CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
M. POIARES MADURO
apresentadas em 21 de Junho de 2007 [1]

1. A Secção de Linz do Unabhängiger Finanzsenat (tribunal tributário independente, Áustria) submeteu ao Tribunal de Justiça duas questões prejudiciais que têm por objecto a interpretação da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais [2], na redacção dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985. O processo principal diz respeito a uma sociedade que transferiu a sua sede de direcção efectiva de um Estado-Membro que não cobra imposto sobre as entradas de capital para outro que o faz. O tribunal de reenvio procura, no essencial, saber se a directiva autoriza o Estado-Membro de destino a tratar a transferência como uma operação sujeita a imposto sobre as entradas de capital. O Tribunal de Justiça pronunciou-se recentemente sobre um problema quase idêntico no processo Comissão/Grécia [3].

I — Factos e pedido de decisão prejudicial

2. Em 9 de Setembro de 1999, uma sociedade, cuja constituição havia sido declarada em 28 de Julho de 1999, foi registada no registo das sociedades da República da Áustria, sob a denominação social «Bausoftware GmbH». O seu único sócio era a sociedade de responsabilidade limitada Nemetschek AG, com sede em Munique (Alemanha). A sede de direcção efectiva da Bausoftware GmbH situava-se na Alemanha, que não cobra imposto sobre as entradas de capital no seu território.

3. Em 16 de Setembro de 1999, a Nemetschek AG concedeu à Bausoftware GmbH um apoio financeiro no valor de 102 000 000 ATS. Por contrato de transferência celebrado em 22 de Setembro de 1999, a Bausoftware GmbH adquiriu a empresa em nome individual não registada «Ing. Auer 'Die Bausoftware'», estabelecida em Mondsee (Áustria).

4. A transferência foi decidida em assembleia geral da Bausoftware GmbH, realizada

1 — Língua original: português.

2 — JO L 249, p. 25; EE 09 F1 p. 22; modificada pela última vez pela Directiva 2006/98/CE do Conselho, de 20 de Novembro de 2006, que adapta determinadas directivas no domínio da fiscalidade, em virtude da adesão da Bulgária e da Roménia (JO L 363, p. 129).

3 — Acórdão de 7 de Junho de 2007 (C-178/05, ainda não publicado na Colectânea). V. também n.os 34 a 52 das conclusões apresentadas pela advogada-geral J. Kokott nesse processo.

em 22 de Setembro de 1999. Nesta assembleia, foi nomeado administrador adjunto H. Auer, residente na Áustria, e aprovada uma deliberação relativa aos seus poderes especiais de administração. Por último, a denominação da Bausoftware GmbH foi alterada para «Ing. Auer — Die Bausoftware GmbH».

5. Nos termos do § 2, ponto 5, da Kapitalverkehrsteuergesetz (lei austríaca relativa aos movimentos de capitais, a seguir «KVG») [4], a transferência da sede de direcção efectiva de uma sociedade estrangeira para a Áustria está sujeita a imposto sobre as entradas de capital se, por efeito dessa transferência, essa sociedade se transformar numa sociedade da capitais austríaca.

6. Na sequência de uma inspecção efectuada pelo Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, a Administração Fiscal austríaca ordenou à Ing. Auer — Die Bausoftware GmbH (a seguir «recorrente»), por decisão de 6 de Junho de 2005, o pagamento de imposto sobre as entradas de capital no valor de 104 680,20 EUR, equivalente a 1% do valor das acções da sociedade.

7. A recorrente interpôs recurso dessa decisão para o Unabhängiger Finanzsenat, que submeteu as seguintes questões ao Tribunal de Justiça, a fim de que este se pronuncie a título prejudicial:

«1) No caso de a sede de direcção efectiva de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva ser transferida de um Estado-Membro, que antes da data da constituição desta aboliu o imposto sobre as entradas de capital, para outro Estado Membro, que nessa data cobra imposto sobre as entradas de capital, o facto de o primeiro Estado-Membro ter renunciado à cobrança do imposto sobre as entradas de capital ao revogar a correspondente base jurídica nacional obsta à qualificação da referida sociedade, associação ou pessoa colectiva como sociedade de capitais 'para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital', na acepção do artigo 4.º, n.os 1, alínea g), e 3, alínea b), da Directiva 69/335 [...], na redacção dada pela Directiva 85/303 [...]?

