CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
F. G. JACOBS
apresentadas em 14 de Maio de 1992 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. No presente processo, o Bundesfinanzhof colocou duas questões relativas à interpretação do artigo 4.°, n.° 2, alínea b), 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, a seguir «directiva»):

«1) A alínea b) do n.° 2 do artigo 4.° da Directiva 69/335/CEE permite também aos Estados-membros a tributação de prestações efectuadas não por um sócio, mas por uma sociedade ou por uma associação de que aquele sócio é membro ou associado, com fundamento num contrato de transferência de resultados celebrado com a sociedade?

2) No caso de a resposta à primeira questão ser afirmativa: a prestação, tributável nos termos da alínea b) do n.° 2 do artigo 4.° da Directiva 69/335/CEE, tem lugar com a celebração válida, face ao direito civil, do contrato de transferência de resultados, ou apenas com a transferência destes?»

2. O artigo 4.°, n.° 2, alínea b), estabelece que entre as operações que os Estados-membros podem sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital figura:

«O aumento do activo de uma sociedade de capitais através de prestações efectuadas por um sócio, que não impliquem o aumento do capital social, mas que tenham a sua contrapartida numa alteração dos direitos sociais ou que sejam susceptíveis de aumentar o valor das partes sociais.»

Deve sublinhar-se que a versão francesa da directiva não se refere especificamente à prestação de *serviços* (provision of service), mas, de um modo mais geral, a:

«l' augmentation de l'avoir social d'une société de capitaux *au moyen de prestations* effectuées par un associé...».

De igual modo, a versão alemã refere-se a «Leistungen», um termo que pode abranger tanto os pagamentos como as prestações de serviços.

Matéria de facto

3. A recorrente, Weber Haus GmbH & Co. KG, é uma sociedade em comandita simples

* Língua original: inglês.

com sede em Rheinau-Linx, cujos sócios são duas pessoas singulares (o Sr. e a Sr.ª Weber) e uma sociedade de responsabilidade limitada (Weber Haus GmbH Verwaltungsgesellschaft), sendo esta última o comanditado no âmbito da comandita. O Sr. e a Sr.ª Weber possuem igualmente mais de 99 % das partes sociais de uma sociedade de responsabilidade limitada, a Hans Weber Fertighausbau GmbH (a seguir «GmbH»), igualmente com sede em Rheinau-Linx. Em 1 de Janeiro de 1977, a recorrente celebrou um contrato designado «Organschaftsvertrag» com a GmbH, no qual se previa uma operação financeira, económica e administrativa entre as duas sociedades, de forma a integrar a GmbH na empresa recorrente. Referir-me-ei à estrutura resultante deste contrato como «Organschaft». O contrato de Organschaft estabelece que a integração financeira é garantida pelo facto de as partes sociais que o Sr. e a Sr.ª Weber possuem na GmbH serem consideradas como o activo («Betriebsvermögen») da sociedade recorrente. No contrato ficou igualmente estipulado que devem ser transferidos para a sociedade em comandita todos os lucros da GmbH, devendo aquela sociedade assumir também todos os prejuízos da GmbH. Em aplicação desse contrato, a GmbH transferiu para a recorrente todos os seus lucros relativos a 1977, ou seja, 5 666 634 DM. A questão que se coloca no processo principal é a de saber se, como o pretendem as autoridades fiscais, essa transferência pode ser sujeita ao imposto sobre as entradas de capital, nos termos das disposições nacionais que dão cumprimento ao artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da directiva.

4. À primeira vista, pode parecer surpreendente que uma sociedade em comandita simples possa ser tratada como uma sociedade de capitais, para efeito da directiva. Todavia, após ter definido as diversas categorias de sociedades de capitais no artigo 3.°, n.° 1, a directiva estabelece no artigo 3.°, n.° 2, que:

«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.»

