do artigo 5.°, n.° 1, alínea a), o imposto será liquidado, no caso de constituição de uma sociedade de capitais, sobre o

* Língua original: italiano.

1 — JO L 249, p. 25; EE 09 F1 p. 22.

2 — Directivas 73/79/CEE do Conselho, que altera o âmbito de aplicação da taxa reduzida do imposto sobre as entradas de capital prevista, em benefício de determinadas operações de reestruturação de sociedades, no n.° 1, alínea b), do artigo 7.°, da Directiva e 73/80/CEE do Conselho, relativa à fixação de taxas comuns do imposto sobre as entradas de capital, ambas de 9 de Abril de 1973 (JO L 103, respectivamente p. 13 e p. 15; EE 09 F1 p. 42 e p. 44, respectivamente); Directiva 74/553/CEE do Conselho, de 7 de Novembro de 1974, que altera o artigo 5.°, n.° 2, da directiva (JO L 303, p. 9; EE 09 F1 p. 46) e Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985 (JO L 156, p. 23; EE 09 F1 p. 171).

valor real dos bens de qualquer natureza entregues ou a entregar pelos sócios, após dedução das obrigações assumidas e dos encargos suportados pela sociedade em consequência de cada entrada. A última frase desta disposição permite que os Estados-Membros só cobrem o imposto sobre as entradas de capital à medida que as liberações sejam efectuadas [3].

4. Nos termos do artigo 10.°, «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:

a) em relação às operações referidas no artigo 4.°;

b) em relação às entradas de capital, empréstimos ou prestações, efectuadas no âmbito das operações referidas no artigo 4.°;

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.»

Em derrogação do disposto nestes preceitos, os Estados-Membros podem todavia cobrar «direitos com carácter remuneratório» [artigo 12.°, n.° 1, alínea e)].

Finalmente, não é inútil recordar o oitavo e último considerando da directiva, em que se afirma que «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».

A regulamentação nacional

5. A regulamentação nacional que a administração espanhola considera aplicável no presente caso resulta do texto, com alterações, da Ley del Impuesto sobre Transmisiones

3 — Em conformidade com o disposto no artigo 7.°, além disso, «os Estados-Membros isentarão do imposto sobre as entradas de capital as operações, com excepção das referidas no artigo 9.°, que, em 1 de Julho de 1984, estivessem isentas ou fossem tributadas a uma taxa igual ou inferior a 0,50%» (n.° 1, primeiro parágrafo), e «a isenção fica sujeita às condições exigíveis nessa data para a concessão da isenção ou, se for caso disso, para a tributação a uma taxa igual ou inferior a 0,50%» (n.° 1, segundo parágrafo). Este mesmo artigo determina que «os Estados-Membros podem isentar do imposto sobre as entradas de capital todas as operações, com excepção das referidas no n.° 1, ou submetê-las a uma taxa única que não ultrapasse 1%» (n.° 2).

Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprovada pelo Decreto legislativo real n.º 3050, de 30 de Dezembro de 1980 [4].

O artigo 1.º, n.º 1, desta lei prevê que o imposto sobre as transmissões patrimoniais e os actos jurídicos documentados é um imposto indirecto que onera, nas condições fixadas nos artigos seguintes, as transmissões patrimoniais a título oneroso, as operações sobre sociedades e os actos jurídicos documentados. No n.º 2 deste mesmo artigo prevê-se, no entanto, que, em caso algum, um mesmo acto pode ser tributado ao mesmo tempo como transmissão patrimonial a título oneroso e como operação sobre sociedades. Deve acrescentar-se que, no caso vertente, estão em causa o imposto sobre as operações sobre sociedades e o imposto sobre os actos jurídicos documentados.

6. Finalmente, nos termos do artigo 31.º da lei, que consta do título III dedicado aos actos jurídicos documentados, «as minutas e as cópias de escrituras e dos actos notariais, bem como os testemunhos, são, em todos os casos, redigidos em papel selado a 50 PTA por folha dupla ou a 25 PTA por folha simples, à escolha do notário. As cópias simples não estão sujeitas a imposto» (n.º 1). É igualmente indicado que «as primeiras cópias de escrituras e actos notariais, quando tenham por objecto uma quantidade ou coisa avaliável, contenham actos ou contratos susceptíveis de serem inscritos nos registos de propriedade, do comércio e da propriedade industrial e não estejam sujeitos a imposto sobre sucessões e doações nem aos impostos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 1.º da... lei, serão ainda tributadas em 0,5% sobre esses actos ou contratos. As cópias das declarações de protesto pagam o mesmo imposto à mesma taxa, por meio de selos fiscais» (n.º 2).