2) O artigo 7.º, n.º 2, da Directiva 69/335 [...], na redacção dada pela Directiva 85/303 [...], proíbe o Estado-Membro para o qual uma sociedade de capitais transfere a sua sede de direcção efectiva de cobrar imposto sobre as entradas de capital em relação às operações descritas no artigo 4.º, n.º 1, alíneas a) e g), da Directiva 69/335 [...], na redacção dada pela Directiva 85/303 [...], por ocasião da transferência da sede de direcção efectiva, se essas operações tiverem ocorrido no período em que a sociedade de capitais tinha a sua sede de direcção efectiva num Estado-Membro que, antes da data da constituição da sociedade de capitais, renunciara à cobrança do imposto sobre as entradas de capital ao revogar a correspondente base jurídica?»

4 — BGBl. 629/1994.

II — Apreciação

8. Os Estados-Membros que cobram impostos indirectos sobre as entradas de capital devem fazê-lo de acordo com o sistema comum estabelecido pela Directiva 69/335. No que interessa ao presente processo, esse regime funciona da forma a seguir descrita.

9. O artigo 2.º especifica o lugar da tributação. Nos termos do n.º 1 desta disposição, «as operações sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital serão tributadas unicamente no Estado-Membro em cujo território se encontra situada a sede de direcção efectiva da sociedade de capitais».

10. O significado de «sociedade de capitais» está explicado no artigo 3.º O n.º 1, alínea a), desta disposição estabelece, para cada Estado-Membro, os tipos de sociedades que são consideradas sociedades de capitais. Por exemplo, dispõe que as sociedades conhecidas em direito austríaco por «Gesellschaft mit beschränkter Haftung» são sociedades de capitais para efeitos da directiva. Além disso, o artigo 3.º, n.º 1, menciona mais duas categorias de sociedades de capitais. Por exemplo, nos termos do artigo 3.º, n.º 1, alínea b), toda e qualquer sociedade cujas partes do capital social ou do activo possam ser negociadas em bolsa é uma sociedade de capitais. Por fim, o artigo 3.º, n.º 2, dispõe que, em princípio, deve ser considerada sociedade de capitais toda e qualquer outra sociedade com fins lucrativos, mas que «um Estado-Membro pode não a considerar como tal para efeitos de cobrança do imposto sobre as entradas de capital».

11. Pode acontecer que uma sociedade constituída ao abrigo da lei de um Estado-Membro tenha a sua sede de direcção efectiva noutro Estado-Membro. Se essa sociedade estiver abrangida pela âmbito de aplicação do artigo 3.º, n.º 1, ambos os Estados-Membros devem considerá-la uma «sociedade de capitais» para efeitos da directiva. Todavia, se uma sociedade estiver abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 3.º, n.º 2, é possível surgir uma discrepância, se um dos Estados-Membros a considerar uma «sociedade de capitais» e o outro não. Com efeito, uma sociedade pode ser criada de acordo com o direito de um Estado-Membro que a considera uma «sociedade de capitais» e, contudo, não ser tratada como tal, no caso de a sua sede de direcção efectiva se situar noutro Estado-Membro que não a considera uma «sociedade de capitais».

12. O artigo 4.º, n.º 1, enumera diversos tipos de operações que estão sujeitas a

imposto sobre as entradas de capital. A lista inclui a constituição de uma sociedade de capitais. Inclui ainda, no artigo 4.º, n.º 1, alínea g), «[a] transferência de um Estado-Membro para outro Estado-Membro da sede de direcção efectiva de uma sociedade [...] 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». Por outras palavras, o artigo 4.º, n.º 1, alínea g), aplica-se quando uma sociedade tem a sua sede de direcção efectiva num Estado-Membro que não a considera uma «sociedade de capitais» e decide transferi-la para outro Estado-Membro que a considera como tal. O Estado-Membro de destino deve tratar essa transferência da mesma forma que trataria a constituição de uma sociedade de capitais no seu território. Com efeito, no contexto de uma transferência da sede de direcção efectiva de uma sociedade de um Estado-Membro para outro, o artigo 4.º, n.º 1, alínea g), regula a discrepância que pode surgir como consequência do artigo 3.º, n.º 2.

