CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL MARCO DARMON
apresentadas em 12 de Dezembro de 1989 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. O *Finanzgericht* Münster submeteu ao Tribunal duas questões prejudiciais relativas à matéria colectável do imposto indirecto que incide sobre as reuniões de capitais, como foi harmonizada pela Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969 [1] (adiante «directiva»).

2. Os factos resumem-se da seguinte forma. Em 1971, a sociedade Ingersoll Maschinen und Werkzeuge GmbH (adiante «Ingersoll») celebrou com a sua filial, a sociedade Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH (adiante «Siegen»), de que é, aliás, sócia única, um contrato «de *trust* e de transferência de resultados». Este contrato prevê que a Ingersoll se compromete a assumir os resultados do balanço comercial — lucros ou perdas — da sua filial. Nos exercícios dos anos 1975 a 1978, esta realizou lucros, que foram transferidos para a sociedade mãe. Em contrapartida, a partir do exercício de 1979/1980 [2], a Siegen sofreu perdas que foram assumidas pela Ingersoll. O *Finanzamt* de Hagen (adiante «Finanzamt») tributou estas operações de transferência de perdas com um imposto sobre as entradas de capital no montante de 1 %, nos termos do artigo 2.° da lei alemã relativa ao imposto sobre as entradas de capitais (*Kapitalverkehrsteuergesetz*) (adiante «lei alemã»). Com efeito, este artigo considera a assunção de perdas de uma sociedade pela sua sociedade-mãe, nos termos de um contrato de transferência de resultados, como uma prestação sujeita ao imposto sobre as entradas de capital. Após ter interposto recurso da decisão do Finanzamt perante o Finanzgericht Münster, a Siegen afirmou perante este órgão jurisdicional que o artigo 2.° da lei alemã era contrário ao artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da directiva. Este artigo permite 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 [3], mas que tenham a sua contrapartida numa alteração dos direitos sociais ou que sejam susceptíveis de aumentar o valor das partes sociais».

3. Assim, o Finanzgericht Münster submeteu a este Tribunal duas questões prejudiciais que, concretamente, pretendem determinar, por um lado, se o artigo 4.° da directiva tem «efeito directo» e, por outro, se a assunção das perdas de uma sociedade pelo seu sócio, ao abrigo de um contrato de transferência de resultados, está ou não sujeita ao imposto sobre as entradas de capital.

4. Não é a primeira vez que um juiz nacional interroga o Tribunal a propósito do «efeito directo» do artigo 4.° da directiva [4], mas, por várias razões, o Tribunal não teve ainda ocasião de se pronunciar sobre este ponto. Todavia, no acórdão Dansk Sparin-

* Língua original: francês.

1 — Directiva relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais (JO L 249, p. 25; EE 09 F1 p. 22).

2 — Segundo a decisão de reenvio, os exercícios decorrem de 1 de Dezembro a 30 de Novembro do ano seguinte.

3 — A tributação dos aumentos do capital social está prevista no artigo 4.°, n.° 2, alínea a), da directiva.

4 — Acórdão de 15 de Julho de 1982, Felicitas (270/81, Recueil p. 2771); ver também o acórdão de 25 de Maio de 1989, SpA Maxi Di (15/88, Colect. p. 1391).

vest, o Tribunal declarou que os artigos relevantes da directiva

«devem ser interpretados no sentido de que os Estados-membros não podem sujeitar as sociedades de capitais ... relativamente às operações referidas nos artigos 10.° e 11.°..., a imposições diversas dos impostos sobre as entradas de capital e dos direitos e impostos mencionados no artigo 12.°»[5].

Assim, a lista, prevista no artigo 4.° da directiva, das operações que podem ser sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital é exaustiva. Por conseguinte, a obrigação de os Estados-membros não instituírem impostos indirectos que incidam sobre as reuniões de capitais que não os previstos pela directiva é uma obrigação incondicional.

