ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

7 de Junho de 2007 *

No processo C-178/05,

que tem por objecto uma acção por incumprimento nos termos do artigo 226.º CE, entrada em 18 de Abril de 2005,

Comissão das Comunidades Europeias, representada por D. Triantafyllou, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

República Helénica, representada por S. Chala e M. Tassopoulou, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandada,

* Língua do processo: grego.

apoiada por:

Reino de Espanha, representado por N. Díaz Abad, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

interveniente,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann (relator), presidente de secção, R. Schintgen, A. Tizzano, A. Borg Barthet e M. Ilešič, juízes,

advogada-geral: J. Kokott,

secretário: R. Grass,

vistos os autos,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 15 de Fevereiro de 2007,

profere o presente

Acórdão

1 Com a sua petição, a Comissão das Comunidades Europeias pede ao Tribunal de Justiça que declare que a República Helénica, através da sua legislação relativa à

cobrança de um imposto sobre as entradas de capital em caso de transferência da sede estatutária ou da sede de direcção efectiva de uma sociedade e à isenção desse imposto relativamente a todas as organizações cooperativas agrícolas e a todos os tipos de uniões ou de grupos de cooperativas, da compropriedade de navios, dos consórcios de navegação marítima e de todas as formas de companhias de navegação marítima, desrespeitou as obrigações que lhe incumbem por força 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 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 69/335»).

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

2 Como decorre dos seus primeiro e segundo considerandos, a Directiva 69/335 tem por objectivo promover a livre circulação de capitais, liberdade fundamental considerada essencial para a criação de um mercado interno. A este respeito, visa eliminar obstáculos de natureza fiscal no domínio das reuniões de capitais, entre os quais as entradas de capital nas sociedades, isto é, as entradas de capital efectuadas por sócios ou accionistas nas sociedades de capitais que eles detêm.

3 Para esse 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 (a seguir «imposto sobre as entradas de capital»).

4 Nos termos do sexto considerando da referida directiva, esse imposto sobre as entradas de capital deve ser cobrado uma única vez na Comunidade Europeia e deve ser de nível idêntico em todos os Estados-Membros.

5 Assim, o artigo 1.º da mesma directiva dispõe que «os Estados-Membros cobrarão um imposto sobre as entradas de capital nas sociedades [...]».

6 O artigo 3.º, n.os 1 e 2, da Directiva 69/335 define as «sociedades de capital» por ela abrangidas da seguinte forma:

«1. Para efeitos do disposto na presente directiva, por sociedade de capitais entende-se:

a) As sociedades de direito [...] grego [...]

— [...] Ανώνυμος Εταιρία [sociedades anónimas] [...];

— [...] Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία [sociedades em comandita por acções] [...];

— [...] Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης [sociedades por quotas] [...];

[...]

b) Toda e qualquer sociedade, associação ou pessoa colectiva cujas partes representativas do capital social ou do activo sejam susceptíveis de serem negociadas em bolsa;

Toda e qualquer sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos, cujos membros tenham o direito de ceder sem autorização prévia as respectivas partes sociais a terceiros e apenas sejam responsáveis pelas dívidas da sociedade, associação ou pessoa colectiva até ao limite da respectiva participação.

2. Para aplicação da presente directiva, é equiparada às sociedades de capitais toda e qualquer outra sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos. Todavia, um Estado-Membro pode não a considerar como tal, para efeitos de cobrança do imposto sobre as entradas de capital.»

7 O artigo 4.º da Directiva 69/335 determina a lista das operações sobre as quais os Estados-Membros podem, ou devem, consoante o caso, cobrar um imposto sobre as entradas de capital.

8 Assim, o artigo 4.º, n.º 1, da referida directiva dispõe que os Estados-Membros devem sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital:

«a) A constituição de uma sociedade de capitais;

[...]

g) A transferência de um Estado-Membro para outro Estado-Membro da sede de direcção efectiva de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva que seja considerada, para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital, como sociedade de capitais no Estado-Membro referido em último lugar, e não o era no outro Estado-Membro;

h) A transferência de um Estado-Membro para outro Estado-Membro da sede estatutária de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva, cuja sede de direcção efectiva se encontre num país terceiro e que seja considerada, para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital, como sociedade de capitais no Estado-Membro referido em último lugar, e não o era no outro Estado-Membro.»