Os factos e as questões prejudiciais

7. A sociedade por acções Solred foi constituída, por acto notarial de 20 de Novembro de 1990, com um capital social de 300 000 000 PTA. Só 60% do capital (180 000 000 PTA) foram realizados nesta data. Em 28 de Novembro seguinte, a Solred pagou à administração fiscal, a título de imposto sobre as transmissões patrimoniais e os actos jurídicos documentados — na rubrica «operações sobre sociedades» —, um montante de 3 000 000 PTA, correspondente a 1% do valor nominal do capital social. Por acto notarial de 17 de Janeiro de 1991, foi efectuada a entrada dos 40% de capital (120 000 000 PTA), que tinham ainda de ser realizados.

Em 7 de Fevereiro de 1991, a sociedade recorrente na causa principal apresentou à administração fiscal o formulário de autoliquidação do imposto correspondente a esta segunda operação, fazendo notar que a mesma não estava sujeita a imposto, visto

4 — O texto actualmente em vigor está publicado no *Boletín Oficial del Estado* de 20 de Outubro de 1983.

que, no momento da constituição da sociedade, já tinha sido pago o imposto de 1% sobre a totalidade do capital social.

8. A administração fiscal calculou, no entanto, o imposto aplicando a taxa de 0,5% sobre o montante de 120 000 000 PTA. Em sua opinião, efectivamente, o pagamento do imposto (de 1% do capital social) a título de operações sobre sociedades, no momento da constituição da sociedade, não impedia que o acto notarial que documentava a entrada da parte restante do capital social estivesse sujeito ao imposto sobre os «actos jurídicos documentados», à taxa de 0,5%. Em desacordo com esta decisão, a Solred recorreu para o Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, que lhe negou provimento por decisão de 13 de Dezembro de 1993.

9. Foi contra esta decisão que a Solred recorreu para o Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, que decidiu submeter ao Tribunal de Justiça as três questões prejudiciais seguintes:

«1) A correcta interpretação da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969 (alterada pelas Directivas 73/79 e 73/80, ambas de 9 de Abril de 1973, 74/553, de 7 de Novembro de 1974, e 85/303, de 10 de Junho de 1985), e em especial os seus artigos 4.°, n.° 1, alínea a), 5.°, n.° 1, alínea a), 7.° e 10.°, alínea a), exclui que, se a legislação de um Estado-Membro fixar um imposto que incide sobre a constituição de uma sociedade anónima à taxa de 1% que se aplica sobre o valor nominal do capital social, independentemente de este não ter sido totalmente realizado, possa seguidamente ser aplicado um imposto à taxa de 0,5% sobre a parte do capital que estava por realizar?

2) A limitação contida no artigo 10.° da Directiva 69/335 é também aplicável mesmo que o segundo imposto não incida especificamente sobre a entrada de capital mas sobre o documento através do qual aquela se formaliza, quando tal formalização documental é obrigatória nos termos da legislação interna relativa às sociedades e a taxa de 0,5% é aplicável precisamente sobre o montante da entrada referida no documento?

3) Precisão sobre o efeito directo da mencionada Directiva 69/335 (e alterações posteriores), com indicação a respeito da sua incidência e eventual primado sobre as disposições legais internas, no caso de não ser possível uma interpretação destas em conformidade com a referida directiva.»

As primeira e segunda questões prejudiciais

10. As duas primeiras questões prejudiciais colocadas pelo juiz de reenvio têm em vista, no fim de contas, determinar se as disposições da directiva que aí são mencionadas obstam à cobrança de um imposto de 0,5% sobre a parte do capital social realizado após a constituição de uma sociedade de capitais, na medida em que, aquando da constituição desta sociedade, já tinha sido cobrado um imposto de 1% sobre a totalidade do valor nominal do capital social, incluindo, portanto, a fracção de capital ainda não realizado.

