ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

17 de Outubro de 2002 *

No processo C-138/00,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.° CE, pelo Verwaltungsgerichtshof (Áustria), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH,

Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH

e

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 5.°, n.° 1, 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;

* Língua do processo: alemão.

EE 09 F1 p. 22), com as alterações nela introduzidas pelo Acto relativo às condições de adesão da República da Áustria, da República da Finlândia e do Reino da Suécia e às adaptações dos Tratados em que se fundamenta a União Europeia (JO 1994, C 241, p. 21, e JO 1995, L 1, p. 1),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: J.-P. Puissochet, presidente de secção, R. Schintgen (relator), V. Skouris, F. Macken e J. N. Cunha Rodrigues, juízes,

advogado-geral: A. Tizzano,
secretário: D. Louterman-Hubeau, chefe de divisão,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH, por W.-D. Arnold, Rechtsanwalt,

— em representação do Governo austríaco, por H. Dossi, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e K. Gross, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH, representada por W.-D. Arnold, da Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, representada por H. Bavenek-Weber, na qualidade de agente, do Governo austríaco, representado por H. Dossi, e da Comissão, representada por K. Gross, na audiência de 26 de Setembro de 2001,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 7 de Fevereiro de 2002,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 30 de Março de 2000, entrado no Tribunal de Justiça a 10 de Abril seguinte, o Verwaltungsgerichtshof submeteu, nos termos do artigo 234.° CE, uma questão prejudicial relativa à interpretação do artigo 5.°, n.° 1, 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), com as alterações nela introduzidas pelo Acto relativo às condições de adesão da República da Áustria, da República da Finlândia e do Reino da Suécia e às adaptações dos Tratados em que se fundamenta a União Europeia (JO 1994, C 241, p. 21, e JO 1995, L 1, p. 1, a seguir «Directiva 69/335»).

2 Esta questão foi suscitada no âmbito de dois litígios que opõem, respectivamente, a Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH (a seguir «Solida») e a Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH (a seguir «Tech») à

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Administração das Finanças de Viena, da Baixa Áustria e do Burgenland, a seguir «Finanzlandesdirektion»), acerca da cobrança do imposto sobre as entradas de capital aquando da aquisição de direitos obrigacionais de participação por um não sócio da sociedade de capitais emitente.

Quadro jurídico

A regulamentação comunitária

3 Como resulta do seu primeiro considerando, a Directiva 69/335 destina-se a promover a livre circulação de capitais, considerada uma condição essencial para a criação de uma união económica com características análogas às de um mercado interno.

4 Nos termos do sexto considerando da Directiva 69/335, a prossecução deste objectivo pressupõe, no que respeita à tributação que incide sobre as reuniões de capitais, a supressão dos impostos indirectos até então em vigor nos Estados-Membros e a aplicação, em seu lugar, de um imposto cobrado uma única vez no mercado comum e de nível idêntico em todos os Estados-Membros.

5 Nos termos do artigo 4.°, n.° 1, da Directiva 69/335:

«Estão sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital as seguintes operações:

[...]

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

d) O aumento do activo de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie, remunerada não por partes representativas do capital social ou do activo, mas por direitos da mesma natureza que os dos sócios, tais como direito de voto, participação nos lucros ou no saldo de liquidação;

[...]»

6 O artigo 5.° da Directiva 69/335 está assim redigido:

«1. O imposto será liquidado:

a) No caso de constituição de uma sociedade de capitais, de aumento do seu capital social ou do aumento do seu activo, operações referidas no n.° 1, alíneas a), c) e d), do artigo 4.°: 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 cobrar o imposto sobre as entradas de capital à medida que as liberações sejam efectuadas;

[...]

d) No caso de aumento do activo referido no n.° 2, alínea b) do artigo 4.°: sobre o valor real das prestações efectuadas, após dedução das obrigações assumidas e dos encargos suportados pela sociedade em consequência das referidas prestações;

[...]»

