ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

1 de Julho de 2010 *

No processo C-35/09,

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 3 de Dezembro de 2008, entrado no Tribunal de Justiça em 28 de Janeiro de 2009, no processo

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

contra

Paolo Speranza,

* Língua do processo: italiano.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: J. N. Cunha Rodrigues, presidente de secção, P. Lindh, A. Rosas, U. Lõhmus e A. Arabadjiev (relator), juízes,

advogado-geral: J. Mazák,
secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 28 de Janeiro de 2010,

vistas as observações apresentadas:

— em representação de P. Speranza, por W. Viscardini e G. Doná, avvocati,

— em representação do Governo italiano, por I. Bruni, na qualidade de agente, assistida por P. Gentili e D. Del Gaizo, avvocati dello Stato,

— em representação da Comissão Europeia, por A. Aresu e M. Afonso, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 25 de Março de 2010,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 4.º, n.º 1, alínea c), 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), conforme 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 69/335»), e do princípio da proporcionalidade.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Ministero dell'Economia e delle Finanze e a Agenzia delle Entrate a P. Speranza, notário em Pádua (Itália), a respeito de um aviso de liquidação emitido pelo Ufficio del Registro de Pádua, órgão local da Agenzia delle Entrate, relativo à obrigação solidária da LEJA Srl (a seguir «LEJA»), sociedade com sede em Pádua, e de P. Speranza, em consequência do registo do acto de aumento do capital social da referida sociedade.

Quadro jurídico

Regulamentação da União

3 O artigo 1.º da Directiva 69/335 dispõe que os «Estados-Membros cobrarão um imposto sobre as entradas de capital nas sociedades, harmonizado nos termos dos artigos 2.º a 9.º, a seguir denominado 'imposto sobre as entradas de capital'».

4 Nos termos do artigo 3.º, n.º 1, alínea a), dessa directiva, são consideradas sociedades de capitais, nomeadamente, as sociedades de direito italiano designadas «società per azioni» (sociedades anónimas) e «società a responsabilità limitata» (sociedades por quotas).

5 O artigo 4.º, n.º 1, alínea c), da referida directiva dispõe que está sujeito «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».

6 Nos termos do artigo 5.º, n.º 1, alínea a), da mesma directiva, a liquidação do imposto sobre as entradas de capital é efectuada «[n]o caso de […] aumento do […] capital social [de uma sociedade de capitais] 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».

7 Em conformidade com o artigo 7.º da Directiva 69/335, as operações tributáveis estão sujeitas a um imposto cuja taxa, à data dos factos no processo principal, não podia ser superior a 1%, sem prejuízo das isenções previstas por esta directiva.

Legislação nacional

8 Resulta do artigo 1.º do texto único das disposições relativas ao imposto de registo (testo unico delle disposizioni concernenti la imposta di registro), aprovado pelo Decreto do Presidente da República n.º 131, de 26 de Abril de 1986 (suplemento ordinário do GURI n.º 99, de 30 de Abril de 1986), na versão aplicável à data dos factos no processo principal (a seguir «texto único»), que «o imposto de registo [se aplica] […] aos actos sujeitos a registo obrigatório e aos voluntariamente apresentados a registo».

9 Nos termos dos artigos 2.º e 27.º, n.º 5, do texto único e do artigo 4.º, alínea a), ponto 5, da tabela I a ele anexa, os actos de aumento de capital estão sujeitos a registo, após homologação, e a um imposto equivalente a 1% do aumento deliberado.

10 O órgão jurisdicional de reenvio esclarece que, sendo o imposto de registo um imposto sobre actos, o facto de se ter realizado ou não a entrada de capital é irrelevante para efeitos da sujeição ao imposto.

11 Nos termos do artigo 38.º do texto único, a nulidade ou a anulabilidade do acto não dispensa a obrigação de pagar o imposto e, uma vez pago, este só pode ser restituído

quando uma decisão cível que declare a nulidade do acto ou o anule, por motivo não imputável às partes, transite em julgado. Por conseguinte, fica excluída a possibilidade de o tribunal tributário declarar, a título incidental, a nulidade do acto, como prevê, de um modo geral, relativamente a esse órgão jurisdicional, o artigo 2.º, n.º 3, do Decreto Legislativo n.º 546, que estabelece as disposições relativas ao processo tributário por força do exercício dos poderes delegados ao Governo pelo artigo 30.º da Lei n.º 413, de 30 de Dezembro de 1991 (disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), de 31 de Dezembro de 1992 (suplemento ordinário do GURI n.º 9, de 13 de Janeiro de 1993).