9 O artigo 4.º, n.º 3, alínea b), da Directiva 69/335 especifica que não se considera «constituição» de sociedade de capitais, na acepção do n.º 1, alínea a), do mesmo artigo, «a transferência de um Estado-Membro para outro Estado-Membro da sede de direcção efectiva ou da sede estatutária de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva considerada, para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital, como sociedade de capitais em ambos os Estados-Membros referidos».

10 Nos termos do artigo 7.º, n.º 2, da Directiva 69/335:

«Os Estados-Membros podem isentar do imposto sobre as entradas de capital todas as operações, com excepção das referidas no n.º 1, ou submetê-las a uma taxa única que não ultrapasse 1%.»

11 O artigo 8.º da referida directiva autoriza os Estados-Membros a «isentar, total ou parcialmente, do imposto sobre as entradas de capital as operações referidas nos n.os 1 e 2 do artigo 4.º, relativamente às:

— sociedades de capitais que prestem serviços de utilidade pública, como sejam as empresas de transporte público, as empresas portuárias ou de fornecimento de água, gás ou electricidade, nos casos em que o Estado ou outras colectividades territoriais detenham, pelo menos, metade do capital social;

— sociedades de capitais que, de harmonia com os respectivos estatutos e na prática, prossigam única e directamente objectivos culturais, de beneficência, de assistência ou de educação».

12 O artigo 9.º da mesma directiva tem a seguinte redacção:

«Certas categorias de operações ou de sociedades de capitais podem ser objecto de isenção, de redução ou de majoração de taxas, por razões de equidade fiscal ou de ordem social, ou com o fim de permitir a um Estado-Membro enfrentar situações especiais. O Estado-Membro que tencione tomar essa medida deve informar a Comissão em tempo útil e para efeitos da aplicação do artigo [97.º] do Tratado.»

Legislação nacional

13 O artigo 17.º da Lei n.º 1676/86, de 24 de Dezembro de 1986, que determina as taxas de imposto sobre o valor acrescentado e outras medidas (FEK A' 204), prevê que o «imposto sobre a reunião de capitais» incide essencialmente, por um lado, sobre as sociedades comerciais e associações profissionais e, por outro, sobre as organizações cooperativas de qualquer nível.

14 O artigo 18.º da referida lei define as operações tributáveis e o n.º 2 do mesmo artigo inclui entre elas:

«c) a transferência de [outro] Estado-Membro [...] para a Grécia da sede de direcção efectiva de uma pessoa colectiva na acepção do artigo 17.º e que não esteja sujeita ao imposto sobre as entradas de capital no [outro] Estado-Membro [...];

d) a transferência de [outro] Estado-Membro [...] para a Grécia da sede estatutária de uma pessoa colectiva na acepção do artigo 17.º, cuja sede de direcção efectiva esteja situada num país terceiro [...], e que não seja considerada sujeita ao imposto sobre as entradas de capital no [outro] Estado-Membro [...]».

15 O referido artigo 18.º, n.º 4, alínea b), dispõe que não está sujeita a imposto, na medida em que não constitui uma reunião de capitais, «a transferência de [outro] Estado-Membro [...] para a Grécia da sede de direcção efectiva ou da sede estatutária de uma pessoa colectiva na acepção do artigo 17.º que está sujeita a imposto no [outro] Estado-Membro [...]».

16 O artigo 22.º, n.º 1, da Lei n.º 1676/86 isenta do imposto sobre as reuniões de capitais:

«a) as organizações cooperativas agrícolas de qualquer nível e todos os tipos de uniões e grupos de cooperativas;

b) a compropriedade de navios, os consórcios de navegação marítima e as companhias de navegação marítima».