11. O Tribunal de Justiça já teve ocasião de esclarecer as finalidades e o conteúdo da directiva. Em especial, no acórdão Ponente Carni e Cispadana Costruzioni [5], salientou que, como decorre do seu preâmbulo, a directiva destina-se a promover a circulação de capitais, considerada essencial para a criação de uma união económica com características análogas às de um mercado interno. Segundo o Tribunal de Justiça, para alcançar esse objectivo, é necessário, no que respeita aos impostos que incidem sobre as reuniões de capitais, eliminar os impostos indirectos até então em vigor nos Estados-Membros, e aplicar, em sua substituição, um imposto cobrado uma única vez, no mercado comum, e de nível idêntico em todos os Estados-Membros.

12. Da letra e dos objectivos da directiva, tal como foram interpretados pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, ressalta um primeiro dado que se reveste de uma importância especial para a solução das questões que ora nos ocupam: as disposições da directiva e, em especial, as que impõem obrigações aos Estados-Membros, devem ser interpretadas da maneira mais ampla possível, a fim de não porem em causa os objectivos da directiva. Por outro lado, as disposições que permitem derrogações (artigo 12.°) são de interpretação estrita. A necessidade de dar um efeito útil à directiva impõe, portanto, que qualquer imposição que onere, directa ou indirectamente, um acto que caiba no âmbito da directiva deva ser apreciada à luz das suas normas.

13. Como já foi mencionado, o artigo 10.° da directiva tem uma importância decisiva para a solução da questão principal. Esta disposição proíbe aos Estados-Membros a aplicação de qualquer imposição, seja sob que forma for, para além do imposto sobre as entradas de capital. Esta proibição diz respeito a três categorias de operações: em primeiro lugar, as referidas no artigo 4.° (entre as quais a constituição de uma sociedade); em segundo lugar, as entradas de capital, empréstimos ou prestações, efectuadas «no âmbito» das operações referidas no artigo 4.°; finalmente, o «registo» ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma

5 — Acórdão de 20 de Abril de 1993 (C-71/91 e C-178/91, Colect., p. I-1915, n.° 19); v. igualmente os acórdãos de 27 de Junho de 1979, Conradsen (161/78, Recueil, p. 2221), e de 11 de Junho de 1996, Denkavit Internationaal e o. (C-2/94, Colect., p. I-2827, n.° 16).

actividade a que uma sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica.

14. O efeito conjugado destas disposições é evitar que várias imposições concorrentes, que incidam sobre a mesma matéria colectável, elevem o encargo fiscal a uma taxa superior à de 1%, fixada como taxa máxima pelo artigo 7.° da directiva. Caso contrário, a harmonização das imposições que incidem sobre as entradas de capital seria posta em causa pela manutenção, por parte dos Estados, de impostos indirectos que oneram o mesmo facto gerador.

15. Ora, é incontestável que a aplicação do imposto sobre o acto notarial (que tem a sua razão de ser como acto que formaliza uma entrada de capital) implica que a entrada de capital da sociedade, na parte que é realizada posteriormente à sua constituição, seja tributada a uma taxa de 1,5%. Não pode alegar-se, como sustentou o Governo espanhol, que o imposto não incide sobre a entrada de capital como operação sobre sociedades, mas sim sobre o acto pelo qual ela é efectuada, pois isso privaria de significado o sistema que acabo de recordar. O texto da directiva visa precisamente, repito, evitar que a proibição de carácter geral que consta do artigo 10.° seja frustrada, atribuindo-se simplesmente ao imposto uma qualificação diferente, ao passo que as características são as mesmas.

16. Ora bem, não me parece que possa pôr-se em dúvida que a imposição que é objecto do presente processo, ainda que, formalmente, incida sobre o acto jurídico pelo qual se efectua a entrada de parte do capital, é de facto exigida *por ocasião* e em virtude da entrada de capital necessária para completar a realização do capital social. Trata-se, portanto, de um imposto indirecto que tem as mesmas características que o imposto sobre as entradas de capital [6]. Por este motivo, cabe em princípio no âmbito do artigo 10.°

17. É certo que, como foi salientado pelo Governo espanhol, a imposição cuja cobrança é objecto do litígio no processo *a quo* não está concebida de maneira a ser aplicada exclusivamente aos actos jurídicos que formalizam uma entrada de capital, mas que, pelo contrário, aplica-se a todos os actos que careçam das formalidades exigidas pela legislação nacional. Todavia, como foi acentuado pela Comissão, este facto não é só por si suficiente para excluir a imposição em causa do âmbito da directiva, pois o seu pagamento é obrigatório, segundo a lei espanhola, no caso de certos actos, entre os quais se contam os que formalizam uma entrada de capital. É, com efeito, totalmente evidente que a sua cobrança não teria sido exigida, no caso vertente, se não tivesse havido uma entrada de capital (ainda que diferida).