12 Em conformidade com o disposto no artigo 57.º, n.ºs 1 e 2, do texto único, além da sociedade beneficiária do aumento de capital, o oficial público que exarou o acto está solidariamente obrigado ao pagamento do imposto.

13 Segundo a Corte suprema di cassazione, resulta do artigo 27.º da Lei n.º 89, relativa à organização do notariado e dos arquivos notariais (legge n. 89, sull'ordinamento del notariato e degli archivi notarili), de 16 de Fevereiro de 1913 (*Gazzetta ufficiale* n.º 55, de 7 de Março de 1913), que o notário está obrigado a exercer as suas funções quando tal lhe seja requerido.

14 O artigo 28.º da referida lei autoriza o notário a recusar lavrar qualquer acto que lhe seja requerido «se as partes não lhe entregarem o valor dos impostos, dos honorários e das despesas respeitantes ao acto».

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

15 Em 30 de Julho de 1993, a assembleia dos sócios da LEJA deliberou transformar esta sociedade em sociedade por acções e aumentar o respectivo capital social de 20 000 000 ITL, cerca de 10 329 euros, para 58 400 000 000 ITL, cerca de 30 161 083 euros.

16 A acta dessa assembleia foi recebida por P. Speranza, na sua qualidade de notário. Essa acta indicava que um dos sócios da LEJA, a Tecnoitalia Srl, tinha subscrito a totalidade do aumento de capital deliberado, mediante a entrega de 6 244 acções da Lama dd, sociedade inscrita no registo do Tribunal de Koper (Eslovénia). Um perito nomeado pelo Tribunal de Pádua avaliou o valor das referidas acções em 58 380 000 000 ITL, cerca de 30 150 754 euros.

17 Após homologação da deliberação pela Corte d'appello di Venezia, o acto de aumento de capital foi tributado à taxa proporcional prevista pela legislação nacional aplicável, e o Ufficio del Registro de Pádua notificou a LEJA e P. Speranza, na sua qualidade de notário, do aviso de liquidação no montante de 578 102 000 ITL, cerca de 298 565 euros.

18 P. Speranza interpôs recurso do referido aviso de liquidação no tribunal tributário competente em primeira instância, que lhe negou provimento. A sentença proferida por esse órgão jurisdicional foi reformada em sede de recurso.

19 O Ministero dell'Economia e delle Finanze e a Agenzia delle Entrate interpuseram recurso de cassação dessa decisão proferida em sede de recurso, com base na violação e na aplicação errada de numerosas disposições do texto único.

20 P. Speranza alega que não foi realizado o aumento do capital em causa no processo principal, uma vez que a Tecnoitalia Srl nunca pôde entregar as acções da Lama dd, o que, aliás, levou à insolvência da LEJA. Sustenta, além disso, que a legislação nacional é contrária à Directiva 69/335, na medida em que prevê, por um lado, a possibilidade, que consta da legislação em matéria de imposto de registo, de sujeitar a imposto o acto de aumento de capital, não obstante a falta de entrada efectiva de capital, e, por outro lado, a obrigação solidária do notário que lavrou o acto.

21 A Corte suprema di cassazione considera que, com base na legislação nacional, o recurso interposto pelo Ministero dell'Economia e delle Finanze e a Agenzia delle Entrate devia ser julgado procedente.

22 Considerando, por um lado, que o imposto de registo em causa no processo principal deve ser qualificado de «imposto sobre as entradas de capital» na acepção do artigo 4.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 69/335 e, por outro lado, que o artigo 4.º, alínea a), ponto 5, da tabela I anexa ao texto único, em conjugação com o artigo 38.º do mesmo, prevê a sujeição ao imposto da mera deliberação de aumento de capital, independentemente da concretização e da validade desta deliberação, a Corte suprema di cassazione tem dúvidas sobre a compatibilidade da legislação nacional com o artigo 4.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 69/335.

23 Esse órgão jurisdicional tem as mesmas dúvidas quanto à compatibilidade do artigo 57.º do texto único, na medida em que este prevê que o notário que exarou o acto se encontra solidariamente obrigado ao pagamento do imposto.

