ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

30 de Março de 2006 *

No processo C-46/04,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pela Corte Suprema di Cassazione (Itália), por decisão de 6 de Novembro de 2003, entrado no Tribunal de Justiça em 6 de Fevereiro de 2004, no processo

Aro Tubi Trafilerie SpA

contra

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann (relator), presidente de secção, K. Schiemann, N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues e E. Levits, juízes,

* Língua do processo: italiano.

advogada-geral: J. Kokott,

secretário: R. Grass,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Aro Tubi Trafilerie SpA, por G. Bianco, avvocato,

— em representação do Governo italiano, por I. M. Braguglia, na qualidade de agente, assistido por G. Bellis, avvocato dello Stato,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal e M. Velardo, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 26 de Maio de 2005,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto, no essencial, a interpretação dos artigos 4.°, 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 (JO L 249, p. 25; EE 09 F1 p. 22), na redacção dada pelas Directivas 73/80/CEE do Conselho, de 9 de Abril de 1973, relativa à fixação de taxas comuns do imposto sobre as entradas de capital (JO L 103, p. 15; EE 09 F1 p. 44) e 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985 (JO L 156, p. 23; EE 09 F1 p. 171; a seguir «Directiva 69/335).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a sociedade Aro Tubi Trafilerie SpA (a seguir «Aro Tubi», enquanto «sociedade incorporante») ao Ministero dell'Economia et delle Finanze relativamente à cobrança de imposto de registo por ocasião de uma dupla fusão em que a Aro Tubi incorporou duas sociedades, a saber, por um lado a sua filial Aro Tubi Estrusi et Profilati SpA (a seguir «Aro Tubi Estrusi», enquanto «sociedade incorporada») e, por outro, a sua sociedade-mãe Fratelli Gaggini SpA (a seguir «Fratelli Gaggini», enquanto «sociedade incorporada»).

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 Como resulta dos seus primeiro e segundo considerandos, a Directiva 69/335 pretende promover a livre circulação de capitais, liberdade fundamental considerada essencial para a criação de um mercado interno. Para este efeito, a Directiva visa eliminar os obstáculos fiscais no domínio das reuniões de capitais, entre as quais se encontram nomeadamente as entradas de capital nas sociedades.

4 Para este efeito, os artigos 1.º a 9.º da Directiva 69/335 prevêem a cobrança de um imposto harmonizado sobre as entradas de capital nas sociedades de capitais (a seguir «imposto sobre as entradas de capital»).

5 O artigo 4.º da Directiva 69/335 determina a lista das operações que os Estados-Membros podem ou devem, consoante os casos, sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital (a seguir «entradas de capital nas sociedades»).

6 Assim, o artigo 4.º, n.º 1, alínea c), da mesma directiva dispõe que os Estados-Membros sujeitam ao imposto sobre as entradas de capital «[o] aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie».

7 Nos termos do artigo 4.º, n.º 2, alínea b), da mesma directiva, os Estados-Membros podem sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital «[o] aumento do activo de uma sociedade de capitais através de prestações efectuadas por um sócio, que não impliquem o aumento do capital social, mas que tenham a sua contrapartida numa alteração dos direitos sociais ou que sejam susceptíveis de aumentar o valor das partes sociais».

8 O artigo 7.º da Directiva 69/335 fixa as taxas do imposto sobre as entradas de capital.

9 No que respeita às fusões, o artigo 7.º, n.º 1, da Directiva 69/335, na redacção inicial, previa, em certas condições, uma taxa reduzida:

«Até à entrada em vigor das disposições a adoptar pelo Conselho nos termos do n.º 2:

[...]

b) A referida taxa será reduzida de 50%, ou mais, quando uma ou mais sociedades de capitais entreguem a totalidade do respectivo património, ou um ou vários ramos da sua actividade, a uma ou várias sociedades de capitais em vias de constituição ou já existentes.

Esta redução depende de:

— as entradas de capital serem remuneradas exclusivamente mediante a atribuição de partes sociais, [...],

— as sociedades que participam na operação terem a sua sede de direcção efectiva ou a sede estatutária no território de um Estado-Membro;

[...]».

10 A taxa assim fixada foi alterada duas vezes.

11 Primeiro, o artigo 2.º da Directiva 73/80 estabelecia que «[a]s taxas reduzidas previstas no n.º 1, alíne[a] [...] b) da [D]irectiva [69/335] são fixadas entre 0% 0,50% a partir de 1 de Janeiro de 1976».