18. Se tal é o caso, aparecem já certos aspectos evidentes de ilegitimidade da imposição controvertida. Parece-me, de facto, ser difícil imaginar que uma imposto sobre as entradas

6 — V. o acórdão Ponente Carni e Cispadana Costruzioni, citado na nota 5, n.° 29.

de capital se deva considerar proibida se for cobrada no momento da constituição da sociedade e permitida se o for posteriormente [7].

19. No fim de contas, a imposição em causa incide, ainda que indirectamente, sobre a entrada de capital nas sociedades de capitais. Uma solução diferente permitiria que os Estados-Membros eludissem com demasiada facilidade as obrigações constantes da directiva. Além disso, resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que a qualificação de uma imposição não depende do *nomen juris* que lhe é atribuído no direito nacional, mas, pelo contrário, das características objectivas que resultem do pedido prejudicial e dos dados do processo [8].

20. Convém, portanto, verificar se a imposição que é objecto do processo *a quo* cabe numa das já citadas categorias referidas no artigo 10.° Este problema foi tratado com profundidade pela Solred e pelo Governo espanhol, enquanto a Comissão se limitou a mencionar uma incompatibilidade genérica da imposição litigiosa com o artigo 10.° Direi, desde já, que a resposta à questão não é de modo algum evidente; todavia, uma interpretação das normas da directiva que tenha em vista garantir-lhe o efeito útil pode dar-nos uma ajuda.

21. A posição da sociedade recorrente na causa principal consiste essencialmente em considerar que a aplicação da imposto sobre os actos jurídicos documentados é incompatível com a alínea c) do artigo 10.° Em sua opinião, as condições necessárias para a aplicação desta norma estão com efeito reunidas. Em primeiro lugar, a imposição litigiosa incide sobre uma formalidade prévia ao exercício da actividade: na falta da formalização do acto de entrada do capital restante, a sociedade não está em condições, segundo a lei espanhola, de realizar algumas actividades sociais típicas, tais como o aumento posterior do capital. Em segundo lugar, a imposição em causa onera a sociedade em consequência da sua forma jurídica, na medida em que, segundo a legislação espanhola, a formalização por acto notarial da realização do capital social posterior à subscrição é obrigatória.

22. O Governo espanhol tem uma posição diferente, ao considerar que não está satisfeita nenhuma das duas condições necessárias para a aplicação da alínea c) do artigo 10.° Com efeito, a entrada dos montantes correspondentes às acções ainda não inteiramente

7 — As circunstâncias de facto não são muito diferentes das que permitiram ao Tribunal de Justiça, no acórdão Ponente Carni e Cispadana Costruzioni, já referido, julgar que o imposto anual de registo previsto na lei italiana era proibido. V. o n.° 31 do acórdão, no qual o Tribunal de Justiça salientou que «a circunstância de a imposição ser devida não só aquando do registo da sociedade mas também, daí para a frente, todos os anos, não pode, por si só, fazer com que esta imposição não fique abrangida pela proibição do artigo 10.°... uma interpretação diferente retirava o efeito útil ao disposto no artigo 10.°». A única diferença em relação ao caso que nos ocupa é que, neste último, a imposição só é cobrada em consequência de uma escolha precisa por parte da sociedade de capitais, que é a de diferir parcialmente a realização do capital social. Parece-me, no entanto, que nem na letra, nem na finalidade da directiva há fundamentos suficientes para penalizar esta escolha da maneira que é defendida pelo Governo espanhol.

