CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL ANTONIO TIZZANO

apresentadas em 10 de Janeiro de 2002 [1]

1. Por decisão de 16 de Dezembro de 1999, o Verwaltungsgerichtshof (Áustria) submeteu ao Tribunal de Justiça uma questão prejudicial, nos termos do artigo 234.° CE, relativa à 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] (a seguir «directiva»). A questão, no essencial, respeita à possibilidade de cobrar um imposto sobre as entradas de capital na acepção da directiva, no momento da transformação de uma sociedade de pessoas em sociedade de capitais, quando as referidas entradas já foram sujeitas a um imposto análogo antes da entrada em vigor da directiva.

Enquadramento normativo

Direito comunitário

2. O regime dos impostos indirectos sobre a reunião de capitais consta, a nível comunitário, da directiva, que visa promover a livre circulação de capitais com o objectivo de criar uma união económica com características análogas às de um mercado interno (primeiro considerando). Tal objectivo pressupõe, em concreto, que a aplicação do imposto em causa «aos capitais reunidos no âmbito de uma sociedade só pode ocorrer uma única vez, no mercado comum, e que esta tributação, a fim de não perturbar a circulação dos capitais, deve ser de nível idêntico em todos os Estados-Membros» (sexto considerando). Para alcançar este fim, a directiva prevê, portanto, uma harmonização do referido imposto, tanto no que respeita à sua estrutura como às taxas aplicáveis (sétimo considerando), e a supressão dos impostos indirectos com características idênticas (oitavo considerando).

3. Em conformidade com os objectivos enunciados, o artigo 1.° da directiva dispõe que «[o]s Estados-Membros cobrarão um imposto sobre as entradas de capital nas sociedades, harmonizado nos termos» da referida directiva. O que se deve entender por «sociedade de capitais» e quais são as operações sujeitas ao «imposto sobre as entradas de capital» é a seguir definido pelos artigos 3.° e 4.°

1 — Língua original: italiano.
2 — JO L 249, p. 25; EE 09 F1 p. 22.

4. Na acepção do artigo 3.°, n.° 1, são, em particular, consideradas sociedades de capitais:

a) As sociedades que nos Estados-Membros sejam designadas por «sociedades por acções», «sociedades em comandita por acções» ou «sociedades por quotas»;

«b) Toda e qualquer sociedade, associação ou pessoa colectiva cujas partes representativas do capital social ou do activo sejam susceptíveis de serem negociadas em bolsa;

c) Toda e qualquer sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos, cujos membros tenham o direito de ceder sem autorização prévia as respectivas partes sociais a terceiros e apenas sejam responsáveis pelas dívidas da sociedade, associação ou pessoa colectiva até ao limite da respectiva participação.»

5. O n.° 2 deste artigo, contudo, precisa que «[p]ara 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».

6. Quanto às operações tributadas, o artigo 4.°, n.° 1, refere que estão sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital as seguintes operações:

«a) A constituição de uma sociedade de capitais;

b) A transformação em sociedade de capitais de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva que não seja sociedade de capitais;

[...]»

O n.º 3 do artigo esclarece, contudo, que «[n]ão se considera constituição, na acepção da alínea a), n.º 1, [...] [a] transformação de uma sociedade de capitais numa sociedade de capitais de tipo diferente;».

7. Com a finalidade de garantir a harmonização efectiva neste domínio e evitar fenómenos de dupla tributação, o artigo 10.º da directiva dispõe que, «[a]lém do imposto sobre as entradas de capital, os Estados-Membros não cobrarão, no que diz respeito às sociedades, associações ou pessoas colectivas com fins lucrativos, qualquer imposição, seja sob que forma for:

a) Em relação às operações referidas no artigo 4.º;

b) Em relação às entradas de capital, empréstimos ou prestações, efectuadas no âmbito das operações referidas no artigo 4.º;

c) Em relação ao registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica».

8. Por último, recorde-se que, em relação à liquidação do imposto, o artigo 6.º da directiva, expressamente referido na decisão de reenvio, prevê, no n.º 1, que «[o]s Estados-Membros podem excluir da matéria colectável, determinada nos termos do artigo 5.º, o montante da entrada efectuada por um sócio, responsável ilimitadamente pelas obrigações de uma sociedade de capitais, bem como a quota-parte desse sócio no activo da sociedade».