12 De seguida, o artigo 1.º, n.º 2, da Directiva 85/303, aplicável em 1 de Janeiro de 1986, dispunha que o artigo 7.º, n.º 1, da Directiva passaria a ter a seguinte redacção:

«Os Estados-Membros isentarão do imposto sobre as entradas de capital as operações, com excepção das referidas no artigo 9.º, que, em 1 de Julho de 1984, estivessem isentas ou fossem tributadas a uma taxa igual ou inferior a 0,50%.

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%.

[...]»

13 Por conseguinte, o artigo 7.°, n.° 1, da Directiva 69/335, prevê actualmente, após as referidas alterações, a isenção do imposto sobre as entradas de capital se forem cumpridas três condições, a saber, i) a entrega da totalidade do património de uma sociedade de capitais, ou de um ou vários ramos da sua actividade, a uma ou várias sociedades de capitais em vias de constituição ou já existentes; ii) remuneração exclusivamente mediante a atribuição de partes sociais, e iii) sede da direcção efectiva ou sede estatutária das sociedades que participam na operação no território de um Estado-Membro. Assim, para estas fusões, a taxa do imposto sobre as entradas de capital foi, ao longo dos anos, reduzida a zero.

14 Além disso, o artigo 10.° da Directiva 69/335, interpretado à luz do último considerando da mesma, prevê a supressão dos impostos que apresentem características idênticas às do imposto sobre as entradas de capital (a seguir «impostos semelhantes ao imposto sobre as entradas de capital»).

Legislação nacional

15 Nos termos do artigo 1.° do Decreto do Presidente da República n.° 131/1986, de 26 de Abril de 1986 (suplemento ordinário ao GURI n.° 99, de 30 de Abril de 1986), na redacção aplicável à data dos factos, «o imposto de registo aplica-se [...] aos actos sujeitos a registo obrigatório e aos voluntariamente apresentados a registo».

16 Por força do artigo 2.º, alínea a), do Decreto n.º 131/1986, estão sujeitos a registo, nos termos dos artigos seguintes, os actos indicados na tabela anexa, se tiverem sido praticados por escrito no território do Estado.

17 A este respeito, o artigo 4.º, primeiro parágrafo, alínea a), da primeira parte da referida tabela prevê que as fusões de sociedades estão sujeitas a um imposto de registo proporcional de 1%.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

18 A Aro Tubi é uma sociedade anónima de direito italiano cujas acções são detidas, na sua totalidade, por outra sociedade anónima de direito italiano, a Fratelli Gaggini. Por seu lado, a Aro Tubi detinha a totalidade das acções de uma terceira sociedade anónima de direito italiano, a Aro Tubi Estrusi.

19 Por acto de 19 de Dezembro de 1995, a Aro Tubi incorporou, através de fusão, a sua filial Aro Tubi Estrusi (fusão dita «imprópria»).

20 Pelo mesmo acto a Aro Tubi incorporou ainda a sua sociedade-mãe, Fratelli Gaggini (fusão dita «de sentido inverso») Desta forma, a Aro Tubi adquiriu o património social da Fratelli Gaggini, que inclui nomeadamente imóveis, patentes e marcas. Em contrapartida, foi atribuída aos accionistas da Fratelli Gaggini a totalidade das acções da Aro Tubi.

21 Por ocasião destas duas fusões, a Aro Tubi teve de pagar, em 2 de Janeiro de 1996, um imposto de registo de 1% do valor patrimonial das duas sociedades incorporadas, a Aro Tubi Estrusi e a Fratelli Gaggini, ou seja 54 761 000 LIT no total.

22 Por requerimento de 29 de Julho de 1996, a Aro Tubi pediu ao Ufficio Atti Pubblici di Milano o reembolso do imposto de registo pago. Face ao indeferimento tácito do seu requerimento por parte das autoridades fiscais, a Aro Tubi interpôs um recurso em que impugnava a validade da cobrança do imposto. Inicialmente, o recurso foi acolhido pela Commissione Tributaria Provinciale di Milano, mas foi-lhe posteriormente negado provimento pela Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, em sede de recurso interposto pela Amministrazione Finanziaria dello Stato. Em consequência, a Aro Tubi interpôs recurso de cassação da decisão da Commissione Tributaria Regionale della Lombardia.

23 Por ter dúvidas quanto à compatibilidade com o direito comunitário do regime italiano que prevê a cobrança de um imposto de registo por ocasião de uma fusão dita de «sentido inverso», isto é, uma fusão por incorporação em que a totalidade das partes sociais da sociedade incorporante são detidas pela sociedade incorporada, a Corte Suprema di Cassazione decidiu suspender a instância no processo pendente que tinha perante si e questionar o Tribunal de Justiça quanto à questão de saber se a Directiva 69/335 obsta ao mesmo.