Parece que, de acordo com esta disposição, a legislação alemã trata a sociedade em comandita simples como uma sociedade de capitais, quando, como no caso da recorrente, o seu ou seus comanditados são uma sociedade de capitais *stricto sensu* (v. acórdão de 15 de Julho de 1982, Felicitas, n.° 3, 270/81, Recueil, p. 2771). Tal como a Comissão refere, esse tratamento está em consonância com a Directiva 90/605/CEE do Conselho, de 8 de Novembro de 1990, que altera as Directivas 78/660/CEE e 83/349/CEE, relativas, respectivamente, às contas anuais e às contas consolidadas, no que diz respeito ao seu âmbito de aplicação (JO L 317, p. 60), que alargou o âmbito de aplicação dessas directivas a esses tipos de sociedades.

A primeira questão

5. Com a primeira questão, pretende-se saber, em substância, se os Estados-membros podem sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital os lucros transferidos para uma sociedade de capitais por uma outra sociedade, ao abrigo de um contrato de transfe-

rência de lucros, quando as duas sociedades têm um sócio comum.

6. A sociedade em comandita recorrente alega que a directiva não autoriza a sujeição ao imposto sobre as entradas de capital nessas circunstâncias. Pretende que a perspectiva das autoridades fiscais conduz a tratamento inconsequente para efeito do imposto sobre os rendimentos ou sobre as sociedades, por um lado, e o imposto sobre as entradas de capital, por outro. Para efeitos dos primeiros impostos, é reconhecida a existência do Organschaft e os lucros não são tributados quando se encontram na posse da GmbH, mas directamente enquanto imposto sobre os rendimentos ou sobre as sociedades quando se encontram na posse dos sócios da sociedade em comandita simples. A transferência de lucros é, portanto, vista como um pagamento efectuado pela companhia a um sócio. Para efeitos do imposto sobre as entradas de capital, por outro lado, não se toma em consideração o Organschaft, e a transferência de lucros é vista como um pagamento pelos sócios (o Sr. e a Sr.ª Weber) à sociedade em comandita. O Tribunal deveria, no entender da recorrente, considerar a transferência de lucros como pagamento efectuado pela GmbH à recorrente, que é o seu sócio efectivo.

7. A Comissão adopta uma perspectiva diferente. Alega que a directiva não impede os Estados-membros de sujeitarem ao direito sobre as entradas de capital serviços ou pagamentos efectuados por uma sociedade a uma sociedade de capitais, quando as duas sociedades têm um membro comum, desde que se demonstre que, nessas circunstâncias, na realidade, é esse membro que, através da primeira sociedade, entrega o capital à segunda sociedade.

8. Embora possa acontecer que, em determinadas circunstâncias, um sócio contribua efectivamente para uma sociedade de capitais através de uma outra sociedade que controla, parece-me que não é o que se verifica no caso em apreço. A essência do contrato de Organschaft aqui em causa reside no facto de o Sr. e a Sr.ª Weber terem contribuído com as partes sociais que possuem na GmbH, ou pelo menos com os direitos que essas partes representam, para o activo social da sociedade em comandita, que assumiu o controlo financeiro e administrativo da GmbH. Em meu entender, o único elemento que podia ser sujeito ao imposto sobre as entradas de capital a que esse contrato dá origem é o aumento de capital ou do activo social da sociedade em comandita por força de uma contribuição que consistiu nos direitos representados pelas partes sociais na GmbH. Convém sublinhar que, embora a propriedade nominal das partes sociais continue a ser do Sr. e da Sr.ª Weber, o activo da sociedade em comandita foi aumentado pela transferência, para ela, dos direitos representados pelas partes sociais, em especial, pelo direito de receber lucros futuros da sociedade. Todavia, quando os lucros foram ulteriormente transferidos da GmbH para a sociedade em comandita simples, em conformidade com a cláusula de transferência de lucros do contrato de Organschaft, parece-me que os lucros aumentaram directamente para a sociedade em comandita em si mesmo e como sócio efectivo, mais do que se tivessem sido transferidos para a sociedade em comandita pelos comanditários. Assim, não me parece que uma transferência de lucros nestas circunstâncias possa ser vista como uma prestação efectuada por um sócio de uma sociedade de capitais, para efeitos do artigo 4.°, n.° 2, alínea b).