8 — Acórdão de 13 de Fevereiro de 1996, Bautiaa e Société française maritime (C-197/94 e C-252/94, Colect., p. I-505, n.° 39).

liberadas anteriormente não é condição da constituição da sociedade, pois a lei espanhola [9], em execução do artigo 9.° da Directiva 77/91/CEE do Conselho, de 13 de Dezembro de 1976 [10], permite que as sociedades anónimas possam ser constituídas com uma entrada de um quarto do capital social, ao passo que esse capital deve estar inteiramente subscrito. Todavia, o mesmo governo reconhece que, embora a sociedade esteja perfeitamente constituída quando estiverem preenchidas as condições mínimas previstas na lei, entre as quais figura precisamente a liberação de, pelo menos, um quarto do capital social, permanece, no entanto, a necessidade de proceder posteriormente à entrada da fracção do capital restante. Além disso, o Governo espanhol contesta que se trate de formalidades a que a sociedade esteja sujeita «em consequência da sua forma jurídica».

23. Na verdade, a norma constante da alínea c) do artigo 10.° está certamente formulada de maneira mais genérica e exaustiva do que aquilo que pensa o Governo espanhol. Com efeito, a norma refere-se às formalidades prévias, não à constituição da sociedade, mas ao «exercício da actividade». O artigo 10.° da directiva proíbe portanto qualquer imposição, que não seja o imposto harmonizado sobre as entradas de capital, que incida sobre uma formalidade essencial ao pleno desenvolvimento das actividades típicas de uma sociedade de capitais. Pouco importa, neste contexto, que a imposição esteja cronologicamente ligada ao momento da constituição ou do registo da sociedade ou ocorra posteriormente. O importante é que ela incida sobre uma formalidade indispensável para que a sociedade realize de modo completo a sua actividade.

24. No presente caso, todavia, ainda que, repita-se, a imposto sobre os actos jurídicos documentados, embora tenha em vista formalmente o acto notarial, de facto não faça mais do que onerar a entrada da parte residual do capital social da Solred, não me parece que a liberação total das acções, que é consequência do pagamento efectuado, deva ser considerada uma formalidade prévia ao exercício das actividades da sociedade. A expressão «exercício de uma actividade», que consta da alínea c), do artigo 10.° da directiva, refere-se evidentemente ao exercício das actividades sociais, entendida como prossecução do objecto social. Por conseguinte, o facto de a falta de liberação total das acções não permitir proceder, por exemplo, a actos típicos, tais como aumentos do capital social, é um elemento que extravasa do âmbito de aplicação da alínea c) do artigo 10.°

25. Pelo contrário, a imposição controvertida revela-se decerto incompatível com o artigo 10.°, de um ponto de vista diferente. Recorde-se que as alíneas a) e b) do preceito em causa proíbem os Estados-Membros de cobrarem imposições que não seja o imposto harmonizado sobre as entradas de capital,

9 — Ley de Sociedades Anonimas, texto codificado, artigo 12.° (BOE n.° 310, de 27 de Dezembro de 1989).

10 — Directiva tendente a coordenar as garantias que, para a protecção dos sócios e de terceiros, são exigidas nos Estados-Membros às sociedades, na acepção do segundo parágrafo do artigo 58.° do Tratado, no que respeita à constituição da sociedade anónima, bem como à conservação e às modificações do seu capital social, a fim de tornar equivalentes essas garantias em toda a Comunidade (JO 1977, L 26, p. 1; EE 17 F1 p. 44).

seja «em relação às operações referidas no artigo 4.°», seja «em relação às entradas de capital, empréstimos ou prestações, efectuadas no âmbito das operações referidas no artigo 4.°»

26. Ora, a entrada da parte de capital não realizada no momento da constituição da sociedade não condiciona, no presente caso, a realização desta última, visto que, como já foi evidenciado, a sociedade de capitais está perfeitamente constituída com o pagamento de (pelo menos) um quarto do capital. Excluo, portanto, que se possa considerar a imposição controvertida como uma das operações proibidas pela alínea a) do artigo 10.° Penso, porém, que se pode chegar a uma conclusão diferente no que toca à alínea b) do mesmo artigo. Com efeito, a entrada do capital social subscrito, mas ainda não realizado anteriormente, quando não caiba no âmbito da operação «constituição da sociedade», em sentido próprio, pode ser considerada como cabendo na hipótese de entradas efectuadas *no âmbito* dessa operação.