Factos e o procedimento pré-contencioso

17 Depois de ter notificado a República Helénica para apresentar observações, a Comissão dirigiu-lhe, em 22 de Dezembro de 2004, um parecer fundamentado que

salienta que alguns aspectos do regime nacional relativo ao imposto sobre as reuniões de capitais pareciam incompatíveis com a Directiva 69/335. Por isso, convidou esse Estado-Membro a dar cumprimento às suas obrigações decorrentes do direito comunitário no prazo de dois meses a contar da notificação desse parecer fundamentado.

18 Não estando satisfeita com a resposta dada pelas autoridades gregas por ofício de 28 de Fevereiro de 2005, a Comissão decidiu propor a presente acção.

19 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 19 de Setembro de 2005, o Reino de Espanha foi admitido a intervir em apoio dos pedidos da República Helénica.

Quanto à acção

20 Em apoio da sua acção, a Comissão invoca uma única acusação, que, no essencial, está dividida em três partes, a saber:

— transposição incorrecta para o direito interno do artigo 4.º, n.os 1, alíneas g) e h), e 3, alínea b), da Directiva 69/335 pela legislação nacional que prevê a tributação, a título do imposto sobre as entradas de capital, das transferências de sede intracomunitárias, na medida em que a sociedade em causa não esteja sujeita ao imposto sobre as entradas de capital no Estado-Membro de origem (a seguir «legislação sobre as transferências de sede em causa»);

— transposição incorrecta para o direito interno dos artigos 1.º e 3.º da Directiva 69/335 pela legislação nacional que isenta de tributação a título do imposto sobre as entradas de capital as organizações cooperativas agrícolas e todos os tipos de uniões ou de grupos de cooperativas (a seguir «isenção das cooperativas agrícolas em causa»), e

— transposição incorrecta para o direito interno dos artigos 1.º e 3.º da Directiva 69/335 pela legislação nacional que isenta da tributação a título do imposto sobre as entradas de capital a compropriedade dos navios, os consórcios de navegação marítima e todas as formas de companhias de navegação marítima (a seguir «isenção das companhias de navegação marítima em causa»).

Quanto à primeira parte da acusação, relativa à legislação sobre as transferências de sede em causa

Argumentação das partes

21 A Comissão alega que a legislação sobre as transferências de sede em causa, nos termos da qual as transferências de sede intracomunitárias estão sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital, na medida em que a sociedade em causa não esteja sujeita a esse mesmo imposto no Estado-Membro de origem, constitui uma transposição incorrecta do artigo 4.º, n.os 1, alíneas g) e h), e 3, alínea b), da Directiva 69/335.

22 Essa legislação permite, contrariamente às exigências da referida directiva, tributar as transferências de sede de sociedades que, no Estado-Membro de origem, são consideradas, para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital, como «sociedades de capitais».

23 A República Helénica alega, pelo contrário, que a legislação sobre as transferências de sede em causa refere-se não à «tributação efectiva» das sociedades de capitais no Estado-Membro de origem, mas à «sujeição» a imposto destas neste último Estado.

24 Embora o referido Estado-Membro admita que essa distinção não foi feita claramente até agora e possa ter conduzido a uma certa confusão, considera, todavia, que o critério de «sujeição» ao imposto concorda com o de «sociedade de capitais» previsto pela Directiva 69/335 e constitui, portanto, uma transposição correcta do artigo 4.º, n.ºs 1, alíneas g) e h), e 3, alínea b), desta mesma directiva.

Apreciação do Tribunal de Justiça

25 A título preliminar, há que recordar que, em aplicação do artigo 10.º, primeiro parágrafo, CE, os Estados-Membros tomarão todas as medidas gerais ou especiais capazes de assegurar o cumprimento das obrigações decorrentes do Tratado CE ou resultantes de actos das instituições da Comunidade. Entre esses actos figuram as directivas que, em conformidade com o disposto no artigo 249.º, terceiro parágrafo, CE, vinculam o Estado-Membro destinatário quanto ao resultado a alcançar. Essa obrigação implica a de tomar, no âmbito da ordem jurídica nacional, todas as medidas necessárias para assegurar a plena eficácia da directiva, em conformidade com o objectivo que esta prossegue (v., nomeadamente, acórdãos de 17 de Junho de 1999, Comissão/Itália, C-336/97, Colect., p. I-3771, n.º 19, e de 10 de Março de 2005, Comissão/Alemanha, C-531/03, não publicado na Colectânea, n.º 16).