24 O órgão jurisdicional de reenvio observa igualmente que, se se considerar que a responsabilidade solidária do notário é compatível com a Directiva 69/335, os meios de defesa de que este dispõe, enquanto pessoa estranha ao litígio entre a empresa em causa e a Administração Fiscal, podem ser insuficientes.

25 Foi nestas circunstâncias que a Corte suprema di cassazione decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 4.º, n.º 1, alínea c), da Directiva [69/335], que sujeita 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, deve ser interpretado no sentido de que está sujeita a imposto a entrada de capital efectiva, e não a mera deliberação de aumento de capital que não foi concretizada?

2) O artigo 4.º, n.º 1, alínea c), da Directiva [69/335] deve ser interpretado no sentido de que o imposto se aplica exclusivamente à sociedade beneficiária e não também ao oficial público que exara ou recebe o acto?

3) Em qualquer caso, são conformes com o princípio da proporcionalidade os meios de defesa conferidos pela legislação italiana ao oficial público, tendo em conta que o artigo 38.º do [texto único] prevê que a nulidade ou a anulabilidade da deliberação de aumento de capital é irrelevante e apenas permite obter o reembolso do imposto pago na sequência de uma decisão do tribunal cível transitada em julgado que declare a nulidade do acto ou o anule?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à admissibilidade da terceira questão

26 O Governo italiano duvida da competência do Tribunal de Justiça para responder à terceira questão, relativa ao respeito do princípio da proporcionalidade.

27 Segundo o mesmo governo, ao tratar-se de um princípio geral consagrado no Tratado CE, o Tribunal de Justiça só poderá ser chamado a interpretar o alcance deste princípio em processos relativos a situações que apresentem carácter transfronteiriço. Ora, os factos do processo principal correspondem a uma situação de carácter puramente interno. Consequentemente, o princípio da proporcionalidade não pode obstar à aplicação das disposições nacionais em causa no processo principal e o Tribunal de Justiça não é competente para se pronunciar quanto ao mérito.

28 A este respeito, basta recordar que, segundo jurisprudência assente, as exigências que decorrem da protecção dos princípios gerais reconhecidos no ordenamento jurídico da União também vinculam os Estados-Membros aquando da implementação das regulamentações da União e que, por conseguinte, estes são obrigados, na medida do possível, a aplicar estas regulamentações em condições que respeitem as referidas exigências (acórdão de 27 de Junho de 2006, Parlamento/Conselho, C-540/03, Colect., p. I-5769, n.º 105 e jurisprudência aí referida).

29 No caso em apreço, o órgão jurisdicional de reenvio refere-se ao princípio da proporcionalidade, tendo em conta as consequências decorrentes da aplicação do artigo 38.º do texto único às circunstâncias do processo principal. Ora, é manifesto que o referido texto único, nomeadamente os artigos 1.º, 2.º, 10.º, 13.º, 14.º, 27.º, 38.º e 57.º, visa transpor a Directiva 69/335 para o direito italiano.

30 Por consequência, visto que o órgão jurisdicional de reenvio se refere ao princípio da proporcionalidade, no âmbito da implementação da Directiva 69/335 pela República Italiana, a terceira questão é admissível.

Quanto à primeira e terceira questões

31 Com a primeira e terceira questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 4.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 69/335 se opõe a uma legislação nacional que sujeita ao imposto sobre as entradas de capital o registo do acto de aumento do capital de uma sociedade e se o princípio da proporcionalidade se opõe a uma legislação nacional que restringe, perante os tribunais tributários, os meios de prova da falta de entrada efectiva de capital correspondente ao referido aumento à apresentação de uma decisão cível transitada em julgado e que declare a nulidade do registo ou o anule, de modo que o imposto sobre as entradas de capital deve, em todo o caso, ser pago e que o seu reembolso só pode ser obtido com a apresentação dessa decisão cível.

32 O Tribunal de Justiça já declarou que o facto gerador do imposto sobre as entradas de capital consiste na própria entrada de bens que aumentam o capital social de uma sociedade, e não numa outra qualquer operação ou formalidade (acórdão de 30 de Março de 2006, Aro Tubi Trafilerie, C-46/04, Colect., p. I-3009, n.º 27).