O n.º 2 precisa que, quando um Estado-Membro faz uso da faculdade prevista no n.º 1, fica sujeita ao imposto sobre as entradas de capital «toda e qualquer operação pela qual a responsabilidade de um sócio se limite à sua participação no capital social, designadamente quando a limitação

da responsabilidade resulte da transformação da sociedade de capitais em sociedade de capitais de tipo diferente.»

Regulamentação nacional

9. Como se refere na decisão de reenvio, antes da adesão da Áustria à Comunidade, o § 5 da Kapitalverkehrsteuergesetz (a seguir «KVG») considerava sociedade de capitais «as sociedades anónimas, as sociedades em comandita por acções, as sociedades de responsabilidade limitada [...] as associações de pessoas com fins lucrativos, cujos associados assumam a responsabilidade pelas dívidas apenas na parte proporcional à sua participação e possam ceder a sua participação a terceiros».

10. Ainda antes da adesão da Áustria à Comunidade, o § 33 TP 16, n.° 1, alínea b), da Gebührengesetz (a seguir «GebG») previa um imposto sobre os actos jurídicos a que estavam sujeitos, em caso de afectação de bens, «os actos constitutivos de sociedades, excluídos os respeitantes a sociedades de capitais na acepção da lei relativa ao imposto sobre a transferência de capitais, através dos quais duas ou mais pessoas se obrigam a prosseguir uma actividade lucrativa». A taxa deste imposto correspondia a 2% do valor da entrada ou do seu aumento, no mínimo de 800 ATS.

11. Com a adesão da Áustria à Comunidade, foram introduzidas alterações importantes na matéria. Basta sublinhar que, a partir de 1 de Janeiro de 1995, foi abolido o imposto previsto no § 33 TP 16, n.° 1, alínea b), da GebG e foi alterada a definição de «sociedade de capitais». O § 4, n.° 1, da KVG, na redacção em vigor a partir dessa data, classifica, de facto, como tais as «sociedades por acções» e as «sociedades de responsabilidade limitada», a que são equiparadas, na acepção do n.° 2, as «sociedades em comandita» e as «sociedades em comandita com volume de negócios limitado» «nas quais uma sociedade de capitais pertence ao número dos sócios de responsabilidade ilimitada».

12. No que respeita ao imposto sobre as entradas de capital nas sociedades de capitais, há que referir que, na acepção do § 2, n.° 1, primeiro parágrafo, da KVG (na redacção em vigor a partir de 1 de Janeiro de 1995), está sujeita a tal imposto «a aquisição de direitos sociais numa sociedade de capitais de direito interno pelo primeiro adquirente». Para aplicação da referida disposição, por outro lado, a Áustria fez uso da faculdade prevista no artigo 6.°, n.° 1, da directiva, de excluir

da matéria colectável o montante da entrada efectuada por sócios responsáveis ilimitadamente pelas obrigações sociais (§ 5, n.° 1, da KVG).

momento, a Palais passou a ser considerada uma sociedade de capitais na acepção do referido § 4, n.° 2, da KVG. Assim, por este motivo, por decisão provisória de 25 de Julho de 1996, o Finanzamt (Administração Fiscal) considerou que, na sequência da operação descrita, os sócios comanditários da Palais adquiriram pela primeira vez direitos sociais numa sociedade de capitais e, consequentemente, liquidou um imposto sobre as entradas destes sócios, nos termos do § 2, n.° 1, da KVG.

Matéria de facto e tramitação processual

13. A Palais am Stadtpark Hotelbetriebs GmbH & Co KG (a seguir «Palais») é uma sociedade de direito austríaco constituída em 1982 sob a forma de «sociedade em comandita simples» com o objecto social de administração duma empresa hoteleira. Não sendo uma sociedade de capitais na acepção da regulamentação então em vigor, o acto de constituição foi regularmente tributado nos termos do § 33 TP 16, n.° 1, alínea b), da GebG.

16. A 26 de Agosto do mesmo ano, a Palais apresentou um recurso contra esta decisão, alegando a sua incompatibilidade com a directiva. Com efeito, em sua opinião, uma vez que as entradas dos sócios comanditários já tinham sido tributadas por força do § 33 TP 16 da GebG, a nova tributação consistiria numa forma de «dupla tributação» proibida pelo artigo 10.° da directiva.

14. Em Março de 1994, a Palais foi transformada em «sociedade em comandita com volume de negócios limitado». Esta transformação não resultou, todavia, na sua transformação em sociedade de capitais na acepção do norma nacional em vigor.