Quanto à questão prejudicial

24 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se, em circunstâncias como as do processo principal, a Directiva 69/335 obsta à cobrança, por ocasião de uma fusão dita «de sentido inverso», quer dizer, de uma fusão por incorporação em que a totalidade das partes sociais da sociedade incorporante são detidas pela sociedade incorporada, de um imposto de registo proporcional de 1%, liquidado sobre o valor dessa operação.

25 Para este efeito, há que verificar, a título preliminar, se o imposto de registo em causa no processo principal reveste as características de um «imposto sobre as entradas de capital», na acepção dos artigos 1.º a 9.º da Directiva 69/335, ou se deve ser qualificado de «imposto semelhante ao imposto sobre as entradas de capital», na acepção do artigo 10.º da referida directiva.

26 A este respeito, resulta de jurisprudência assente que a qualificação de uma imposição, imposto, taxa ou direito à luz do direito comunitário compete ao Tribunal de Justiça, em função das características objectivas da imposição, independentemente da qualificação que lhe é dada em direito nacional (v. acórdão de 13 de Fevereiro de 1996, Bautiaa e Société française maritime, C-197/94 e C-252/94, Colect., p. I-505, n.º 39).

27 Uma vez que, no caso vertente, está em causa um imposto proporcional de 1% liquidado sobre o valor das entradas de capital na sociedade, há que considerar que o facto gerador deste imposto consiste na própria entrada de capital e não numa qualquer operação ou formalidade prévia, de modo que este imposto deve ser qualificado de «imposto sobre as entradas de capital» e não como um «imposto semelhante ao imposto sobre as entradas de capital» para efeitos da Directiva 69/335 (v., neste sentido, acórdão Bautiaa e Société française maritime, já referido, n.º 40).

28 Verifica-se, pois, que a licitude do imposto em causa no processo principal deve ser apreciada à luz dos artigos 1.º a 9.º da Directiva 69/335.

29 Recorde-se, antes de mais, que as operações que estão sujeitas ou podem ser sujeitas pelos Estados-Membros ao imposto sobre as entradas de capital se encontram definidas no artigo 4.º da directiva 69/335 (v., neste sentido, nomeadamente os acórdãos de 18 de Março de 1993, Viessmann, C-280/91, Colect., p. I-971, n.º 12; Bautiaa e Société française maritime, já referido, n.^{os} 31 e 32, e de 27 de Outubro de 1998, Agas, C-152/97, Colect., p. I-6553, n.^{os} 19 e 20).

30 A operação em causa no processo principal é uma fusão por incorporação. Semelhante fusão pode, em princípio, ser analisada à luz quer do artigo 4.°, n.° 1, alínea c), quer do artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da Directiva 69/335.

31 Assim, o artigo 4.°, n.° 1, alínea c), da Directiva 69/335 prevê a cobrança de imposto sobre as entradas de capital sobre o aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie.

32 O artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da mesma directiva dispõe que os Estados-Membros podem sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital o aumento do activo de uma sociedade de capitais através de prestações efectuadas por um sócio que não impliquem o aumento do capital social, mas sejam susceptíveis de aumentar o valor das partes sociais.

33 Ora, comparando estas duas disposições, há que assinalar que o «aumento do capital social», na acepção do artigo 4.°, n.° 1, alínea c), da Directiva 69/335, implica o aumento formal do capital social através da emissão de novas partes sociais ou do aumento do valor nominal das partes sociais existentes (v., neste sentido, acórdãos de 15 de Julho de 1982, Felicitas Rickmers-Linie, 270/81, Recueil, p. 2771, n.° 15, e de 12 de Janeiro de 2006, Senior Engineering Investments, C-494/03, Colect., p. I-525, n.° 33).

34 Pelo contrário, e na medida em que o «activo» é definido como o conjunto de todos os bens que os sócios puseram em comum e os respectivos aumentos (v., neste sentido, acórdão de 28 de Março de 1990, Siegen, C-38/88, Colect., p. I-1447, n.° 12), o «aumento do activo», na acepção do artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da Directiva 69/335, compreende, em princípio, qualquer forma de aumento do património social de uma sociedade de capitais (acórdão Senior Engineering Investments, já referido, n.° 34). Por conseguinte, o Tribunal de Justiça qualificou de «aumento do activo», na acepção desta disposição, por exemplo, uma transferência de lucros (v. acórdão de

13 de Outubro de 1992, Weber Haus, C-49/91, Colect., p. I-5207, n.º 10), um empréstimo sem juros (v., designadamente, acórdão de 17 de Setembro de 2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, C-392/00, Colect., p. I-7397, n.º 18), a assunção de perdas (v. acórdão Siegen, já referido, n.º 13), a renúncia a um crédito (v. acórdão de 5 de Fevereiro de 1991, Deltakabel, C-15/89, Colect., p. I-241, n.º 12).