13. Por conseguinte, a directiva fornece um sistema comum para a cobrança do imposto sobre as entradas de capital. Contudo, não obriga de facto os Estados-Membros a cobrarem imposto sobre as reuniões de capitais. A maior parte dos Estados-Membros, incluindo a Alemanha, aboliram o imposto sobre as entradas de capital. O artigo 7.º, n.º 2, da directiva autoriza os Estados-Membros a fazê-lo. Com efeito, o preâmbulo da Directiva 85/303, que alterou a Directiva 69/335, afirma que «os efeitos económicos do imposto sobre as entradas de capital são desfavoráveis ao reagrupamento e ao desenvolvimento das empresas» e que a melhor solução para estimular o investimento «consistiria na eliminação do imposto sobre as entradas do capital», mas que «as perdas de receitas decorrentes desta medida se afiguram, porém, inaceitáveis relativamente a alguns Estados-Membros». Consequentemente, alguns Estados-Membros ainda cobram imposto sobre as entradas de capital, ao abrigo do sistema comum estabelecido pela Directiva 69/335, enquanto outros Estados-Membros optaram por não cobrar nenhum imposto sobre as entradas de capital [5].

14. Da decisão de reenvio é possível concluir sem sombra de dúvida que a sociedade em causa no processo principal está abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 3.º, n.º 1, alínea a), da directiva. Por conseguinte, o tribunal de reenvio coloca, no essencial, a seguinte questão: «O artigo 4.º, n.º 1, alínea g), da Directiva 69/335, na redacção dada pela Directiva 85/303, abrange a transferência, de um Estado-Membro para outro, da sede de direcção efectiva de uma sociedade qualificada como sociedade de capitais para efeitos da cobrança de imposto sobre as entradas de capital, na acepção do artigo 3.º, n.º 1, alínea a), da mesma directiva, quando o primeiro Estado-Membro tenha exonerado do imposto sobre as entradas de capital toda e qualquer operação, ao abrigo do artigo 7.º, n.º 2, da directiva?»

5 — Apenas a Grécia, a Espanha, Chipre, o Luxemburgo, a Áustria, a Polónia e Portugal continuam a cobrar o imposto sobre as entradas de capital. V. comunicado de imprensa IP/06/1673 da Comissão, de 4 de Dezembro de 2006.

15. A directiva apenas permite responder negativamente a esta questão. O conceito de «sociedade de capitais», tal como consta do artigo 4.º, n.º 1, alínea g), está definido no artigo 3.º da mesma directiva. O artigo 3.º, n.º 1, fornece uma definição resumida do que se deve entender por «sociedade de capitais». O artigo 7.º, n.º 2, permite que os Estados-Membros isentem de imposto sobre as entradas de capital as sociedades que correspondam àquela definição, mas, como declarou o Tribunal de Justiça no acórdão Comissão/Grécia [6], o facto de um Estado-Membro ter decidido optar por não cobrar imposto sobre as entradas de capital é irrelevante para a questão de saber se uma sociedade que tem a sua sede de direcção efectiva num Estado-Membro constitui uma «sociedade de capitais» na acepção do artigo 3.º, n.º 1, da directiva [7]. Uma sociedade de capitais pode, portanto, encontrar-se na situação confortável de estar isenta de imposto sobre as entradas de capital, mas nem por isso deixa de ser uma sociedade de capitais.

16. Contudo, a análise do problema com que o tribunal nacional se confronta não deve ser dada por terminada sem antes se abordarem as preocupações manifestadas pelo Governo austríaco relativamente à prevenção da evasão fiscal.

17. A directiva não contém nenhuma disposição específica que trate expressamente da prevenção da evasão fiscal. Contudo, o artigo 2.º, n.º 1, dispõe que as operações sujeitas a imposto sobre as entradas de capital só serão tributadas no Estado-Membro em cujo território se encontra situada a sede de direcção efectiva da sociedade de capitais. Esta disposição deve ser interpretada à luz da proibição de abuso de normas de direito comunitário, que funciona como princípio geral de interpretação na jurisprudência do Tribunal de Justiça [8]. Como o Tribunal de Justiça declarou no acórdão Halifax, «a aplicação da regulamentação comunitária não pode ser alargada até abranger as práticas abusivas de operadores económicos, isto é, as operações que não são realizadas no âmbito de transacções comerciais normais, mas antes com o único objectivo de beneficiar abusivamente das vantagens previstas pelo direito comunitário» [9].