33 Todavia, o Tribunal de Justiça afirmou também que os artigos 4.º, n.º 1, alínea c), e 5.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 69/335 não precisam em que momento ocorre o facto gerador do imposto sobre as entradas de capital (acórdão de 17 de Outubro de 2002, ESTAG, C-339/99, Colect., p. I-8837, n.º 49).

34 Com efeito, uma vez que o artigo 5.º, n.º 1, alínea a), da referida directiva permite a liquidação do imposto sobre os bens entregues ou a entregar pelos sócios à medida que as entradas forem efectuadas, os Estados-Membros podem exigir o pagamento do referido imposto quer posteriormente à entrada efectiva de bens, quer simultaneamente a esta, quer mesmo antes da referida entrada, desde que esta tenha carácter certo (v., neste sentido, acórdão ESTAG, já referido, n.º 50).

35 Daqui decorre que o disposto no artigo 4.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 69/335 não se opõe a que um Estado-Membro designe o registo do acto de aumento do capital de uma sociedade como o momento em que ocorre o facto gerador do imposto sobre as entradas de capital, desde que seja mantido o vínculo entre a cobrança do referido imposto e a entrada efectiva de bens na sociedade beneficiária (v., neste sentido, acórdão ESTAG, já referido, n.ºs 49 e 50).

36 Com efeito, se, no momento da ocorrência do referido acto, não tiver ainda sido realizada a entrada efectiva de bens e se não houver a certeza de que esta irá ser efectuada, o Estado-Membro em causa só poderá exigir o pagamento do imposto sobre as entradas de capital quando a referida entrada adquira carácter certo (v., neste sentido, acórdão ESTAG, já referido, n.ºs 50 e 51).

37 No presente caso, resulta dos autos apresentados ao Tribunal de Justiça que, no momento do registo do acto de aumento do capital da LEJA, a prova documental apresentada em apoio do pedido de registo indicava que a entrada de bens tinha já sido efectuada ou que, pelo menos, era certa.

38 Todavia, resulta também desses autos que, posteriormente, antes de ter sido pago o referido imposto, ficou claro que, devido a fraude, a entrada efectiva de bens não tinha, na verdade, sido realizada no momento do referido registo e que, com certeza, não o seria. Por conseguinte, em tais circunstâncias, e à luz das considerações expostas nos n.os 32, 34 e 37 do presente acórdão, o pagamento do imposto sobre as entradas de capital não podia ser exigido.

39 Ora, o órgão jurisdicional de reenvio esclarece que, de acordo com o disposto no artigo 38.º do texto único, uma vez lavrado o acto pelo qual é registada a entrada de capital, o pagamento do imposto sobre as entradas de capital deve, em qualquer caso, ser efectuado e o reembolso do mesmo só poderá ser obtido quando for apresentada perante os tribunais tributários uma decisão cível transitada em julgado e que declare a nulidade desse acto.

40 Atendendo às considerações expostas nos n.os 32, 34 e 36 do presente acórdão, nomeadamente, ao facto de que o pagamento do imposto sobre as entradas de capital só pode ser exigido quando a entrada posterior de bens revista carácter certo, os artigos 4.º, n.º 1, alínea c), e 5.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 69/335 devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional como a que está em causa.

41 A este respeito, embora o Governo italiano alegue, correctamente, que a Directiva 69/335 não diz, de modo algum, respeito à organização, por parte dos Estados-Membros, dos poderes dos seus tribunais tributários, nem ao processo aplicável aos recursos interpostos nos mesmos, não deixa de ser verdade que, segundo jurisprudência assente, uma regra processual estabelecida no ordenamento jurídico interno de um Estado-Membro não deve tornar, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União (princípio da efectividade) (v., designadamente, acórdão de 15 de Abril de 2010, Barth, C-542/08, Colect., p. I-3189, n.º 17 e jurisprudência aí referida).

42 Com efeito, a exigência de efectividade exprime a obrigação geral de os Estados-Membros assegurarem a protecção jurisdicional dos direitos conferidos aos cidadãos pelo direito da União e aplica-se tanto no plano da designação dos órgãos jurisdicionais competentes para conhecer de acções baseadas nesse direito como no plano da definição das regras processuais (v., neste sentido, acórdão de 18 de Março de 2010, Alassini e o., C-317/08 a C-320/08, Colect., p. I-2213, n.º 49 e jurisprudência aí referida).

