ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)
5 de Março de 1998 *

No processo C-347/96,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, pelo Tribunal Superior de Justicia de Madrid, destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Solred SA

e

Administración General del Estado,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 4.°, n.° 1, alínea a), 5.°, n.° 1, alínea a), 7.° e 10.°, alínea a), 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), tal como alterada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985 (JO L 156, p. 23; EE 09 F1 p. 171),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: H. Ragnemalm (relator), presidente de secção, R. Schintgen, G. F. Mancini, P. J. G. Kapteyn e G. Hirsch, juízes,

* Língua do processo: espanhol.

advogado-geral: G. Tesauro,
secretário: L. Hewlett, administradora,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Solred SA, por Fernando Lorente Hurtado, advogado no foro de Madrid,

— em representação do Governo espanhol, por Paloma Plaza García, abogada del Estado, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Miguel Díaz-Llanos, consultor jurídico, Hélène Michard e Carlos Gómez de la Cruz, membros do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Solred SA, do Governo espanhol e da Comissão na audiência de 16 de Setembro de 1997,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 23 de Outubro de 1997,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 3 de Julho de 1996, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 21 de Outubro seguinte, o Tribunal Superior de Justicia de Madrid submeteu, nos ter-

mos do artigo 177.° do Tratado CE, três questões prejudiciais relativas à interpretação dos artigos 4.°, n.° 1, alínea a), 5.°, n.° 1, alínea a), 7.° e 10.°, alínea a), 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), tal como alterada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985 (JO L 156, p. 23; EE 09 F1 p. 171, a seguir «directiva»).

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe a Solred SA (a seguir «Solred») à Administración General del Estado (a seguir «administração fiscal») a propósito do pagamento de um imposto 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.

3 A directiva visa designadamente harmonizar os elementos que contribuem para a fixação e para a cobrança do imposto sobre as entradas de capital na Comunidade, no âmbito da eliminação dos obstáculos fiscais que se opõem à livre circulação de capitais.

4 O artigo 4.°, n.° 1, da directiva sujeita ao imposto sobre as entradas de capital, designadamente, «a constituição de uma sociedade de capitais» [alínea a)] e «o aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie» [alínea c)].

5 Nos termos do artigo 5.°, n.° 1, alínea a), da directiva, o imposto sobre as entradas de capital é liquidado, no caso de constituição de uma sociedade de capitais ou de aumento do seu capital social, sobre o 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. Os Estados-Membros podem, nos termos desta disposição, cobrar o imposto sobre as entradas de capital à medida que as liberações sejam efectuadas.

6 O artigo 7.°, n.° 2, da directiva dispõe que os Estados-Membros podem quer isentar do imposto sobre as entradas de capital determinadas operações previstas pela directiva, quer submetê-las a uma taxa única que não ultrapasse 1%.

7 A directiva prevê igualmente, em conformidade com o seu último considerando, a supressão de outros impostos indirectos com características idênticas às do imposto sobre as entradas de capital ou do imposto de selo sobre títulos, cuja manutenção possa pôr em causa os fins prosseguidos por esta directiva. Estes impostos indirectos, cuja cobrança é proibida, são designadamente enumerados no artigo 10.° da directiva, nos termos do qual:

«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.»

8 A regulamentação espanhola aplicável no processo principal consta do texto codificado da Ley del Impuesto sobre Transmissiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (lei relativa ao imposto sobre transmissões patrimoniais e actos jurídicos documentados), aprovada pelo Decreto legislativo real 3050/1980, de 30 de Dezembro de 1980, cujo texto compilado, actualmente em vigor, foi aprovado pelo Decreto legislativo real 1/1993, de 24 de Setembro de 1993 (*Boletín Oficial del Estado* de 20 de Outubro de 1993, a seguir «lei»).

9 O artigo 1.° da lei dispõe:

«1. O imposto sobre transmissões patrimoniais e actos jurídicos documentados é um imposto indirecto que, nas condições fixadas nos artigos seguintes, incide sobre:

1. as transmissões patrimoniais a título oneroso;

2. as operações sobre sociedades;

3. os actos jurídicos documentados.

2. Em caso algum, o mesmo acto pode ser objecto de tributação em função de transmissões patrimoniais a título oneroso e de operações sobre sociedades.»

10 O artigo 31.° da lei, na rubrica «taxa do imposto» e sob o título relativo à tributação dos «actos jurídicos documentados», que consta do parágrafo «actos notariais», dispõe:

«...

2. As primeiras cópias de escrituras e actos notariais, quando tenham por objecto uma quantidade ou coisa avaliável, contenham actos ou contratos susceptíveis de inscrição nos registos de propriedade, do comércio e da propriedade industrial e

não estejam sujeitos a imposto sobre sucessões e doações nem aos impostos referidos nos n.os 1 e 2 do artigo 1.° da presente lei, serão ainda tributados 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.»