5. Aliás, o disposto no artigo 4.° — a sua simples leitura é convincente — parece-me absolutamente preciso.

6. O advogado-geral Lenz, nas suas conclusões no processo 15/88, considerou, aliás, que a proibição prevista no artigo 11.° da directiva era inequívoca e suficientemente precisa para que os operadores económicos a pudessem invocar uma vez expirado o prazo de transposição[6].

7. Por conseguinte, propomos que seja respondido à primeira questão no sentido de que, após 1 de Janeiro de 1972, o artigo 4.° da directiva pode ser directamente invocado por um sujeito passivo contra um Estado-membro perante um órgão jurisdicional nacional.

8. No que diz respeito à segunda questão, o Tribunal lembrou já que «os princípios nos quais se baseia o imposto harmonizado sobre as entradas de capital pretende sujeitar a esse imposto apenas as operações que são a expressão jurídica de uma reunião de capitais e apenas na medida em que estas contribuam para o reforço do potencial económico da sociedade»[7] (tradução provisória).

9. O contrato de tranferência de resultados tem a particularidade de substituir os riscos próprios à vida económica por uma certa segurança, uma vez que a sociedade filial — e os seus credores — têm a certeza de que, quaisquer que sejam os resultados da actividade comercial, a sociedade não poderá registar nem lucros nem perdas. Como observa a Comissão nas suas observações escritas[8], a dificuldade não reside em saber se, por si só, o contrato de transferência de resultados tem como efeito aumentar o activo da sociedade — qual é o valor da segurança na vida duma empresa? — mas sim em saber se as assunções de perdas, em execução desse contrato, constituem ou não operações sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital.

10. Parece-nos que o critério de reforço do potencial económico da sociedade deve guiar a reflexão e conduzir a uma distinção. Com efeito, uma sociedade que sofreu perdas e que, *a posteriori*, celebra um contrato de transferência de resultados vê *ipso facto* as suas perdas assumidas pelo seu sócio e assim, mesmo se, posteriormente, os eventuais lucros devam aproveitar não à sociedade mas sim ao seu sócio, o seu potencial económico encontra-se, nesse momento, reforçado. Essa operação, tendo em conta o aumento do activo que provoca, poderá ser

5 — Acórdão de 2 de Fevereiro de 1988, parte decisória (36/86, Colect. p. 409).

6 — Conclusões apresentadas em 15 de Fevereiro de 1989, ponto 7.

7 — 270/81, já citado, ponto 16; ver também 36/86, já citado, ponto 14.

8 — Ponto 5.3, p. 7 da versão francesa.

sujeita ao imposto sobre as entradas de capital. Pelo contrário, se as perdas ocorrem não antes da celebração do contrato de transferência de resultados mas sim após a entrada em vigor desse contrato, o potencial económico da sociedade em nada é alterado, uma vez que, *desde o início*, era certo que as perdas ou os lucros não teriam qualquer efeito sobre a sociedade. Portanto, essa transferência de perdas não pode ser sujeita ao imposto sobre as entradas de capital. Uma legislação nacional que prevê, em todos os casos, a sujeição da transferência de perdas a esse imposto não é compatível com o artigo 4.° da directiva. É nesse sentido que vos propomos responder à segunda questão.

11. Portanto, concluímos que o Tribunal deve declarar que:

«1) Após 1 de Janeiro de 1972, o artigo 4.° da Directiva 69/337 do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, pode ser directamente invocada por um sujeito passivo contra um Estado-membro perante os órgãos jurisdicionais nacionais.

2) O n.° 2, alínea b), do mesmo artigo deve ser interpretado no sentido de que não permite que uma legislação nacional imponha a cobrança do imposto sobre as entradas de capital às operações de transferência de perdas de uma sociedade de capitais a um sócio, nos termos de um contrato de transferência de resultados, desde que essas perdas tenham sido realizadas posteriormente à celebração do contrato».