43 O Tribunal de Justiça esclareceu que cada caso em que se coloque a questão de saber se uma disposição processual nacional torna impossível ou excessivamente difícil a aplicação do direito da União deve ser analisado tendo em conta o lugar que essa disposição ocupa no processo, visto como um todo, a tramitação deste e as suas particularidades, perante as várias instâncias nacionais (acórdão de 6 de Outubro de 2009, Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, Colect., p. I-9579, n.º 39 e jurisprudência aí referida).

44 No caso vertente, o órgão jurisdicional de reenvio observou que, em conformidade com o disposto no artigo 2.º, n.º 3, do Decreto Legislativo n.º 546, de 31 de Dezembro de 1992, os tribunais tributários dispõem, de uma maneira geral, do poder de declarar, a título incidental, a nulidade de actos. Verifica-se que esta declaração tem por consequência permitir que os sujeitos passivos se subtraiam ao pagamento de um imposto, uma vez que este imposto deixa de ser exigível.

45 Todavia, no que se refere ao imposto sobre as entradas de capital, resulta do pedido de decisão prejudicial que está excluída a possibilidade de o tribunal tributário declarar, a título incidental, a nulidade do acto, visto que a nulidade ou a anulabilidade do acto pelo qual é registada a entrada de capital não dispensa o sujeito passivo, por força do artigo 38.º do texto único, da obrigação de pagar o imposto em causa.

46 Daqui decorre que, num caso como o que está em causa no processo principal, um recurso interposto nos tribunais tributários italianos para impedir a cobrança do imposto sobre as entradas de capital, que, de acordo com a Directiva 69/335, não é exigível, é privado de todo o efeito útil, contrariamente ao que sustenta o Governo italiano, enquanto que, no contexto processual geral descrito pelo órgão jurisdicional de reenvio, recursos semelhantes contra outros impostos podem liberar o sujeito passivo da obrigação de pagar um imposto não devido.

47 Por conseguinte, há que considerar, tal como alegam correctamente P. Speranza e a Comissão Europeia, que uma legislação nacional que restringe, perante os tribunais tributários, os meios de prova da falta de entrada efectiva de capital do aumento do capital deliberado por uma sociedade à apresentação de uma decisão cível transitada em julgado e que declare a nulidade do registo ou o anule, de modo que o imposto sobre as entradas de capital deve, em todo o caso, ser pago e que o seu reembolso só pode ser obtido com a apresentação dessa decisão cível, torna, na prática, impossível ou, pelo menos, excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela Directiva 69/335.

48 À luz do exposto, e sem que seja necessário proceder a uma interpretação do princípio da proporcionalidade, há que responder à primeira e terceira questões que os artigos 4.º, n.º 1, alínea c), e 5.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 69/335 devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que um Estado-Membro designe o registo do acto de aumento do capital de uma sociedade como o momento em que ocorre o facto gerador do imposto sobre as entradas de capital, desde que seja mantido o vínculo entre a cobrança do referido imposto e a entrada efectiva de bens na sociedade beneficiária. Se, no momento da ocorrência do referido acto, não tiver ainda sido realizada a entrada efectiva de bens e se não houver a certeza de que esta irá ser efectuada, o Estado-Membro em causa só poderá exigir o pagamento do imposto sobre as entradas de capital quando a referida entrada adquira carácter certo. O princípio da efectividade deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que restringe, perante os tribunais tributários, os meios de prova da falta de entrada efectiva de capital do aumento do capital deliberado por uma sociedade à apresentação de uma decisão cível transitada em julgado e que declare a nulidade do

registo ou o anule, de modo que o imposto sobre as entradas de capital deve, em todo o caso, ser pago e que o seu reembolso só pode ser obtido com a apresentação dessa decisão cível.

Quanto à segunda questão

49 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 4.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 69/335 se opõe a que o imposto sobre as entradas de capital seja devido, para além da sociedade beneficiária, pelo oficial público que lavrou ou recebeu o acto de aumento do capital social.

50 Decorre da jurisprudência que, segundo a economia e a sistemática da Directiva 69/335, esse imposto sobre as entradas de capital é cobrado à sociedade de capitais destinatária da entrada em questão. Normalmente, esta é a sociedade à qual são fisicamente transmitidos os meios ou as prestações em questão. Apenas em casos excepcionais poderá não ser assim, havendo que apurar a «verdadeira beneficiária» dos meios e das prestações em questão (acórdão de 12 de Janeiro de 2006, Senior Engineering Investments, C-494/03, Colect., p. I-525, n.º 25).

