ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

16 de Junho de 2011 *

No processo C-212/10,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Polónia), por decisão de 15 de Março de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 3 de Maio de 2010, no processo

Logstor ROR Polska sp. z o.o.

contra

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: J.-C. Bonichot (relator), presidente de secção, K. Schiemann, C. Toader, A. Prechal e E. Jarašiūnas, juízes,

* Língua do processo: polaco.

advogado-geral: P. Mengozzi,
secretário: K. Malacek, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 7 de Abril de 2011,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Logstor ROR Polska sp. z o.o., por T. Konik e K. Gil, doradcy podatkowi,

— em representação do Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, por G. Pasterczyk, na qualidade de agente,

— em representação do Governo polaco, por M. Szpunar, A. Kramarczyk e A. Kraińska, na qualidade de agentes,

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

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 4.º, n.º 2, 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»).

2 Este pedido foi apresentado num litígio que opõe a Logstor ROR Polska sp. z o.o. (a seguir «Logstor ROR Polska»), com sede em Zabrze (Polónia), ao Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach (director do Serviço Fiscal de Katowice, a propósito do pagamento de um imposto denominado «imposto sobre os actos de direito civil», liquidado num acto de modificação do contrato de sociedade da Logstor ROR Polska, por empréstimos que lhe foram concedidos por uma sociedade associada.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Em conformidade com o seu primeiro considerando, a Directiva 69/335 destina-se a promover a livre circulação de capitais, considerada uma liberdade fundamental essencial à criação de um mercado interno. Com este objectivo, como resulta do sexto ao oitavo considerando, esta directiva visa harmonizar o imposto a que são sujeitas

as entradas de capitais em sociedades na União Europeia, através da criação de um imposto único sobre as reuniões de capitais, aplicável uma única vez no mercado comum, e da supressão de todos os outros impostos indirectos que apresentem as mesmas características que esse imposto único.

4 Para este efeito, os artigos 1.º a 9.º da Directiva 69/335 prevêem a cobrança de um imposto harmonizado sobre as entradas de capitais em sociedades de capitais, denominado «imposto sobre as entradas de capital».

5 Nos termos do artigo 4.º, n.º 1, da Directiva 69/335:

«Estão sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital as seguintes operações:

[…]

c) O aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie;

d) O aumento do activo de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie, remunerada não por partes representativas do capital social ou do activo, mas por direitos da mesma natureza que os dos sócios, tais como direito de voto, participação nos lucros ou no saldo de liquidação;

[…]»

6 Nos termos do artigo 4.º, n.º 2, da mesma directiva:

«Podem continuar sujeitas ao imposto sobre as entradas de capitais as operações a seguir indicadas, desde que fossem tributadas à taxa de 1 % em 1 de Julho de 1984:

[…]

c) O empréstimo contraído por uma sociedade de capitais, se o credor tiver direito a uma quota-parte dos lucros da sociedade;

d) O empréstimo contraído por uma sociedade de capitais junto de um sócio, do cônjuge ou de um filho de um sócio, bem como o empréstimo contraído junto de um terceiro, quando seja garantido por um sócio, desde que os referidos empréstimos tenham a mesma função que o aumento de capital social.

[…]»

7 Nos termos do artigo 7.º, n.ºs 1 e 2, da Directiva 69/335:

«1. Os Estados-Membros isentarão do imposto sobre as entradas de capital as operações, com excepção das referidas no artigo 9.º, que, em 1 de Julho de 1984, estivessem isentas ou fossem tributadas a uma taxa igual ou inferior a 0,50 %.

A isenção fica sujeita às condições exigíveis nessa data para a concessão da isenção ou, se for caso disso, para a tributação a uma taxa igual ou inferior a 0,50 %.

[…]

2. 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 %.»

8 O segundo e o terceiro considerando da Directiva 85/303, que fixou a redacção da Directiva 69/335 em vigor à data dos factos do processo principal, expunham:

«Considerando que os efeitos económicos do imposto sobre as entradas de capital são desfavoráveis ao reagrupamento e ao desenvolvimento das empresas; que esses efeitos são especialmente negativos na actual conjuntura, a qual exige de forma imperativa que seja dada prioridade ao relançamento dos investimentos;

Considerando que a melhor solução para atingir tais objectivos consistiria na eliminação do imposto sobre as entradas do capital; que as perdas de receitas decorrentes desta medida se afiguram, porém, inaceitáveis relativamente a alguns Estados-Membros; que se impõe, por conseguinte, deixar aos Estados-Membros a possibilidade de isentar ou de sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital, total ou parcialmente, as operações incluídas no âmbito de aplicação desse imposto, entendendo-se que a taxa de tributação aplicada deve ser única dentro de um mesmo Estado-Membro;».