11 A Solred foi constituída, por acto notarial de 21 de Novembro de 1990, com um capital social de 300 000 000 PTA. Nesta data, foi-lhe entregue uma soma de 180 000 000 PTA, ou seja, 60% do valor nominal do capital social. Em 28 de Novembro seguinte, a Solred pagou à administração fiscal o montante de 3 000 000 PTA, correspondente a 1% do valor nominal do capital social.

12 Por acto notarial de 17 de Janeiro de 1991, os 40% do capital que deviam ainda ser pagos, ou seja, 120 000 000 PTA, foram entregues à Solred. Em 7 de Fevereiro de 1991, a Solred apresentou à administração fiscal o formulário de liquidação do imposto correspondente a esta segunda operação, observando que esta não devia dar lugar à cobrança de qualquer direito, pois o imposto de 1% sobre a totalidade de capital social tinha já sido pago no momento da constituição da sociedade.

13 A administração fiscal, em contrapartida, procedeu à liquidação do imposto, aplicando a taxa de 0,5% ao montante de 120 000 000 PTA. Com efeito, a administração fiscal considerou que o imposto sobre as operações sobre sociedades pago no momento da constituição da sociedade não impedia que o documento pelo qual tinha sido procedido à entrega da parte do capital restante fosse sujeito ao imposto a título de «acto jurídico documentado».

14 A Solred apresentou reclamação desta decisão no Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, que lhe negou provimento por decisão de 13 de Dezembro de 1993. A Solred recorreu desta decisão para o Tribunal Superior de

Justicia de Madrid, que decidiu suspender a instância e 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, ainda que este não tenha 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.»

Quanto às duas primeiras questões

15 Com as suas duas primeiras questões, que é conveniente examinar em conjunto, o órgão jurisdicional nacional pergunta, essencialmente, se a directiva se opõe à cobrança de um direito de 0,5% sobre o acto notarial que certifica a entrada de

uma parte do capital social paga após a constituição de uma sociedade de capitais, quando, no momento da constituição dessa sociedade, tinha já sido cobrado um direito de 1% sobre a totalidade do valor nominal do capital social.

16 O Governo espanhol recorda, em primeiro lugar, que a lei prevê um imposto directo que incide quer sobre as transmissões patrimoniais a título oneroso, quer sobre as operações sobre sociedades, quer sobre os actos jurídicos documentados. Quando uma operação formalmente certificada pelo acto notarial está sujeita a uma das primeiras modalidades do imposto, o acto em si está isento de imposto.

17 No caso em apreço, a operação de constituição da sociedade era tributável como operação sobre sociedades à taxa de 1% do capital subscrito. Seguidamente, após a decisão de pagamento do capital não liberado no momento da constituição da sociedade, que é uma operação posterior independente, o acto notarial está sujeito a um imposto sobre os actos jurídicos documentados, por a operação formalmente neste certificada não estar sujeita a qualquer outro imposto.

18 O Governo espanhol salienta que o imposto em causa no processo principal incide, portanto, sobre o acto notarial, mas não sobre a operação em si própria, que não é objecto de qualquer imposição.

19 Este governo alega seguidamente que nem o pagamento do capital não realizado no momento da constituição nem a sua certificação formal por acto notarial são uma condição prévia para o exercício da actividade da sociedade. Com efeito, a sociedade está constituída desde a inscrição do acto de constituição no registo do comércio e pode, a partir de então, agir livremente.

20 O Governo espanhol sustenta, finalmente, que não se trata de uma formalidade a que as sociedades estão sujeitas devido à sua forma jurídica, mas de uma formali-

dade que é necessária por o pagamento da totalidade do capital não ter sido efectuado no momento da constituição da sociedade. A utilização eventual de uma segunda entrega depende, portanto, exclusivamente da vontade dos associados.

21 A este respeito, deve recordar-se que o artigo 10.° da directiva, visto à luz do seu último considerando, proíbe designadamente, para além do imposto sobre as entradas de capital, os impostos indirectos que tenham as mesmas características que aquele. São assim visados, entre outros, os impostos que, qualquer que seja a sua forma, sejam devidos pela constituição de uma sociedade de capitais ou pelo aumento do seu capital [artigo 10.°, alínea a)], ou pela inscrição no registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade, a que uma sociedade pode estar sujeita em razão da sua forma jurídica [artigo 10.°, alínea c)]. Esta última proibição justifica-se pelo facto de que, embora as imposições em causa não incidam sobre as entradas de capital como tal, são no entanto cobradas devido às formalidades ligadas à forma jurídica da sociedade, quer dizer, ao instrumento utilizado para reunir os capitais, de modo que a sua manutenção pode pôr igualmente em causa as finalidades prosseguidas pela directiva (acórdãos de 11 de Junho de 1996, Denkavit Internationaal e o., C-2/94, Colect., p. I-2827, n.° 23, e de 2 de Dezembro de 1997, Fantask e o., C-188/95, Colect., p. I-6783, n.° 21).