26 Decorre do artigo 4.º, n.º 1, alíneas g) e h), da Directiva 69/335 que estão sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital as transferências, de um Estado-Membro para outro Estado-Membro, da sede (efectiva ou estatutária) das sociedades, associações

ou pessoas colectivas que sejam consideradas, para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital, como sociedades de capitais neste último Estado-Membro, quando elas não o forem no primeiro Estado-Membro.

27 Portanto, as referidas disposições não prevêem o imposto sobre as entradas de capital em relação às transferências da sede das sociedades, associações ou pessoas colectivas que são consideradas, para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital, como «sociedades de capitais» em ambos os Estados-Membros em causa.

28 O artigo 4.º, n.º 3, alínea b), da Directiva 69/335 especifica que tais transferências também não podem estar sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital nos termos do n.º 1, alínea a), do mesmo artigo 4.º

29 Ora, como reconhece o próprio Governo helénico, o critério da «sujeição» ao imposto utilizado pela legislação sobre as transferências de sede em causa pode acarretar uma tributação a título do imposto sobre as entradas de capital na Grécia, mesmo que a sociedade em causa seja igualmente considerada uma «sociedade de capitais» no Estado-Membro de origem. Tal é, nomeadamente, o caso quanto este último Estado isenta todas as operações de harmonia com o disposto no artigo 7.º, n.º 2, da Directiva 69/335 ou quando aplica uma taxa de tributação nula.

30 Portanto, o critério da «sujeição» ao imposto utilizado pela legislação sobre as transferências de sede em causa não corresponde ao critério da «sociedade de capitais» previsto no artigo 4.º, n.^{os} 1, alíneas g) e h), e 3, alínea b), da Directiva 69/335. Pelo contrário, permite a tributação a título do imposto sobre as entradas de capital em casos não previstos pela Directiva 69/335.

31 Uma vez que a Directiva 69/335 harmoniza de forma exaustiva os casos em que os Estados-Membros podem exigir um imposto sobre as entradas de capital, a legislação sobre as transferências de sede em causa deve, portanto, ser considerada uma transposição incorrecta das referidas disposições do artigo 4.º dessa directiva.

32 Esta constatação não pode ser infirmada pelo argumento invocado pelo Reino de Espanha segundo o qual o critério da «sujeição» ao imposto é necessário para combater a evasão fiscal. Com efeito, na medida em que a Directiva 69/335 harmoniza de forma exaustiva os casos em que os Estados-Membros podem cobrar um imposto sobre as entradas de capital e na medida em que esta directiva não contém qualquer disposição explícita que autorize os Estados-Membros a tomar medidas gerais para combater a evasão fiscal, os Estados-Membros só podem opor-se à aplicação do direito comunitário em circunstâncias especificas, constitutivas de uma prática abusiva ou fraudulenta. Com efeito, a aplicação da regulamentação comunitária não pode ser alargada até cobrir as práticas abusivas de operadores económicos, isto é, as operações que são realizadas não no âmbito de transacções comerciais normais, mas somente com o objectivo de beneficiar abusivamente das vantagens previstas pelo direito comunitário (v., neste sentido, nomeadamente, acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, Colect., p. I-1609, n.º 69 e jurisprudência referida). Ora, no caso em apreço, por um lado, a legislação sobre as transferências de sede em causa não se limita a lutar contra um abuso num caso específico. Por outro, o exercício de um direito criado pelo direito comunitário, como o estabelecimento de uma sociedade noutro Estado-Membro ou a transferência da sede desta, não pode, por si só, justificar a suspeita de abuso.