9 A Directiva 69/335 foi revogada, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2009, pelo artigo 16.º da Directiva 2008/7/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais (JO L 46, p. 11).

Direito nacional

10 A República da Polónia aderiu à União Europeia em 1 de Maio de 2004.

Legislação relativa ao imposto sobre as entradas de capitais em vigor em 1 de Julho de 1984

11 A Lei de 19 de Dezembro de 1975 relativa ao imposto do selo (Dz. U n.º 45, posição 226) previa que os actos de constituição de uma sociedade por pessoas singulares ou colectivas estavam sujeitos ao imposto do selo. Um decreto do Conselho de Ministros de 16 de Maio de 1983 (Dz. U n.º 34, posição 161), que entrou em vigor em 1 de Julho de 1983, definia o objecto e a taxa deste imposto. O seu artigo 54.º, n.º 5, dispunha:

«Consideram-se também parte integrante do capital social os empréstimos concedidos pelos sócios ou accionistas, se o montante total dos empréstimos não reembolsados ultrapassar 50 % do capital social à data do empréstimo.»

12 Neste caso, a taxa do imposto era de 5 % do valor do empréstimo.

Legislação relativa ao imposto sobre as entradas de capitais em vigor entre 1 de Janeiro de 2001 e 30 de Abril de 2004

13 Entre 1 de Janeiro de 2001 e 30 de Abril de 2004, as referidas operações foram tributadas em sede de imposto sobre os actos de direito civil, com uma taxa degressiva.

14 O artigo 1.º, n.º 1, da Lei de 9 de Setembro de 2000 relativa ao imposto sobre os actos de direito civil (Dz. U n.º 86, posição 959, a seguir «Lei PCC de 2000») sujeitava ao imposto sobre os actos de direito civil os contratos de sociedade e as respectivas modificações, desde que estas implicassem uma alteração da base de incidência do imposto.

15 O artigo 1.º, n.º 3, da Lei PCC de 2000 dispunha:

«No caso de contratos de sociedade, entende-se por modificação do contrato:

[…]

4) As prestações complementares, os empréstimos concedidos à sociedade pelos sócios (accionistas) e bem assim a concessão gratuita de bens ou direitos patrimoniais por um sócio (accionista) à sociedade.»

16 O artigo 7.º, n.º 1, ponto 9, da Lei PCC de 2000 definia, em função do montante dos empréstimos, uma taxa de imposto degressiva, que variava entre 1 % e 0,5 % do montante das operações. O empréstimo em causa no litígio principal estava então sujeito à taxa de 0,5 %.

Legislação relativa ao imposto sobre as entradas de capitais em vigor entre 1 de Maio de 2004 e 31 de Dezembro de 2006

17 A Lei de 19 de Dezembro de 2003 que alterou a lei relativa ao imposto sobre os actos de direito civil (Dz. U n.º 6, posição 42) modificou a Lei PCC de 2000, exonerando deste imposto os empréstimos concedidos às sociedades de capitais pelos sócios ou

accionistas. Nos termos do artigo 9.º, n.º 10, alínea h), da Lei PCC de 2000, na sua versão codificada, em vigor a partir de 1 de Maio de 2004 (DZ. U n.º 41, posição 399):

«Estão isentos de imposto os seguintes actos de direito civil:

[…]

10) Os empréstimos concedidos […]

h) por um sócio (ou accionista) a uma sociedade de capitais;

[…]»

Legislação relativa ao imposto sobre as entradas de capitais em vigor entre 1 de Janeiro de 2007 e 31 de Dezembro de 2008

18 O artigo 9.º, n.º 10, alínea h), da Lei PCC de 2000, na versão em vigor a partir de 1 de Maio de 2004, que exonerava os empréstimos concedidos às sociedades de capitais pelos sócios ou accionistas, foi revogado a partir de 1 de Janeiro de 2007 pelo artigo 2.º, n.º 9, alínea c), terceiro travessão, da Lei de 15 de Novembro de 2006 que alterou, por um lado, a lei relativa ao imposto sobre as sucessões e doações e, por outro, a lei relativa ao imposto sobre os actos de direito civil (Dz. U n.º 222, posição 1629, a seguir «Lei PCC de 2007»).

19 Estas operações de empréstimo foram então consideradas como modificações do contrato de sociedade, nos termos do artigo 1.º, n.º 3, ponto 2, da Lei PCC de 2007, e tributadas à taxa proporcional de 0,5 %, nos termos do artigo 7.º, n.º 1, ponto 9, desta lei.