27. Esta última hipótese refere-se evidentemente a um conjunto de operações que vão além das que são indispensáveis para a constituição da sociedade. Ela é, portanto, de molde a poder abranger ainda actividades, tais como a entrada posterior de uma parte do capital social inicialmente subscrito, que cabem decerto «no âmbito» da operação «constituição da sociedade», na medida em que reflectem, completando-a, a vontade inicial dos sócios e são tecnicamente necessárias para que a sociedade de capitais possa levar a cabo todas as suas actividades típicas. Por outras palavras, se a liberação total do capital social não é condição *necessária* para a constituição da sociedade, isto não quer dizer que se trate de uma operação *estranha* à própria constituição. A liberação total das acções, que constitui a consequência do pagamento da totalidade do capital social, é certamente uma actividade que cabe no âmbito da operação «constituição da sociedade».

28. Em apoio desta interpretação, pode citar-se utilmente um elemento literal tirado do artigo 5.° da directiva. Como se recorda, a referida norma diz respeito às modalidades de liquidação do imposto sobre as entradas de capital. No n.° 1, alínea a), relativo às entradas efectuadas, nomeadamente, para a *constituição* da sociedade, esclarece-se que os Estados-Membros têm a faculdade (que o Governo espanhol não quis utilizar) de cobrar o imposto à medida que as liberações sejam efectuadas. É evidente que esta norma pretende inserir igualmente as eventuais entradas posteriores «no âmbito», precisamente, da constituição da sociedade. Quase não vale a pena repetir que não tem qualquer pertinência o facto de a imposição em exame incidir sobre o acto documentado pelo qual se formaliza a entrada e não sobre a própria entrada: já disse, a este propósito, que a formulação de carácter geral contida na frase final da primeira parte do artigo 10.°, segundo a qual os Estados-Membros não cobrarão qualquer imposição «seja sob que forma for», permite ultrapassar qualquer dúvida a este respeito.

29. À luz das observações precedentes, considero que o artigo 10.° da directiva deve ser interpretado no sentido de que obsta à imposição, a título de imposto sobre os actos jurídicos documentados, de uma importância igual a 0,5% do capital realizado posteriormente à constituição da sociedade, quando um imposto igual a 1% já tinha sido pago, a título de imposto sobre as entradas de capital, sobre o valor nominal total do capital social, no momento da constituição.

A terceira questão prejudicial

31. Com a terceira questão prejudicial, o juiz *a quo* pretende saber qual a possibilidade de interpretar o texto da legislação interna controvertida em conformidade com a directiva. No processo perante o Tribunal de Justiça, quer a Comissão quer a Solred propuseram uma interpretação dos artigos 1.° e 31.° da lei espanhola de molde a garantir a sua compatibilidade com o texto da directiva. A Solred acrescentou que, no fim de contas, é precisamente a interpretação das normas internas dada pela administração fiscal espanhola que é incompatível com a directiva.

30. Acrescentarei, ainda que o despacho de reenvio do juiz *a quo* não contenha qualquer referência a esse respeito, que se deve excluir, em todo o caso, a possibilidade de justificar a imposição litigiosa com base nas isenções previstas no artigo 12.° da directiva. Só a Comissão é que apresentou argumentos quanto a este aspecto, excluindo, aliás, que o artigo 12.° possa ter qualquer relevância no presente caso. Basta notar, de resto, que a imposição que incide, sob a forma de percentagem, sobre a entrada posterior de uma parte do capital é uma imposição de carácter geral, que não tem contrapartida num serviço prestado pela administração [11]. Pelo contrário, é esse, evidentemente, o caso do imposto de selo cobrado na mesma operação.

32. Esta posição baseia-se no teor literal do artigo 31.° da Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Como se recorda, a referida norma impõe o pagamento do imposto sobre os actos jurídicos documentados somente quando se trate de actos ou contratos que não estejam sujeitos aos impostos previstos nos n.os 1 e 2 do artigo 1.° da mesma lei, entre os quais se incluem as operações sobre sociedades. No fim de contas, segundo a lei espanhola, não podem estar sujeitos ao imposto previsto para os actos jurídicos documentados todos os actos que sejam onerados pelo imposto enquanto operações sobre sociedades. É, assim, a própria legislação nacional a impor que não se cumule o imposto devido pela entrada de capital (a título de «operação sobre sociedades») com aquele que é devido nos termos do artigo 31.°, n.° 2, pelo registo do acto notarial que formaliza a entrada da parte restante do capital. A Comissão, ainda que com maiores cautelas, aceita a mesma conclusão, na medida