35 No processo principal, é pacífico que a fusão em causa não deu lugar ao «aumento do capital social» da sociedade incorporante (Aro Tubi). Por isso, esta fusão não pode estar abrangida pelo artigo 4.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 69/335.

36 Porém, a mesma entra no âmbito de aplicação do artigo 4.º, n.º 2, alínea c), da mesma directiva.

37 Com efeito, em primeiro lugar, resulta do acto de fusão que a sociedade incorporada (Fratelli Gaggini), por um lado, não estava sobreendividada e, por outro, detinha não só acções da sociedade incorporante (Aro Tubi), mas também outros elementos do activo, tal como imóveis, patentes e marcas. Por ocasião desta fusão, estes bens foram transferidos para a sociedade incorporante (Aro Tubi). Essa fusão teve, pois, o efeito de «aumentar o activo» desta última.

38 Em segundo lugar, face a este aumento do activo, a fusão em causa no processo principal era «susceptível de aumentar o valor das partes sociais» da sociedade incorporante (Aro Tubi). Na sequência desta fusão, as acções desta última têm efectivamente maior valor.

39 Em terceiro lugar, a fusão em questão apresenta-se como uma «prestação efectuada por um sócio», na acepção do artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da Directiva 69/335.

40 Daqui se conclui que a fusão em causa no processo principal constitui uma entrada de capital abrangida pelo artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da Directiva 69/335 e que pode, em princípio, ser sujeita ao imposto sobre as entradas de capital.

41 Recorde-se, porém, que o artigo 7.°, n.° 1, da Directiva 69/335 isenta do imposto sobre as entradas de capital determinadas operações que, em 1 de Julho de 1984, eram tributadas a uma taxa igual ou inferior a 0,50%.

42 Ora resulta das redacções anteriores desta disposição (descritas nos n.^{os} 9 e 11 do presente acórdão) que, nesta última data, nomeadamente em 1 de Julho de 1984, as fusões era tributadas à taxa de 0% a 0,50% se cumprissem três condições, a saber, i) a entrega da totalidade do património de uma sociedade de capitais, ou de um ou vários ramos da sua actividade, a uma ou várias sociedades de capitais em vias de constituição ou já existentes; ii) remuneração exclusivamente mediante a atribuição de participações sociais, e iii) sede da direcção efectiva ou sede estatutária das sociedades que participam na operação no território de um Estado-Membro.

43 Quanto à fusão em causa no processo principal, verifica-se, em primeiro lugar, que uma sociedade de capitais, a Fratelli Gaggini, transferiu a totalidade do seu património para uma outra sociedade de capitais já existente, a Aro Tubi.

44 Em segundo lugar, esta transferência foi remunerada exclusivamente mediante a atribuição de partes sociais da sociedade incorporante (Aro Tubi). Com efeito, as acções próprias que a Aro Tubi tinha adquirido graças ao património da Fratelli Gaggini foram, de seguida, (re)atribuídas aos sócios da Fratelli Gaggini.

45 Em terceiro lugar, ambas as sociedades implicadas, a Aro Tubi e a Fratelli Gaggini, têm sede em Itália.

46 Consequentemente, a fusão em causa no processo principal está abrangida pelo artigo 7.º, n.º 1, da Directiva 69/335. Por isso, está isenta e não pode ser tributada em sede de imposto sobre as entradas de capital.

47 Pelo exposto, há que responder à questão prejudicial que, em circunstâncias como as do processo principal, a Directiva 69/335 obsta à cobrança, por ocasião de uma fusão dita «de sentido inverso», quer dizer, de uma fusão por incorporação em que a totalidade das partes sociais da sociedade incorporante são detidas pela sociedade incorporada, de um imposto de registo proporcional de 1%, liquidado sobre o valor dessa operação.

Quanto às despesas

48 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

Em circunstâncias como as do processo principal, a Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção dada pelas Directivas 73/80/CEE do Conselho, de 9 de Abril de 1973, relativa à fixação de taxas comuns do imposto sobre as entradas de capital, e 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, obsta à cobrança, por ocasião de uma fusão dita «de sentido inverso», quer dizer, de uma fusão por incorporação em que a totalidade das partes sociais da sociedade incorporante são detidas pela sociedade incorporada, de um imposto de registo proporcional de 1%, liquidado sobre o valor dessa operação.

Assinaturas