A legislação nacional

7 Segundo o § 2, n.º 1, ponto 1, da Kapitalverkehrsteuergesetz (lei relativa ao imposto sobre os movimentos de capitais), de 16 de Outubro de 1934 (DRGBl. 1934/1058, na sua versão alterada e publicada no BGBl. 1995/21, a seguir «KVG»), o imposto sobre as entradas de capital «incide sobre a aquisição, pelo primeiro adquirente, de direitos sociais numa sociedade de capitais de direito interno».

8 Nos termos do § 5, ponto 1, da KVG, considera-se que os direitos obrigacionais de participação constituem direitos sociais. Em conformidade com o ponto 2 desta mesma disposição, os titulares de direitos obrigacionais de participação são equiparados a sócios da sociedade de capitais que emite esses direitos.

9 Nos termos do § 7, n.º 1, alínea a), da KVG, a matéria colectável tomada em consideração aquando da aquisição de direitos sociais e, portanto, também aquando da aquisição de direitos obrigacionais de participação é constituída pelo valor da contrapartida paga, incluindo esta última igualmente os custos relativos à constituição da sociedade ou ao aumento do seu capital social assumidos pelos sócios, com excepção do imposto sobre as entradas de capital devido pela aquisição dos direitos sociais.

Os litígios nos processos principais e a questão prejudicial

O processo Solida

10 Em 10 de Março de 1995, a Solida emitiu direitos obrigacionais de participação num montante nominal total de 465 000 ATS. Estes direitos, que foram

adquiridos pela Pelias Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH (a seguir «Pelias»), representavam um direito obrigacional de participação nos lucros correntes da Solida, no activo social desta, no valor desta sociedade, que compreende todas as suas reservas ocultas e o seu valor comercial, bem como no direito a participar no saldo de liquidação da referida sociedade.

11 Tal como resulta do despacho de reenvio, estes direitos obrigacionais de participação conferiam, além disso, ao seu titular, o direito ao reembolso do montante nominal acrescido dos pagamentos suplementares eventualmente efectuados. Este último era um direito do mesmo nível que os dos outros credores da sociedade, mas, no entanto, tinha preferência sobre o direito ao reembolso das entradas de capital que os sócios podiam invocar com base no contrato de sociedade. Em caso de dissolução por rescisão da relação jurídica relativa aos direitos obrigacionais de participação, os titulares destes tinham direito a um montante representando a sua quota-parte do valor da Solida no momento da sua dissolução e deviam, no mínimo, receber o montante nominal dos seus direitos obrigacionais de participação acrescido dos pagamentos suplementares eventualmente feitos.

12 Em 24 de Março de 1995, a sociedade-mãe da Pelias, a Raiffeisen Landesbank Tirol reg. Gen. mbH (a seguir «RLB»), pagou à Solida uma «contribuição da avó» («Großmutterzuschuss») no montante de 92 565 000 ATS.

13 Por decisão de 29 de Janeiro de 1997, o Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern (Administração Fiscal dos Impostos e Direitos de Registo, a seguir «Finanzamt») calculou o imposto sobre as entradas de capital devido pela Solida, considerando como matéria colectável o montante de 93 030 000 ATS.

14 A Solida recorreu desta decisão para a Finanzlandesdirektion, alegando que, nos termos da Directiva 69/335, as contribuições pagas por não sócios não estão sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital.

15 A Finanzlandesdirektion negou provimento ao recurso, por motivo de, por um lado, em matéria de direitos obrigacionais de participação, não ser a prestação de um sócio que faz nascer a dívida fiscal, mas a aquisição de direitos sociais, e, por outro lado, a contribuição financeira suplementar paga pela RLB dever, em caso de dissolução da Solida, reverter para o titular dos direitos obrigacionais de participação, ou seja, a Pelias.

16 A Solida impugnou esta decisão no Verwaltungsgerichtshof. Em apoio do seu recurso, alegou, nomeadamente, que, nos termos do artigo 5.°, n.° 1, alínea a), da Directiva 69/335, a aquisição de direitos obrigacionais de participação por um não sócio não pode estar sujeita ao imposto sobre as entradas de capital.