17. Por decisão de 23 de Setembro de 1996, a autoridade fiscal de primeira instância negou provimento ao recurso, considerando que o imposto previsto no § 33 TP 16 da GebG não podia ser equiparado a um imposto sobre as entradas de capital e que, no caso em apreço, não se verificava, portanto, uma situação de «dupla tributação». Desta opinião foi também a autoridade fiscal de segunda instância, que, por decisão de 3 de Setembro de 1997, negou provimento ao recurso interposto pela Palais, com a fundamentação adicional de que, no caso em apreço, não se verificava, de modo nenhum, uma situação de «dupla tributação» proibida pela directiva, uma vez que o imposto previsto no § 33 TP 16

15. Por acto de 17 de Maio de 1996, os sócios comanditados da Palais cederam as suas participações a uma sociedade de responsabilidade limitada, a Rudolf Hinteregger GmbH, que se tornou a única sócia pessoal e ilimitadamente responsável pelas obrigações sociais. A entrada desta sociedade de capitais como sócio ilimitadamente responsável significou que, a partir daquele

da GebG tinha sido aplicado antes da adesão da Áustria à Comunidade.

18. Em 22 de Outubro de 1997, esta última decisão foi impugnada pela Palais perante o Verwaltungsgerichtshof, que, por decisão de 16 de Dezembro de 1999, decidiu submeter ao Tribunal de Justiça a presente questão prejudicial. Na decisão de reenvio, este órgão jurisdicional confirmou que a entrada da Rudolf Hinteregger GmbH como sócio comanditado da Palais significava a equiparação desta última a uma sociedade de capitais: desta forma, na acepção da regulamentação nacional, os sócios comanditários da Palais realizaram uma «primeira aquisição de direitos sociais numa sociedade de capitais» tributável em imposto sobre as entradas de capital por força do § 2, n.° 1, primeiro parágrafo, da KVG. O Verwaltungsgerichtshof sublinhou, contudo, que, no momento da constituição da Palais, as referidas entradas já tinham sido sujeitas ao imposto previsto no § 33 TP 16 da GebG, na sua opinião, equiparável a um imposto sobre entradas de capital, e, portanto, expressou sérias dúvidas sobre a compatibilidade desta forma de «dupla tributação» com a directiva. Quanto ao facto de a primeira tributação ser anterior à adesão da Áustria à Comunidade, na decisão sustenta-se que, no caso em apreço, não se trata de aplicar retroactivamente a directiva, mas antes de assumir esta tributação como um dado de facto e evitar uma segunda tributação sobre as mesmas entradas de capital como consequência da entrada em vigor da directiva. Com a finalidade de afastar qualquer dúvida sobre a compatibilidade do imposto controvertido com o direito comunitário, o juiz austríaco decidiu submeter o problema ao Tribunal de Justiça nos termos do artigo 234.° CE, tendo apresentado a seguinte questão:

«As disposições 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, de 3 de Outubro de 1969, p. 25; EE 09 F1 p. 22), e em especial o seu artigo 6.°, devem ser interpretadas no sentido de que é vedado a um Estado-Membro cobrar o imposto sobre as entradas de capital sobre as entradas de sócios comanditários numa sociedade em comandita quando ingressa na sociedade como comanditada uma sociedade de responsabilidade limitada, quando o capital social sobre o qual deve incidir o imposto já foi sujeito a uma imposição como a referida no § 33 TP 16, n.° 1, alínea b), da Gebührengesetz 1957, BGBl 629/1994, antes da entrada em vigor da Directiva 69/335/CEE?»

19. No processo no Tribunal de Justiça, intervieram a República da Áustria e a Comissão, as quais sugeriram responder negativamente à questão do Verwaltungsgerichtshof. Ambas consideram que o imposto previsto no § 33 TP 16 da GebG, na medida em que apenas é aplicável às sociedades de pessoas, não pode ser considerado um *imposto sobre as entradas de capital nas sociedades de capitais* e não entra, portanto, no campo de aplicação da directiva. O Governo austríaco sustenta, por outro lado, que, estando estreitamente ligado à elaboração de actos jurídicos, o imposto em questão não apresenta as características próprias de um imposto

sobre as entradas de capital e não pode, portanto, ser tido em consideração para efeitos da proibição de «dupla tributação», nos termos do artigo 10.° da directiva.