33 Por outro lado, na medida em que a República Helénica admite que a distinção entre «tributação efectiva» e «sujeição» ao imposto não foi claramente feita pela legislação sobre as transferências de sede em causa e pode ter conduzido a uma certa confusão, deve acrescentar-se que, de qualquer forma, essa legislação não satisfaz as exigências estabelecidas pela jurisprudência em matéria de transposição de directivas. Com efeito, segundo essa jurisprudência, é especialmente importante, para ser satisfeita a exigência de segurança jurídica, que os particulares beneficiem de uma situação

jurídica clara e precisa, que lhes permita conhecer a plenitude dos seus direitos e invocá-los, se for caso disso, perante os órgãos jurisdicionais nacionais (v., neste sentido, nomeadamente, acórdãos de 19 de Setembro de 1996, Comissão/Grécia, C-236/95, Colect., p. I-4459, n.º 13, e de 14 de Março de 2006, Comissão/França, C-177/04, Colect., p. I-2461, n.º 48). Ora, a referida legislação não pode ser considerada como estabelecendo essa situação jurídica clara e precisa.

34 Nestas condições, a primeira parte da acusação invocada pela Comissão em apoio da sua acção é fundada.

Quanto à segunda parte da acusação, relativa à isenção das cooperativas agrícolas em causa

Argumentação das partes

35 A Comissão alega que as cooperativas agrícolas não são uma categoria específica de sociedades a que a Directiva 69/335 reserve um tratamento particular e que, por consequência, a sua isenção constitui uma transposição incorrecta dos artigos 1.º e 3.º dessa directiva.

36 Pelo contrário, a República Helénica sustenta que, tendo em conta a distinção feita, no direito grego, entre quatro categorias diferentes de cooperativas, a saber, cooperativas agrícolas, civis, liberais e obrigatórias, as primeiras constituem, portanto, uma categoria de sociedades distinta, cuja isenção do imposto sobre as entradas de capital é autorizada nos termos do artigo 3.º, n.º 2, da Directiva 69/335.

Apreciação do Tribunal de Justiça

37 O artigo 1.º da Directiva 69/335 prevê que os Estados-Membros cobrarão um imposto sobre as entradas de capital nas sociedades.

38 No sentido de precisar o que deve entender-se por «sociedade de capitais» na acepção da Directiva 69/335, o artigo 3.º, n.º 1, alínea a), desta directiva remete para certas categorias de sociedades de direito nacional dos Estados-Membros, entre as quais figuram, em direito grego, as Ανώνυμος Εταιρία (sociedades anónimas), as Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (sociedades em comandita por acções) e as Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (sociedades por quotas).

39 O artigo 3.º, n.º 1, alínea b), da referida directiva visa as sociedades, associações ou pessoas colectivas cujas partes representativas do capital ou do activo podem ser negociadas em bolsa e o n.º 1, alínea c), do mesmo artigo faz referência às sociedades, associações ou pessoas colectivas com fins lucrativos, cujos membros têm o direito de ceder sem autorização prévia as suas partes sociais a terceiros e só são responsáveis pelas dívidas da sociedade, associação ou pessoa colectiva no limite da sua participação.

40 Além disso, o artigo 3.º, n.º 2, da Directiva 69/335 equipara, em princípio, às sociedades de capitais toda e qualquer outra sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos.

41 No caso em apreço, deve reconhecer-se que as cooperativas agrícolas em questão são abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 3.º, n.º 1, da Directiva 69/335.

Com efeito, resulta dos autos que, por um lado, as partes sociais de uma cooperativa agrícola não podem ser negociadas em bolsa. Por outro, os membros de tal cooperativa só podem ceder as partes sociais que detêm após decisão do conselho de administração e na condição de os estatutos autorizarem essa cessão, que só pode ocorrer em benefício dos membros dessa cooperativa.