9. O ponto de vista das autoridades fiscais de que a transferência de lucros estava sujeita ao imposto sobre as entradas de capital enquanto contribuição dos comanditários apenas seria sustentável se as partes sociais

fossem consideradas como pertencendo ao património privado dos comanditários para efeitos de imposto sobre as entradas de capital. Contudo, do processo e da resposta da recorrente às questões colocadas aquando da audiência resulta que as partes sociais são consideradas como o activo social da sociedade em comandita. Fazem parte das suas contas e os lucros da GmbH são transferidos para a sociedade em comandita no seu conjunto. Parece-me que considerar as partes sociais como activo social da sociedade em comandita, para efeitos do imposto sobre as sociedades ou sobre os rendimentos, mas como activos privados dos comanditários, para efeitos do imposto sobre as entradas de capital, conduziria a resultados anormais. Seria impossível distribuir os lucros realizados pela GmbH sem serem sujeitos ao imposto sobre as entradas de capital. Isso iria contra a própria natureza do direito sobre as entradas de capital que não é um imposto sobre os lucros realizados ou distribuídos, mas um imposto sobre as reuniões de capitais. Esta análise implica igualmente um conhecimento deficiente da estrutura criada pelo contrato de Organschaft, que pode ser comparada à relação existente entre uma *holding* e a sua filial. Se os Weber tivessem criado uma outra GmbH para agir enquanto sociedade-mãe do Organschaft e tivessem transferido as partes sociais da primeira GmbH para a sociedade-mãe em troca de partes sociais nesta última, qualquer transferência posterior de lucros ao abrigo do contrato de Organschaft seria apenas uma distribuição de lucros de uma filial ao seu sócio. Do mesmo modo, no presente processo, o Sr. e a Sr.ª Weber contribuíram com os direitos resultantes das partes sociais que detêm para o activo social da sociedade em comandita, que actua como canal de distribuição de lucros, sem prejuízo dos lucros conservados no âmbito da comandita. Qualquer análise que trate a transferência de lucros da GmbH, no fim de cada período contabilístico, como um investimento de capital dos sócios na sociedade em comandita conduziria ao resultado manifestamente absurdo de o imposto sobre as entradas de capital ser devido relativamente a todos os lucros comerciais da GmbH, mesmo os distribuídos, no final das contas, aos sócios pelo Organschaft.

10. No seu despacho de reenvio, o Bundesfinanzhof refere-se ao acórdão de 28 de Março de 1990, Siegen (C-38/88, Colect., p. I-1447), no qual o Tribunal considerou que a assunção das perdas de uma filial pela sociedade-mãe, como consequência de um contrato de transferência de resultados celebrado antes da verificação dessas perdas, não aumenta o activo social da filial na acepção do artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da directiva. Esta decisão baseava-se no fundamento de que, em consequência do contrato de transferência, quaisquer perdas da filial não produziriam efeitos ao nível do seu activo social e que, portanto, a assunção dessas perdas não poderia ser vista como um aumento dos activos dessa sociedade para efeitos do artigo 4.°, n.° 2, alínea b) (v. n.° 13 do acórdão). Deve todavia sublinhar-se que o presente processo diz respeito a uma situação que é, em substância, o inverso do que se passou no processo Siegen. Como já vimos, a transferência de lucros ao abrigo do contrato de Organschaft devia ser considerada como uma transferência *de uma* sociedade de capitais *para* o seu accionista, e não o contrário. Independentemente de qualquer contrato anterior de transferência de lucros, a transacção em causa não podia dar origem a qualquer obrigação nos termos do artigo 4.°, n.° 2, alínea b).

11. É por isso que, em meu entender, devia ser respondido pela negativa à primeira questão. Daqui resulta que não é necessário responder à segunda questão.

Conclusão

12. Somos, portanto, de opinião que o Tribunal deveria responder à questão do seguinte modo:

«A alínea b) do n.° 2 do artigo 4.° da Directiva 69/335/CEE não autoriza os Estados-membros a sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital a transferência de lucros de uma sociedade para uma sociedade em comandita, ao abrigo de um contrato de transferência de lucros, quando ambas as sociedades têm um membro comum que previamente levou para o activo da sociedade em comandita os direitos representados pelas suas participações na sociedade.»