Apreciação jurídica

20. Com a questão prejudicial submetida ao Tribunal de Justiça, o juiz *a quo* pretende, na prática, saber se a directiva permite a aplicação de um imposto sobre as entradas de capital no caso da transformação de uma sociedade em comandita com volume de negócios limitado em sociedade de capitais (devido à entrada de uma sociedade de capitais como sócio comanditado), se, no momento da constituição desta sociedade (antes da entrada em vigor da directiva), tiver sido aplicado um imposto do tipo do previsto no § 33 TP 16 da GebG.

21. Há que precisar, por outro lado, que, apesar de a questão fazer referência, «em especial», ao artigo 6.° da directiva, na realidade, não é esta disposição que é pertinente. Como anteriormente assinalei, de facto, este artigo autoriza qualquer Estado-Membro a excluir da matéria colectável o montante das entradas dos sócios ilimitadamente responsáveis pelas obrigações de uma sociedade de capitais (n.° 1), impondo, neste caso, que fiquem sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital determinadas operações, entre as quais «toda e qualquer operação pela qual a responsabilidade de um sócio se limite à sua participação no capital social» (n.° 2). No caso em apreço, contudo, como referiu a Comissão, não se discute a decisão da República da Áustria de fazer uso da faculdade prevista no n.° 1 do referido artigo, nem a eventual realização de uma das operações constantes no n.° 2. Da decisão de reenvio e da questão prejudicial resulta claramente, pelo contrário, que, no presente caso, se discute a alegada violação da proibição de «dupla tributação» prevista no artigo 10.° da directiva. É, portanto, a esta última disposição que se deve fazer referência na apreciação da presente questão.

22. A este respeito, recordo que o Tribunal de Justiça já declarou que «[o] artigo 10.° da directiva, à luz do seu último considerando, proíbe nomeadamente os impostos indirectos que tenham as mesmas características de um imposto sobre entradas de capital. Estão assim em causa, entre outros, os impostos que, sob qualquer forma, sejam devidos pela constituição de uma sociedade de capitais e pelo aumento do seu capital [artigo 10.°, alínea a)], ou pelo registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade possa estar sujeita em consequência da sua forma jurídica [artigo 10.°, alínea c)]. Esta última proibição justifica-se pelo facto de, apesar de os impostos em causa não incidirem sobre as entradas de capital enquanto tais, são no entanto cobrados em virtude das formalidades ligadas à forma jurídica da sociedade, isto é, à forma jurídica do instru-

mento utilizado para a reunião dos capitais, de forma que a sua manutenção poderia pôr igualmente em causa os objectivos prosseguidos pela directiva» [3].

23. Na presente situação, como já se referiu, o juiz *a quo* parece considerar que o imposto sobre as entradas de capital aplicado no momento da transformação da Palais em sociedade de capitais (por força da entrada da Rudolf Hinteregger GmbH como sócio comanditado) é incompatível com o artigo 10.° da directiva, porque, no acto de constituição da sociedade, esta já tinha sido sujeita a imposto nos termos do § 33 TP 16 da GebG. O juiz de reenvio chegou a esta conclusão partindo das seguintes premissas: por um lado, que, sendo cobrado pela elaboração de um acto jurídico, este último imposto apresenta as características de um imposto sobre as entradas de capital [4]; por outro, que a proibição de «dupla tributação» do artigo 10.° da directiva se aplica também no caso de o primeiro «imposto» ter sido cobrado antes da entrada em vigor da directiva.

24. A solução proposta pelo juiz nacional não me parece, contudo, convincente. Mesmo assumindo como correctas as duas premissas nas quais se baseia, na verdade, não concordo, de modo nenhum, que no caso em apreço se verifique uma violação do artigo 10.° da directiva; não considero, em linhas gerais, que esta disposição se oponha à aplicação de um imposto sobre as entradas de capital, no momento da transformação de uma sociedade de pessoas em sociedade de capitais, mesmo quando um imposto análogo já tenha sido cobrado no acto de constituição da sociedade de pessoas.

25. Para tanto, refira-se, antes de mais, que, entre as operações sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital, o artigo 4.° da directiva prevê expressamente «[a] transformação em sociedade de capitais de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva que não seja sociedade de capitais». Não se pode, portanto, pôr em dúvida que uma operação que determine a referida transformação deve, em princípio, ser sujeita a imposto sobre as entradas de capital, tal como previsto no artigo 4.° da directiva.