42 Em contrapartida, como salientou a advogada-geral no n.º 60 das suas conclusões, as cooperativas agrícolas em questão prosseguem uma actividade económica que, sem especificamente ter por objectivo obter lucros financeiros, é, contudo, reputada aumentar o desenvolvimento económico e social dos seus membros. Essas cooperativas prosseguem, portanto, um fim lucrativo e devem ser equiparadas a sociedades de capitais por força do artigo 3.º, n.º 2, da Directiva 69/335.

43 Esta interpretação é corroborada pelo objecto desta última disposição que consiste em evitar que a escolha de uma determinada forma jurídica possa ter por consequência um tratamento fiscal diferente de operações que, de um ponto de vista económico, são equivalentes. O artigo 3.º, n.º 2, da Directiva 69/335 visa abranger, tendo em vista a cobrança do imposto sobre as entradas de capital, as sociedades, associações ou pessoas colectivas que, embora tenham a mesma função económica que as sociedades de capitais propriamente ditas, isto é, a procura de um lucro pela colocação em comum de capitais num património separado, não preenchem os critérios do conceito de «sociedade de capitais» como é definido no n.º 1 do mesmo artigo (v., neste sentido, acórdão de 12 de Novembro de 1987, Amro Aandelen Fonds, 112/86, Colect., p. 4453, n.^{os} 10 e 11).

44 O artigo 3.º, n.º 2, da Directiva 69/335 deixa, todavia, aos Estados-Membros a faculdade de limitar o alcance da equiparação que nele é prevista, permitindo-lhes subtrair à cobrança do imposto sobre as entradas de capital determinadas categorias de sociedades de capitais equiparadas (v., neste sentido, acórdão de 15 de Julho de 1982, Felicitas Rickmers-Linie, 270/81, Recueil, p. 2771, n.º 3, e acórdão Amro Aandelen Fonds, já referido, n.º 12).

45 Como referiu a advogada-geral nos n.os 64 a 67 das suas conclusões, essa derrogação deve ser compreendida como visando formas de sociedades e não simplesmente sociedades individuais ou sociedades que operam num ou noutro sector económico.

46 No caso em apreço, resulta dos autos que as cooperativas agrícolas constituem efectivamente uma forma autónoma de sociedades no direito grego. Com efeito, este faz uma distinção entre quatro categorias diferentes de cooperativas, a saber, as cooperativas agrícolas, civis, liberais e obrigatórias. As cooperativas agrícolas, como observou a advogada-geral nos n.os 68 e 69 das suas conclusões, estão submetidas a um regime legislativo autónomo que comporta regras específicas respeitantes à sua estrutura, à sua constituição e à sua organização. Por isso, elas não são somente cooperativas que operam num sector económico especial.

47 Portanto, a República Helénica podia isentar do imposto sobre as entradas de capital, como o faz no artigo 22.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 1676/86, as cooperativas agrícolas e as uniões e associações de cooperativas.

48 Nestas condições, a segunda parte da acusação invocada pela Comissão em apoio da sua acção deve ser rejeitada por não ser fundada.

Quanto à terceira parte da acusação, relativa à isenção das companhias de navegação marítima em causa

Argumentação das partes

49 A Comissão alega que, não sendo as isenções previstas nos artigos 3.º, n.º 2, 7.º, 8.º e 9.º da Directiva 69/335 aplicáveis às companhias de navegação marítima, o facto de

estas terem sido isentas do imposto sobre as entradas de capital constitui uma transposição incorrecta dos artigos 1.º e 3.º da Directiva 69/335.

50 Pelo contrário, a República Helénica sustenta que, não existindo uma decisão explícita do Conselho da União Europeia tomada ao abrigo do artigo 80.º, n.º 2, CE, a Directiva 69/335 não se aplica às sociedades de capitais do sector marítimo.

51 Além disso, a isenção do imposto sobre as entradas de capital de que beneficiam as companhias de navegação marítima é necessária para reforçar um sector nevrálgico e é mesmo, por essa razão, encorajada pela Comunicação C(2004) 43 da Comissão — Orientações comunitárias sobre auxílios estatais aos transportes marítimos (JO 2004, C 13, p. 3).