O processo Tech

17 Em Junho de 1998, a Tech emitiu direitos obrigacionais de participação num montante nominal total de 2 000 000 ATS. Estes direitos foram adquiridos pela Wirtschaftsparkentwicklungs GmbH. Estes direitos correspondiam, essencialmente, aos direitos obrigacionais de participação visados no processo Solida. Todavia, resulta do despacho de reenvio que a participação dos titulares de direitos obrigacionais de participação nos benefícios correntes devia ser calculada proporcionalmente à relação existente entre, por um lado, o montante nominal de todos estes direitos, acrescido dos pagamentos suplementares eventualmente efectuados, sem se ter em conta a identidade do autor desses pagamentos e, por outro lado, a soma do capital social liberado, contribuições suplementares incluídas, com o montante nominal total dos outros direitos obrigacionais de participação emitidos, acrescido das contribuições suplementares eventualmente pagas.

18 Por aviso de liquidação de 15 de Outubro de 1998, o Finanzamt tributou esta operação considerando como matéria colectável o montante de 2 000 000 ATS.

19 Em 12 de Outubro de 1998, a Tech emitiu uma segunda série de direitos obrigacionais de participação no montante nominal total de 1 000 000 ATS. Estes direitos foram adquiridos pela Wiener Hafen GmbH. No aviso de liquidação relativo a esta operação, o Finanzamt considerou como matéria colectável o montante de 1 000 000 ATS.

20 Em 18 de Junho de 1999, a Tech informou o Finanzamt de que as contribuições financeiras suplementares relativas aos direitos obrigacionais de participação da Wirtschaftsparkentwicklungs GmbH e da Wiener Hafen GmbH, nos montantes, respectivamente, de 68 000 000 ATS e 69 000 000 ATS, tinham sido pagas em 6 de Agosto e 12 de Outubro de 1998.

21 Considerando que estas contribuições suplementares faziam parte integrante da contrapartida paga pela aquisição dos direitos obrigacionais de participação, a Finanzlandesdirektion anulou os dois avisos de liquidação mencionados nos n.^{os} 18 e 19 do presente acórdão.

22 A Tech recorreu desta decisão para o Verwaltungsgerichtshof, alegando que os artigos 4.° e 5.° da Directiva 69/335 se opõem à cobrança do imposto sobre as entradas de capital em relação a contribuições financeiras efectuadas por não sócios.

23 Foi nestas condições que o Verwaltungsgerichtshof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a questão prejudicial seguinte:

«As prestações de um não sócio para uma sociedade de capitais, a fim de obter direitos obrigacionais de participação, constituem 'bens de qualquer natureza entregues ou a entregar pelos sócios' nos termos da alínea a) do n.° 1 do artigo 5.° da Directiva 69/335 [...]?»

Quanto à questão prejudicial

24 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta essencialmente se o artigo 5.°, n.° 1, alínea a), da Directiva 69/335 deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «bens de qualquer natureza entregues ou a entregar pelos sócios», que nele consta, se refere às contribuições financeiras efectuadas em benefício de uma sociedade de capitais que procedem a um aumento do seu activo através da emissão de direitos obrigacionais de participação por um não sócio desta sociedade que os deseje adquirir.

25 Para responder à questão assim formulada, há, em primeiro lugar, que determinar se a emissão, por uma sociedade de capitais, de direitos obrigacionais de participação, como os que estão em causa nos processos principais, entra no âmbito da Directiva 69/335.

26 A este respeito, há que recordar que, em conformidade com o artigo 4.°, n.° 1, alínea d), da Directiva 69/335, o aumento do activo de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie, remunerada por direitos da mesma natureza que os dos sócios, está sujeito ao imposto sobre as entradas de capital. São direitos desse tipo, nomeadamente, o direito de voto e a participação nos lucros ou no saldo de liquidação da sociedade em causa.