26. Posto isto, cabe agora apreciar se, apesar disso, a aplicação desta imposição é excluída, por força do artigo 10.°, nos casos em que, no acto de constituição da sociedade de pessoas, tenha já sido cobrado um imposto análogo sobre as entradas de capital. Para responder a esta questão, na minha opinião, há que considerar que, como resulta claramente do seu artigo 1.°, a directiva tem por objecto a harmonização do «imposto sobre as entradas de capital nas sociedades», determinando a nível comunitário a estrutura e as taxas aplicáveis. A opção de limitar o âmbito da harmonização comunitária do imposto sobre as entradas de capital *às sociedades de capitais* baseia-se, provavelmente, na

3 — Acórdão de 2 de Dezembro de 1997, Fantask e o. (C-188/95, Colect., p. I-6783, n.° 21); no mesmo sentido, v. acórdão de 11 de Junho de 1996, Denkavit Internationaal e o. (C-2/94, Colect., p. I-2827, n.° 23).

4 — A este respeito, o juiz cita os acórdãos do Tribunal de Justiça de 20 de Abril de 1993, Ponente Carni e Cispadana Costruzioni (C-71/91 e C-178/91, Colect., p. I-1915); Fantask e o., já referido; e de 5 de Março de 1998, Solred (C-347/96, Colect., p. I-937).

consideração de que os capitais reunidos no âmbito destas sociedades podem circular facilmente na Comunidade: por conseguinte, era a essas sociedades que era necessário fazer referência para «promover a livre circulação de capitais» com o objectivo de «criar uma união económica com características análogas às de um mercado interno» (primeiro considerando da directiva). Que este tenha sido o ponto de vista do legislador comunitário parece, de resto, confirmado pelo facto de que, para além das tradicionais «sociedades por acções», «sociedades em comandita por acções» e «sociedades por quotas» [artigo 3.°, alínea a)], o conceito de «sociedades de capitais» na acepção da directiva compreende modelos associativos destinados a permitir ou a facilitar a circulação das partes sociais, tais como:

— «Toda e qualquer sociedade, associação ou pessoa colectiva cujas partes representativas do capital social ou do activo sejam susceptíveis de serem negociadas em bolsa» [artigo 3.°, alínea b)];

— e «Toda e qualquer sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos, cujos membros tenham o direito de ceder sem autorização prévia as respectivas partes sociais a terceiros e apenas sejam responsáveis pelas dívidas da sociedade, associação ou pessoa colectiva até ao limite da respectiva participação» [artigo 3.°, alínea c)].

27. É verdade que o âmbito de aplicação da directiva (circunscrito ao imposto sobre as entradas de capital nas sociedades de capitais) é indirectamente ampliado pelo artigo 3.°, n.° 2, segundo o qual «[p]ara aplicação da presente directiva, é equiparada às sociedades de capitais toda e qualquer outra sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos». E, além disso, o segundo período desta disposição precisa que «um Estado-Membro pode não a considerar como tal, para efeitos de cobrança do imposto sobre as entradas de capital». Assim, sempre que um Estado-Membro decidir não considerar como «sociedade de capitais» determinada sociedade, associação ou pessoa colectiva, o imposto sobre as entradas de capital numa destas entidades não entra no âmbito de aplicação da directiva e pode, portanto, ser livremente disciplinado em sede nacional.

28. Assim, se os impostos sobre as entradas em sociedades de pessoas não são harmonizados pela directiva, daí resulta que estes — como sublinharam quer a Comissão quer a República da Áustria — não podem ser tomados em consideração para efeitos de «dupla tributação» nos termos do artigo 10.° Com efeito, já referi que esta disposição «proíbe nomeadamente os impostos indirectos que tenham as mesmas características de um imposto sobre entradas de capital», na suposição de que «a sua manutenção poderia pôr [...] em causa os objectivos prosseguidos pela directiva»; esta pretendeu, assim, impedir que os Estados-Membros contornassem as disposições que harmonizam o imposto sobre *as entradas de capital nas sociedades de capitais*, sujeitando indirectamente tais *entradas* a outros impostos com características análogas (o que poderia, por exemplo, ter como consequência que a taxa máxima

aplicável fosse substancialmente ultrapassada). Mas se o objectivo do artigo 10.° da directiva é garantir a harmonização do imposto sobre as entradas de capital nas sociedades de capitais, é evidente que a proibição constante da referida disposição respeita unicamente aos impostos que possam incidir, ainda que indirectamente, sobre *as entradas de capital nas sociedades de capitais*. Para efeitos da proibição de «dupla tributação», não podem, portanto, ser tomados em consideração os impostos sobre as *entradas nas sociedades de pessoas*, que, como já se disse, não são disciplinados a nível comunitário, mas são da competência dos Estados-Membros.