18. Assim, no processo Cadbury Schweppes [10], que teve por objecto disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento, o Tribunal de Justiça fez uma distinção entre o genuíno exercício do direito à liberdade de estabelecimento e o estabelecimento com o único objectivo de beneficiar de um regime fiscal mais favorável noutro Estado-Membro. O Tribunal de Justiça observou que o objectivo do direito à liberdade de estabelecimento é permitir

6 — Processo C-178/05, já referido na nota 3.

7 — V., neste sentido, n.ºs 29 a 31 do acórdão. V. também, por analogia, acórdão de 12 de Janeiro de 2006, Senior Engineering Investments (C-494/03, Colect., p. I-525, n.º 43).

8 — V. os n.ºs 64 e 71das minhas conclusões no processo Halifax e o. (acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, C-255/02, Colect., p. I-1609).

9 — Acórdão Halifax e o., já referido na nota 8, n.º 69. V. também o n.º 57 das conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo Kofoed, C-321/05, pendente no Tribunal de Justiça.

10 — Acórdão de 12 de Setembro de 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Colect., p. I-7995).

que um nacional comunitário participe, de modo estável e contínuo, na vida económica de um Estado-Membro diferente do seu Estado de origem [11]. O conceito de estabelecimento do artigo 43.º CE pressupõe, assim, o efectivo estabelecimento no Estado-Membro de acolhimento e a prossecução, neste último, de uma genuína actividade económica, excluindo «expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica» [12]. Consequentemente, «os nacionais de um Estado-Membro não podem, com base nas facilidades criadas em virtude do Tratado, tentar subtrair-se abusivamente à aplicação da sua legislação nacional» [13].

19. Este mesmo princípio pode ser aplicado no que respeita à directiva. O objectivo do artigo 2.º da directiva é garantir que uma operação susceptível de ser sujeita a imposto sobre as entradas de capital só constitua uma operação tributável num único Estado-Membro. Todavia, as sociedades não podem, ao abrigo dessa disposição, subtrair-se abusivamente à aplicação da sua legislação nacional. O conceito de «sede de direcção efectiva» do artigo 2.º, n.º 1, deve, por conseguinte, ser interpretado de forma a excluir situações criadas artificialmente com a única finalidade de obter uma vantagem fiscal [14].

20. Cabe, porém, ao tribunal nacional verificar, com base em provas objectivas, se houve prática abusiva no caso nele pendente [15].

11 — Acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, já referido na nota 10, n.º 53. V. também acórdão de 30 de Novembro de 1995, Gebhard (C-55/94, Colect., p. I-4165, n.º 25).

12 — Acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, já referido na nota 10, n.º 55.

13 — Acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, já referido na nota 10, n.º 35.V. também o conceito de «dupla neutralidade» no n.º 67 das conclusões que apresentei no processo Marks & Spencer (acórdão de 13 de Dezembro de 2005, C-446/03, Colect., p. I-10837).

14 — V., por analogia, acórdãos do Tribunal de Justiça de 14 de Dezembro de 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Colect., p. I-11569); de 6 de Abril de 2006, Agip Petroli (C-456/04, Colect., p. I-3395, n.º 22); e Halifax e o., já referido na nota 8, n.ºs 82 e 86.

15 — V. acórdãos Agip Petroli, já referido na nota 14, n.ºs 21 e 24, e Halifax e o., já referido na nota 8, n.º 86.

III — Conclusão

21. Face às considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça responda da seguinte forma ao Unabhängiger Finanzsenat:

«O artigo 4.°, n.° 1, alínea g), 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, não abrange a transferência de um Estado-Membro para outro da sede de direcção efectiva de uma sociedade qualificada como sociedade de capitais na acepção do artigo 3.°, n.° 1, alínea a), da directiva. Para este efeito, é irrelevante que o primeiro Estado-Membro tenha exonerado de imposto sobre as entradas de capital todas as operações, ao abrigo do artigo 7.°, n.° 2, da directiva.

O conceito de «sede de direcção efectiva» do artigo 2.°, n.° 1, interpretado à luz da proibição de abuso de normas de direito comunitário, não se aplica a situações criadas com a única finalidade de obter uma vantagem fiscal. Cabe ao tribunal nacional verificar, com base em provas objectivas, se houve prática abusiva no caso nele pendente.»