27 Ora, por um lado, a contrapartida paga pela aquisição dos direitos obrigacionais de participação em causa nos processos principais teve por efeito aumentar o activo da sociedade que dela beneficiou. Por outro lado, tal como resulta do despacho de reenvio, os referidos direitos obrigacionais de participação conferem ao seu titular um direito de participação nos lucros correntes e no saldo de liquidação da sociedade emitente.

28 Nestas condições, a emissão, por uma sociedade de capitais, de direitos obrigacionais de participação, como os que estão em causa nos processos principais, entra, em princípio, no âmbito do artigo 4.°, n.° 1, alínea d), da Directiva 69/335.

29 Em segundo lugar, há que examinar se, tal como sustenta a Solida, o facto de o adquirente dos direitos obrigacionais de participação não ser um sócio da sociedade emitente é susceptível ter alguma incidência na interpretação contida no número anterior.

30 A este respeito, há que salientar que é certo que o artigo 5.°, n.° 1, alínea a), da Directiva 69/335 prevê que, para as operações que abrange, entre as quais constam as que entram no âmbito do artigo 4.°, n.° 1, alínea d), desta mesma directiva, o imposto sobre as entradas de capital seja liquidado sobre o valor real dos bens de qualquer espécie entregues «pelos sócios».

31 Todavia, por um lado, é necessário afirmar que a limitação do âmbito do artigo 4.°, n.° 1, alínea d), da Directiva 69/335, que resulta da interpretação, preconizada pela Solida, do artigo 5.°, n.° 1, alínea a), da referida directiva, não encontra, para além do teor literal desta última disposição, qualquer fundamento na Directiva 69/335.

32 Com efeito, resulta da redacção do artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da Directiva 69/335 que, quando o legislador comunitário pretendeu limitar o âmbito de uma disposição da referida directiva que determina o facto gerador do imposto sobre as entradas de capital às operações efectuadas pelos sócios da sociedade de capitais beneficiária das entradas, fê-lo de modo explícito, referindo expressamente os sócios.

33 Ora, uma vez que o artigo 4.°, n.° 1, alínea d), da Directiva 69/335 não prevê que as entradas a que se refere devem provir de um sócio da sociedade beneficiária destas, uma interpretação de uma disposição desta directiva, que tenha por efeito reduzir o âmbito do referido artigo como se ele contivesse tal condição, não pode ser acolhida.

34 Por outro lado, há que salientar que, face à economia da Directiva 69/335, a redacção do seu artigo 4.°, relativa ao âmbito material desta, deve prevalecer sobre a do artigo 5.°, relativo à matéria colectável do imposto sobre as entradas de capital, quando se trate de determinar as condições que uma operação deve preencher para entrar no âmbito da referida directiva.

35 Nestas condições, há que responder à questão prejudicial que o artigo 5.°, n.° 1, alínea a), da Directiva 69/335 deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «bens de qualquer natureza entregues ou a entregar pelos sócios», que dele consta, se refere às contribuições financeiras efectuadas em benefício de uma sociedade de capitais que procede ao aumento do seu activo através da emissão de direitos obrigacionais de participação por um não sócio desta sociedade que os deseje adquirir.

Quanto às despesas

36 As despesas efectuadas pelo Governo austríaco 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 a questão submetida pelo Verwaltungsgerichtshof, por despacho de 30 de Março de 2000, declara:

O artigo 5.°, n.° 1, 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, com as alterações nela introduzidas pelo Acto relativo às condições de adesão da República da Áustria, da República da Finlândia e do Reino da Suécia e às adaptações dos Tratados em que se fundamenta a União Europeia, deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «bens de qualquer natureza entregues ou a entregar pelos sócios», que dele consta, se refere às contribuições financeiras efectuadas em benefício de uma sociedade de capitais que procede ao aumento do seu activo através da emissão de direitos obrigacionais de participação por um não sócio desta sociedade que os deseje adquirir.

Puissochet Schintgen Skouris

Macken Cunha Rodrigues

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 17 de Outubro de 2002.

O secretário

R. Grass

O presidente da Sexta Secção

J.-P. Puissochet