29. Desta situação resulta, em minha opinião, no que ao caso em apreço diz respeito, que, se um Estado-Membro tiver cobrado um imposto sobre as entradas no acto de constituição de uma sociedade de pessoas, o artigo 10.° da directiva não proíbe a aplicação de um novo imposto na hipótese de esta sociedade se transformar em sociedade de capitais. Nesse caso, de facto, não se verificaria qualquer forma de «dupla tributação» na acepção do artigo 10.° da directiva, tendo em conta que o imposto cobrado no acto de constituição da sociedade de pessoas não é de forma alguma relevante para efeitos deste artigo.

30. Uma confirmação indirecta do que precede resulta do facto de que, enquanto o n.° 1 do artigo 4.° da directiva impõe que se aplique o imposto sobre as entradas de capital em caso de «transformação em sociedade de capitais de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva que não seja sociedade de capitais», o n.° 3 deste artigo exclui que a «transformação de uma sociedade de capitais numa sociedade de capitais de tipo diferente» possa ser considerada uma operação tributável. Esta exclusão parece-me claramente justificada pela exigência de evitar a «dupla tributação» na acepção do artigo 10.° da directiva, dado que o imposto sobre as entradas de capital foi já cobrado, por força do artigo 4.°, n.° 1, no momento da constituição da sociedade de capitais. A referida exigência não se verifica, pelo contrário, em caso de transformação de uma sociedade de pessoas em sociedade de capitais, até porque, como já referi, os impostos sobre as entradas nas sociedades de pessoas não são disciplinados pela directiva e não relevam para os fins da proibição de «dupla tributação» nos termos do artigo 10.°

31. Esclarecido este aspecto no plano geral, parece-me agora oportuno tirar as respectivas consequências em relação ao caso em apreço, designadamente no sentido de concluir que não existe uma forma de «dupla tributação» na acepção do artigo 10.° da directiva.

32. Como já se referiu, a Palais foi constituída em 1982 sob a forma de sociedade em comandita simples e depois como sociedade de pessoas na acepção da regulamentação austríaca então em vigor; por outro lado, por esta razão, foi sujeita ao imposto previsto no § 33 TP 16 da GebG, à qual, então, apenas estavam sujeitos, em caso de afectação de bens, os actos de constituição de sociedades de pessoas. A natureza de sociedade de pessoas da Palais não se alterou, portanto, na sequência da sua transformação em sociedade em comandita com volume de negócios limitado, em Março de 1994; nem depois da adesão da Áustria à Comunidade, dado

que — em conformidade com o artigo 3.°, n.° 2, último período, da directiva — aquele país decidiu equiparar às sociedades de capitais unicamente as sociedades em comandita simples e as sociedades em comandita com volume de negócios limitado entre cujos sócios pessoalmente responsáveis existisse uma sociedade de capitais (§ 4, n.° 1, da KVG). Apenas com a entrada da Rudolf Hinteregger GmbH como único sócio comanditado é que a Palais se transformou em sociedade de capitais na acepção do § 4, n.° 1, da KVG, com a consequente aplicação do imposto controvertido.

33. É, portanto, pacífico que, no momento da cobrança do imposto previsto no § 33 TP 16 da GebG, a Palais era uma sociedade de pessoas e permaneceu como tal até depois da entrada em vigor da directiva. Assim, deve deduzir-se, à luz do que precede, que a consequente aplicação do imposto sobre as entradas de capital no momento da sua transformação em sociedade de capitais não pode ter determinado uma forma de «dupla tributação» proibida pelo artigo 10.° da directiva.

Conclusões

À luz das considerações que precedem, proponho ao Tribunal de Justiça que responda à questão prejudicial submetida pelo Verwaltungsgerichtshof nos seguintes termos:

«As disposições da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, e em especial o seu artigo 10.°, devem ser interpretadas no sentido de que não é proibido cobrar imposto sobre as entradas de capital de um sócio comanditário duma sociedade em comandita com volume de negócios limitado no momento da entrada na sociedade, como comanditada, de uma sociedade de responsabilidade limitada, quando o capital social sobre o qual deve incidir o imposto já tenha sido sujeito a um imposto como o referido no § 33 TP 16, n.° 1, alínea b), da GebG (lei sobre os impostos) 1957, BGBl 629/1994.»