Legislação relativa ao imposto sobre as entradas de capitais em vigor a partir de 1 de Janeiro de 2009

20 A Lei de 7 de Janeiro de 2008 (DZ. U n.º 209, posição 1319) transpôs para o direito polaco a Directiva 2008/7 e exonerou do imposto sobre os actos de direito civil os empréstimos concedidos às sociedades de capitais pelos sócios ou accionistas, nos termos do seu artigo 9.º, n.º 10, alínea i).

Litígio no processo principal e questão prejudicial

21 Em 9 de Julho de 2007, a Logstor ROR Polska assinou com a sua associada Logstor Holding A/S um aditamento a um contrato de empréstimo, de 15 de Setembro de 2004, nos termos do qual o montante do empréstimo inicialmente concedido foi acrescido do montante de 2 600 000 euros, para atingir o montante de 5 233 000 euros. Em 14 de Agosto de 2007, a Logstor ROR Polska assinou com a mesma associada outro contrato de empréstimo no montante de 8 000 000 PLN.

22 Nos termos da legislação polaca em vigor à data das referidas operações de empréstimo, estas foram sujeitas ao imposto sobre os actos de direito civil.

23 Considerando que, nos termos da Directiva 69/335, tinha o direito de invocar a isenção do imposto sobre os actos de direito civil pelas operações em questão, a Logstor ROR Polska pediu à Administração Fiscal que reconhecesse que a totalidade do imposto pago era indevida.

24 Na sequência do indeferimento desse pedido e do insucesso do recurso administrativo que interpôs dessa decisão, a Logstor ROR Polska recorreu para o Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunal Administrativo Regional de Gliwice).

25 Neste contexto, o Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 4.º, n.º 2, da [Directiva 69/335] autoriza um Estado-Membro a reintroduzir, em 1 de Janeiro de 2007, um imposto sobre as entradas de capital que onere os empréstimos contraídos por uma sociedade de capitais, se o credor tiver direito a uma quota-parte dos lucros da sociedade, no caso de o Estado-Membro ter renunciado a cobrar esse imposto no dia da adesão [à União], ou seja, 1 de Maio de 2004?»

Quanto à questão prejudicial

26 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 4.º, n.º 2, da Directiva 69/335, na versão aplicável ao processo principal, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro restabeleça um imposto sobre as entradas de capitais sobre os empréstimos contraídos por uma sociedade de capitais, no caso de o credor ter direito a uma quota-parte dos lucros da sociedade, quando esse Estado-Membro tenha anteriormente renunciado à cobrança desse imposto.

27 Deve observar-se liminarmente que o Governo polaco contestou no Tribunal de Justiça a apresentação do direito nacional feita pelo tribunal de reenvio.

28 Com efeito, sustenta que não é exacto afirmar, como faz o tribunal de reenvio, que a República da Polónia tinha renunciado, à data da sua adesão à União, à cobrança do imposto sobre as reuniões de capitais respeitante a operações de empréstimo como as que estão em causa no processo principal. Segundo aquele governo, a isenção dos empréstimos concedidos às sociedades de capitais pelos seus accionistas, entre 1 de Maio de 2004 e 31 de Dezembro de 2006, tinha o objectivo de evitar uma dupla tributação do mesmo capital, a primeira vez, no momento da concessão do empréstimo pelo accionista à sociedade e, a segunda, no momento em que a parte do empréstimo não reembolsada era convertida em partes sociais.

29 O Governo polaco alega, por um lado, que, apesar de os empréstimos concedidos às sociedades de capitais pelos sócios ou accionistas terem sido exonerados do imposto sobre os actos de direito civil, entre 2004 e 2006, não estavam isentas as operações de aumento de capital resultantes da conversão desses empréstimos e, por outro, que, em sentido inverso, a Lei PCC de 2007 suprimiu a tributação dos aumentos de capital social resultantes de empréstimos de sócios ou accionistas já sujeitos ao imposto sobre os actos de direito civil, ao mesmo tempo que submetia de novo a esse imposto os empréstimos concedidos às sociedades de capitais pelos seus sócios ou accionistas.

30 A este propósito, basta anotar que não compete ao Tribunal de Justiça, no âmbito do sistema de cooperação judiciária estabelecido pelo artigo 267.º TFUE, pôr em causa ou verificar a exactidão da interpretação do direito nacional feita pelo tribunal de reenvio (v., neste sentido, acórdãos de 14 de Fevereiro de 2008, Gysen, C-449/06, Colect., p. I-553, n.º 17, e de 11 de Setembro de 2008, Eckelkamp e o., C-11/07, Colect., p. I-6845, n.º 32).