22 Os impostos pagos por ocasião da inscrição no registo das novas sociedades anónimas e das sociedades de responsabilidade limitada são directamente atingidos pela proibição constante do artigo 10.°, alínea c), da directiva. Conclusão análoga se impõe igualmente quando esses direitos sejam devidos pelo registo dos aumentos de capital de que essas sociedades são objecto, quando forem igualmente cobrados devido a uma formalidade essencial ligada à forma jurídica das sociedades. Sem constituir formalmente um processo prévio ao exercício da actividade das sociedades de capitais, o registo dos aumentos de capital não deixa de condicionar o exercício e a prossecução dessa actividade (acórdão Fantask e o., já referido, n.° 22).

23 Embora a taxa sobre os actos jurídicos documentados constitua um imposto indirecto geral, atinge no entanto, em circunstâncias como as do caso no processo principal, os actos notariais exigidos para fazer registar a entrega da fracção de capital

social ainda por realizar e, por conseguinte, para a liberação total das acções. Trata-se, portanto, de um imposto cobrado em razão de uma formalidade essencial ligada à forma jurídica das sociedades.

24 É conveniente, além disso, declarar que, mesmo que nem o pagamento da parte restante do capital social nem a sua certificação sob forma de acto notarial constitua uma formalidade prévia ao exercício da actividade das sociedades de capitais, não deixa de ser verdade que o registo da entrada de capital social restante devido condiciona o exercício e a prossecução dessa actividade.

25 Segue-se que os Estados-Membros, embora tenham a possibilidade, em conformidade com o artigo 5.°, n.° 1, alínea a) da directiva, de cobrar o direito de entrada de capital à medida das liberações efectivas, não podem tributar um documento que certifica a entrega de uma parte do capital social, já sujeito a imposto sobre as entradas de capital, a uma sociedade de capitais.

26 Deve, portanto, responder-se às duas primeiras questões que o artigo 10.° da directiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe à cobrança de um imposto de 0,5% sobre o acto notarial que certifica a entrega de uma parte do capital social feita após a constituição de uma sociedade de capitais, quando, no momento da constituição dessa sociedade, tinha já sido cobrado um imposto de 1% sobre a totalidade do valor nominal do capital social.

Quanto à terceira questão

27 Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se as disposições da directiva criam direitos que os particulares podem invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais e se estes últimos são obrigados a deixar de aplicar as disposições contrárias da lei nacional.

28 Em conformidade com uma jurisprudência constante, quando as disposições de uma directiva se mostrem, do ponto de vista do seu conteúdo, incondicionais e suficientemente precisas, os titulares têm direito a invocá-las perante o juiz nacional contra o Estado, quer quando este não transpõe a directiva para o direito nacional, no prazo fixado, quer quando faz dela uma transposição incorrecta (v., nomeadamente, o acórdão Fantask e o., já referido, n.° 54).

29 No caso em apreço, basta salientar que a proibição feita pelo artigo 10.° da directiva está formulada em termos suficientemente precisos e incondicionais para poder ser invocada pelos particulares perante os seus órgãos jurisdicionais nacionais contra uma disposição de direito nacional contrária a esta directiva.

30 Finalmente, é igualmente conveniente recordar que, segundo uma jurisprudência constante, todos os juízes nacionais, agindo no âmbito da sua competência, têm obrigação de aplicar integralmente o direito comunitário e de proteger os direitos que este confere aos particulares, não aplicando toda e qualquer disposição eventualmente contrária da lei nacional, quer esta seja anterior ou posterior à norma comunitária (acórdão de 9 de Março de 1978, Simmenthal, 106/77, Colect., p. 243, n.° 21).

31 Deve, portanto, responder-se à terceira questão que o artigo 10.° da directiva cria direitos que os particulares podem invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais. Estes últimos são obrigados a deixar de aplicar as disposições contrárias da lei nacional.

Quanto às despesas

32 As despesas efectuadas pelo Governo espanhol e pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Tribunal Superior de Justicia de Madrid, por despacho de 3 de Julho de 1996, declara:

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, tal como alterada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretado no sentido de que se opõe à cobrança de um imposto de 0,5% sobre o acto notarial que certifica a entrega de uma parte do capital social feita após a constituição de uma sociedade de capitais, quando, no momento da constituição dessa sociedade, tinha já sido cobrado um imposto de 1% sobre a totalidade do valor nominal do capital social.**

2) **O artigo 10.° da Directiva 69/335, tal como alterada, cria direitos que os particulares podem invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais. Estes últimos são obrigados a deixar de aplicar as disposições contrárias da lei nacional.**

Ragnemalm Schintgen Mancini

Kapteyn Hirsch

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 5 de Março de 1998.

O secretário

R. Grass

O presidente da Sexta Secção

H. Ragnemalm