Apreciação do Tribunal de Justiça

52 Deve recordar-se, a título preliminar, que o artigo 80.º, n.º 2, CE, longe de afastar a aplicação do Tratado aos transportes marítimos, prevê somente que as disposições específicas relativas à política comum dos transportes, que figuram na parte III, título V, desse mesmo Tratado, não se aplicarão de pleno direito a esse domínio de actividade. Por isso, embora, por força da referida disposição, os transportes marítimos, na medida em que o Conselho não tenha decidido doutra forma, estejam subtraídos às regras do título V, continuam, à semelhança dos outros modos de transportes, submetidos às normas gerais do Tratado. Daqui se conclui que a aplicação ao domínio dos transportes marítimos da Directiva 69/335 constitui para os Estados-Membros não uma faculdade, mas uma obrigação (v. acórdão de 4 de Abril de 1974, Comissão/República Francesa, 167/73, Colect., p. 187, n.^{os} 30 a 33). Contrariamente ao que sustenta a República Helénica, a Directiva 69/335 aplica-se, portanto, também às sociedades de capitais do sector marítimo.

53 Como foi já dito nos n.os 37 a 39 do presente acórdão, o artigo 1.º da Directiva 69/335 prevê que os Estados-Membros cobrarão um imposto sobre as entradas de capital a sociedades de capitais.

54 Para precisar o que deve entender-se por «sociedades de capitais» na acepção da referida directiva, o artigo 3.º, n.º 1, desta última, por um lado, remete para as Ανώνυμος Εταιρία (sociedades anónimas), para as Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (sociedades em comandita por acções) e para as Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (sociedades por quotas) e, por outro, refere-se ao carácter negociável em bolsa das partes sociais [artigo 3.º, n.º 1, alínea b)], bem como à liberdade de cessão destas quando forem representativas do risco de participação [artigo 3.º, n.º 1, alínea c)] (v., neste sentido, acórdão Amro Aandelen Fonds, já referido, n.º 8).

55 No caso em apreço, a República Helénica não contesta que a isenção das companhias de navegação marítima em causa diz respeito, entre outras, a sociedades de capitais mencionadas no artigo 3.º, n.º 1, da Directiva 69/335.

56 Portanto, as entradas de capital em tais sociedades devem, em princípio, estar sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital.

57 Todavia, a Directiva 69/335 prevê, nos artigos 8.º e 9.º, a possibilidade de isentar algumas categorias de sociedades de capitais.

58 Assim, nos termos do referido artigo 8.º, os Estados-Membros podem isentar as entradas de capital respeitantes às sociedades de capitais que prestem serviços de utilidade pública, no caso de o Estado ou outras colectividades territoriais deterem,

pelo menos, metade do capital social assim como as sociedades de capitais que prossigam única e directamente objectivos culturais, de beneficência, de assistência ou de educação.

59 Quanto ao artigo 9.°, prevê que os Estados-Membros podem, após notificação em tempo útil à Comissão, isentar certas categorias de sociedades de capitais por razões de equidade fiscal ou de ordem social, ou para enfrentar situações especiais.

60 Ora, como referiu a advogada-geral no n.° 74 das suas conclusões, as condições exigidas nos artigos 8.° e 9.° da Directiva 69/335 para a concessão de uma isenção do imposto sobre as entradas de capital não estão preenchidas no caso em apreço. Por um lado, embora seja possível que uma ou outra companhia de navegação marítima preste efectivamente serviços de utilidade pública e seja detida, pelo menos em 50%, pelo Estado ou por outras colectividades territoriais, em conformidade com a hipótese prevista no referido artigo 8.°, não é menos verdade que não existe qualquer indício nos autos de que tal aconteça no caso de todas as companhias de navegação marítima abrangidas pela legislação nacional em causa. Por outro lado, a República Helénica não respeitou o procedimento de notificação previsto no referido artigo 9.°

61 Não prevendo a Directiva 69/335 qualquer possibilidade de isenção de uma categoria de «sociedades de capitais» na acepção do artigo 3.°, n.° 1, desta directiva, a República Helénica não podia isentar do imposto sobre as entradas de capital, como o faz no artigo 22.°, n.° 1, alínea b), da Lei n.° 1676/86, a compropriedade dos navios, os consórcios de navegação marítima e todas as formas de companhias de navegação marítima.