51 Além disso, resulta igualmente dessa economia e sistemática que os Estados-Membros apenas podem isentar a sociedade beneficiária de um aumento de capital do imposto sobre as entradas de capital nos casos previstos nos artigos 6.º a 9.º e 11.º da referida directiva.

52 Todavia, tal como observou o advogado-geral nos n.os 38, 39 e 47 das suas conclusões, a Directiva 69/335 não visa harmonizar as modalidades de cobrança do imposto sobre as entradas de capital, que se destinam a garantir o cumprimento da obrigação fiscal pelo devedor e a simplificar a cobrança desse imposto.

53 Importa considerar que a responsabilidade solidária do oficial público que lavrou ou recebeu o acto de aumento do capital social de uma sociedade constitui tanto uma garantia do cumprimento da obrigação fiscal pela sociedade beneficiária do referido aumento como uma medida destinada a simplificar a cobrança do imposto sobre as entradas de capital.

54 Daqui decorre que a Directiva 69/335 não se opõe, em princípio, a que um Estado-Membro atribua responsabilidade ao oficial público que lavrou ou recebeu o acto de aumento do capital.

55 No entanto, tal como resulta dos n.os 51 e 52 do presente acórdão, o imposto sobre as entradas de capital é cobrado à sociedade de capitais destinatária da entrada em questão, não podendo os Estados-Membros isentar a sociedade beneficiária de um aumento de capital do imposto sobre as entradas de capital fora dos casos previstos nos artigos 6.º a 9.º e 11.º da referida directiva.

56 O facto de impor ao oficial público a obrigação solidária de pagamento do imposto sobre as entradas de capital iria além do que é necessário para cumprir os objectivos indicados nos n.os 53 e 54 do presente acórdão, se o referido oficial público não dispusesse do direito de intentar uma acção de regresso contra a sociedade beneficiária da entrada de capital.

57 No presente processo, resulta dos autos, por um lado, que o artigo 28.º da Lei n.º 89, de 16 de Fevereiro de 1913, autoriza o notário a recusar lavrar qualquer acto que lhe

seja requerido, se as partes não lhe entregarem o valor dos impostos, dos honorários e das despesas respeitantes ao acto, e, por outro lado, que o notário dispõe do direito de intentar uma acção de regresso contra a sociedade beneficiária da entrada de capital.

58 À luz do exposto, importa responder à segunda questão que a Directiva 69/335 deve ser interpretada no sentido de que não se opõe a que um Estado-Membro atribua responsabilidade solidária ao oficial público que lavrou ou recebeu o acto de aumento do capital social, desde que o referido oficial público disponha do direito de intentar uma acção de regresso contra a sociedade beneficiária da entrada de capital.

Quanto às despesas

59 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 (Segunda Secção) declara:

1) Os artigos 4.º, n.º 1, alínea c), e 5.º, n.º 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, conforme alterada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que um Estado-Membro designe o registo

do acto de aumento do capital de uma sociedade como o momento em que ocorre o facto gerador do imposto sobre as entradas de capital, desde que seja mantido o vínculo entre a cobrança do referido imposto e a entrada efectiva de bens na sociedade beneficiária. Se, no momento da ocorrência do referido acto, não tiver ainda sido realizada a entrada efectiva de bens e se não houver a certeza de que esta irá ser efectuada, o Estado-Membro em causa só poderá exigir o pagamento do imposto sobre as entradas de capital quando a referida entrada adquira carácter certo. O princípio da efectividade deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que restringe, perante os tribunais tributários, os meios de prova da falta de entrada efectiva de capital do aumento do capital deliberado por uma sociedade à apresentação de uma decisão cível transitada em julgado e que declare a nulidade do registo ou o anule, de modo que o imposto sobre as entradas de capital deve, em todo o caso, ser pago e que o seu reembolso só pode ser obtido com a apresentação dessa decisão cível.

2) **A Directiva 69/335, conforme alterada pela Directiva 85/303, deve ser interpretada no sentido de que não se opõe a que um Estado-Membro atribua responsabilidade solidária ao oficial público que lavrou ou recebeu o acto de aumento do capital social, desde que o referido oficial público disponha do direito de intentar uma acção de regresso contra a sociedade beneficiária da entrada de capital.**

Assinaturas