11 — V. o acórdão Ponente Carni e Cispadana Costruzioni, citado na nota 5, n.os 33 segs. No acórdão de 2 de Fevereiro de 1988, Dansk Sparinvest (36/88, Colect., p. 409, n.° 9), o Tribunal de Justiça concluiu que o elenco das derrogações à proibição de imposições, diferentes do imposto sobre as entradas de capital, referido no artigo 12.° da directiva, deve ser considerado exaustivo.

em que observa que a partir da simples leitura das duas disposições se pode deduzir que as entradas de capital social da sociedade em constituição não podem ser objecto de imposições fiscais suplementares em relação àquela que é exigida a título de operações sobre sociedades, não obstante as entradas posteriores de capital serem formalizadas por acto notarial.

33. Considero que não cabe ao Tribunal de Justiça pronunciar-se sobre a interpretação da legislação nacional. Como resulta de jurisprudência constante, o juiz nacional deve interpretar o direito interno à luz da letra e do escopo da norma comunitária relevante [12]. Uma vez clarificado o sentido do artigo 10.°, alínea c), da directiva e indicado aquilo que essa disposição não permite, cabe ao juiz nacional verificar se a norma de direito interno pode ser interpretada de modo conforme à referida disposição ou se ela não deve ser aplicada, permitindo que a disposição comunitária produza directamente os seus efeitos na situação concreta em causa.

34. O órgão jurisdicional nacional pede, por fim, ao Tribunal de Justiça que dê «precisões» relativamente ao efeito directo da directiva, à sua incidência e ao seu eventual primado sobre as disposições legais internas incompatíveis com ela. Penso que é possível responder à questão de uma maneira extremamente breve. As normas da directiva que impõem obrigações aos Estados-Membros têm efeito directo nas relações entre os particulares e a administração [13]. No que respeita ao artigo 10.°, parece-me que estão, sem dúvida, reunidos os requisitos (clareza, precisão, carácter incondicional) a que o Tribunal de Justiça subordina a possibilidade de os particulares invocarem directamente o direito comunitário perante os juízes nacionais. À obrigação de não aplicar impostos diferentes do imposto sobre as entradas de capital corresponde o direito que o administrado tem de invocar a norma em questão perante o juiz nacional para se opor a exigências tributárias contrárias a essa regra.

35. No que respeita ao primado da regra comunitária sobre a lei interna incompatível, basta recordar a fórmula «clássica» do acórdão Simmenthal, no qual o Tribunal de Justiça esclareceu que «o juiz nacional responsável, no âmbito das suas competências, por aplicar disposições de direito comunitário tem obrigação de assegurar o pleno efeito de tais normas, decidindo, por autoridade própria, se necessário for, da não aplicação de qualquer norma de direito interno que as contrarie, ainda que tal norma seja posterior, sem que tenha de solicitar ou esperar a prévia eliminação da referida norma por via legislativa ou por qualquer outro processo constitucional» [14].

12 — Acórdão de 13 de Novembro de 1990, Marleasing (C-106/89, Colect., p. I-4135).

13 — Acórdão de 28 de Março de 1990, Siegen (C-38/88, Colect., p. I-1447).

14 — Acórdão de 9 de Março de 1978 (106/77, Colect., p. 243).

Conclusão

36. À luz das observações precedentes, proponho, portanto, ao Tribunal de Justiça que responda às questões do Tribunal Superior de Justicia de Madrid do seguinte modo:

«1) O artigo 10.° da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, deve ser interpretado no sentido de que obsta à cobrança de um imposto de 0,5% por ocasião do pagamento de uma parte restante do capital social, quando, no momento da constituição da sociedade, o imposto sobre as entradas de capital já tinha sido pago, integralmente e à taxa máxima permitida pela directiva, sobre a totalidade do capital social.

2) O artigo 10.° da Directiva 69/335/CEE é uma norma suficientemente clara, precisa e incondicional para poder ser invocada pelos particulares em relação à administração do Estado e aplicada pelo juiz em vez das disposições nacionais incompatíveis com este artigo.»