62 Esta conclusão não pode ser infirmada pelo argumento invocado em defesa pela República Helénica segundo o qual a isenção do imposto sobre as entradas de capital de que beneficiam as companhias de navegação marítima é necessária para reforçar

um sector nevrálgico e é mesmo, por essa razão, encorajada pela comunicação C (2004) 43. Com efeito, não pode sanar-se a incompatibilidade da isenção de companhias de navegação marítima com as disposições da Directiva 69/335 através da eventual compatibilidade dessa isenção com medidas comunitárias adoptadas noutros domínios, como o dos auxílios de Estado.

63 Nestas condições, a terceira parte da acusação invocada pela Comissão em apoio da sua acção é fundada.

64 Por conseguinte, deve declarar-se que, através das sua legislação relativa à cobrança de um imposto sobre as entradas de capital em caso de transferência da sede estatutária ou da sede de direcção efectiva de uma sociedade e à isenção desse imposto relativamente à compropriedade dos navios, dos consórcios de navegação marítima e de todas as formas de companhias de navegação marítima, a República Helénica desrespeitou as obrigações que lhe incumbem por força da Directiva 69/335.

Quanto aos efeitos no tempo do acórdão do Tribunal de Justiça

65 Tanto a República Helénica como o Reino de Espanha pedem que, na hipótese de o Tribunal de Justiça declarar o incumprimento censurado, os efeitos do acórdão sejam, a título excepcional, limitados no tempo.

66 Segundo os referidos Estados-Membros, os pedidos de restituição que podem resultar do acórdão implicarão para a República Helénica um prejuízo económico grave.

67 A esse propósito, mesmo pressupondo que os acórdãos proferidos de harmonia com o disposto no artigo 226.º CE tenham os mesmos efeitos que os proferidos de harmonia com o disposto no artigo 234.º CE e que, portanto, considerações de segurança jurídica possam tornar necessária a limitação dos seus efeitos no tempo (v. acórdão de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Reino Unido, C-359/97, Colect., p. I-6355, n.º 92), uma vez que estão preenchidos os requisitos estabelecidos pela jurisprudência do Tribunal de Justiça no quadro do artigo 234.º CE (v., nomeadamente, acórdão de 10 de Janeiro de 2006, Skov e Bilka, C-402/03, Colect., p. I-199, n.º 51), basta declarar que, no caso em apreço, a República Helénica não tem fundamento para afirmar que existe um risco de repercussões económicas graves na acepção da referida jurisprudência.

68 Com efeito, como referiu a advogada-geral no n.º 86 das suas conclusões, a República Helénica não invocou qualquer argumento que demonstrasse tal risco de repercussões económicas graves. Ela apropriou-se simplesmente dos argumentos desenvolvidos no articulado de intervenção do Reino de Espanha. Ora, este último limitou-se a invocar de maneira geral os prejuízos económicos que poderão resultar para o Estado-Membro em causa do acórdão do Tribunal de Justiça que declare o incumprimento censurado.

Quanto às despesas

69 Por força do disposto no artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a Comissão pedido a condenação da República Helénica e tendo esta sido vencida no essencial dos seus fundamentos, há que condená-la nas despesas.

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

1) **A República Helénica, através da sua legislação relativa à cobrança de um imposto sobre as entradas de capital em caso de transferência da sede estatutária ou da sede de direcção efectiva de uma sociedade e à isenção desse imposto relativamente à compropriedade dos navios, aos consórcios de navegação marítima e a todas as formas de companhias de navegação marítima, desrespeitou as obrigações que lhe incumbem por força da 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 pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985.**

2) **A acção é julgada improcedente quanto ao restante.**

3) **A República Helénica é condenada nas despesas.**

Assinaturas