31 Por isso, o Tribunal de Justiça deve responder à questão que lhe foi submetida, com base na constatação feita pelo tribunal de reenvio, segundo a qual a República da Polónia tinha renunciado, à data da sua adesão à União, a saber, 1 de Maio de 2004, à cobrança do imposto em causa no processo principal.

32 Nos termos do artigo 4.º, n.º 2, da Directiva 69/335, certas operações podiam, «continuar sujeitas ao imposto sobre as entradas de capitais […], desde que fossem tributadas à taxa de 1 % em 1 de Julho de 1984».

33 Esta data, que é adoptada como data de referência por força do referido artigo 4.º, n.º 2, da Directiva 69/335, é igualmente válida para a República da Polónia. Com efeito, em caso de adesão, a remissão para uma data prevista no direito da União, na falta de uma disposição contrária no acto de adesão ou noutro acto de direito de direito comunitário, vale também para o Estado aderente, mesmo que esta data seja anterior à data de tal adesão (acórdão de 21 de Junho de 2007, Optimus – Telecomunicações, C-366/05, Colect., p. I-4985, n.º 32). Ora, relativamente à República da Polónia, não há, a este respeito, uma previsão diferente no acto relativo às condições da sua adesão à União Europeia, nem em nenhum outro acto do direito da União.

34 Na medida em que as operações de empréstimo como as que estão em causa no processo principal estavam sujeitas, à data de 1 de Julho de 1984, a uma tributação nos termos do artigo 4.º, n.º 2, da Directiva 69/335, a República da Polónia podia, por conseguinte, no momento da sua adesão à União, decidir continuar a sujeitar este tipo de operações ao imposto sobre as entradas de capitais.

35 Mas, depois de, como se conclui da análise do direito nacional feita pelo tribunal de reenvio, ter renunciado a ele à data da sua adesão à União ou após essa data, não podia, posteriormente, decidir restabelecer essa tributação.

36 Com efeito, o artigo 4.º, n.º 2, da Directiva 69/335, que remete para a noção de continuidade, deve ser interpretado à luz do objectivo de limitar ou mesmo suprimir o imposto sobre as entradas de capitais, enunciado no terceiro e quarto considerandos da Directiva 85/303. À luz desse objectivo, resulta claramente do referido terceiro considerando que só em razão de dificuldades orçamentais com que seriam confrontados, caso suprimissem o imposto sobre as entradas de capitais, é que os Estados-Membros que não renunciaram à sua cobrança podiam manter esse imposto.

37 A expressão «podem continuar sujeitas ao imposto sobre as entradas de capitais», constante do artigo 4.º, n.º 2, da Directiva 69/335, deve assim ser interpretada no sentido de que implica que, para poderem continuar a ser sujeitas pelos Estados-Membros ao imposto sobre as entradas de capitais, as operações referidas no n.º 2 deviam não apenas ser tributáveis, na acepção dessa disposição, por força do direito nacional em vigor em 1 de Julho de 2004, mas também ter continuado sujeitas a essa tributação. Em caso contrário, o Estado-Membro não poderia provar uma perda de receitas que necessitasse da manutenção do imposto sobre as entradas de capitais.

38 A referência à data de 1 de Julho de 1984 feita no artigo 4.º, n.º 2, da Directiva 69/335 não pode, por isso, constituir, para os Estados-Membros que, nessa data, submetessem as operações em causa ao imposto sobre as entradas de capitais, uma autorização para restabelecerem esse imposto depois de terem renunciado a ele, o que seria contrário a essa disposição e ao objectivo prosseguido pela referida directiva, de limitar ou mesmo suprimir o referido imposto.

39 Resulta do exposto que um Estado-Membro que tenha renunciado a sujeitar certas operações a um imposto sobre as entradas de capitais, nos termos do artigo 7.º, n.º 2, da Directiva 69/335, posteriormente a 1 de Julho de 1984, não pode restabelecer esse imposto sobre as mesmas operações.

40 Por consequência, deve responder-se à questão colocada que o artigo 4.º, n.º 2, da Directiva 69/335 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro restabeleça um imposto sobre as entradas de capitais sobre os empréstimos contraídos por uma sociedade de capitais, no caso de o credor ter direito a uma quota-parte dos lucros da sociedade, quando esse Estado-Membro tenha anteriormente renunciado à cobrança desse imposto.

Quanto às despesas

41 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 (Quarta Secção) declara:

O artigo 4.º, n.º 2, 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, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro restabeleça um imposto sobre as entradas de capitais sobre os empréstimos contraídos por uma sociedade de capitais, no caso de o credor ter direito a uma quota-parte dos lucros da sociedade, quando esse Estado-Membro tenha anteriormente renunciado à cobrança desse imposto.

Assinaturas