ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

12 de Janeiro de 2006 *

No processo C-494/03,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), por decisão de 21 de Novembro de 2003, entrado no Tribunal de Justiça em 24 de Novembro de 2003, no processo

Senior Engineering Investments BV

contra

Staatssecretaris van Financiën,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann (relator), presidente de secção, N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič e E. Levits, juízes,

* Língua do processo: neerlandês.

advogado-geral: M. Poiares Maduro,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 26 de Maio de 2005,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Senior Engineering Investments BV, por H. T. P. M. van den Hurk e G. Weening, belasting adviseuren,

— em representação do Governo neerlandês, por H. G. Sevenster, J. van Bakel e M. de Grave, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal e A. Weimar, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 14 de Julho de 2005,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 2.º e 4.º 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), na redacção que lhe foi dada 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»), bem como do artigo 52.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.º CE).

2 Esse pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a sociedade Senior Engineering Investments BV (a seguir «Senior BV» ou «filial») ao Staatssecretaris van Financïen, relativamente à cobrança do imposto sobre as entradas de capital, na sequência de uma contribuição financeira de capital, efectuada «acima do par», pela sua sociedade-mãe, Senior Engineering Investments Ltd (a seguir «Senior Ltd» ou «sociedade-mãe»), na sua filial, Senior Engineering Trading Gesellschaft für Autozulieferteile GmbH (a seguir «Senior GmbH» ou «subfilial»).

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 Como resulta dos seus primeiro e segundo considerandos, a Directiva 69/335 destina-se a promover a livre circulação de capitais, liberdade que é considerada essencial à criação do mercado interno. A este título, tem em vista eliminar os obstáculos fiscais no domínio das reuniões de capitais, entre as quais, *inter alia*, as entradas realizadas pelos sócios ou pelos accionistas nas respectivas sociedades de capitais.

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 capital nas sociedades de capitais (a seguir «imposto sobre as entradas de capital»).

5 Nos termos do sexto considerando da Directiva 69/335, esse imposto sobre as entradas de capital é cobrado uma única vez na Comunidade e é de nível idêntico em todos os Estados-Membros.

6 Deste modo, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da referida directiva, «[a]s 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, no momento em que se efectuem essas operações».

7 O artigo 4.º da Directiva 69/335 fixa a lista das operações que os Estados-Membros podem ou devem, conforme os casos, sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital (a seguir «entradas de capital em sociedades»).

8 Assim, o artigo 4.º, n.º 1, alínea c), da mesma directiva dispõe que os Estados-Membros sujeitam ao imposto sobre as entradas de capital «[o] aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie».

9 Nos termos do n.º 2, alínea b), da mesma disposição, os Estados-Membros podem sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital «[o] aumento do activo de uma sociedade de capitais através de prestações efectuadas por um sócio [ou um accionista], 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 [ou das acções]».

10 Todavia, em conformidade com o artigo 7.º, n.º 2, da Directiva 69/335, «[o]s Estados-Membros podem isentar do imposto sobre as entradas de capital todas as operações, com excepção das referidas no n.º 1 [estando estas últimas sempre isentas] [...]».

Legislação nacional

11 O artigo 32, n.º 1, da Wet op de belastingen van rechtsverkeer (lei relativa aos impostos sobre a transmissão de direitos), de 24 de Dezembro de 1970 (Stb. 1970, n.º 611), alterada pela Lei de 13 de Dezembro de 1996 (Stb. 1996, n.º 652), dispõe que, sob a denominação de «kapitaalbelasting» (imposto sobre as entradas de capital), é cobrado um imposto sobre as reuniões de capitais representados por acções nas entidades estabelecidas nos Países Baixos.

12 Nos termos do artigo 34.º, alíneas c) e d), dessa lei, entende-se por «reunião de capitais representados por acções» «a reunião de capitais que tem como contrapartida a atribuição de títulos de participação nos lucros, títulos de fundador ou outros títulos análogos que confiram direito a participação nos lucros ou no saldo da liquidação», bem como «o pagamento em capital de um accionista ou de um detentor de acções de fruição ou de títulos de fundador, ou outros, sem que sejam expressamente atribuídos os direitos visados na alínea c)».

13 O artigo 63.º da Algemene wet inzake rijksbelastingen (lei geral tributária), de 2 de Julho de 1959 (Stb. 1959, n.º 301), contém uma norma de excepção («hardship»), com base na qual o Ministro ou o Secretário de Estado das Finanças pode, em determinados casos ou categorias de casos, corrigir injustiças desproporcionadas que se possam verificar aquando da aplicação da lei fiscal.

Medidas de aplicação

14 O órgão jurisdicional de reenvio observa que, no momento dos factos pertinentes, o Reino dos Países Baixos seguia uma política segundo a qual uma contribuição paga por uma sociedade-mãe à sua subfilial era, em princípio, considerada uma operação

tributável quer à filial quer à subfilial. Todavia, se ambas tivessem a sua sede nos Países Baixos, em aplicação da norma de excepção, apenas a subfilial era tributada.

15 O Governo neerlandês observa porém que, tratando-se de subfiliais com sede fora dos Países Baixos, o Inspecteur pode igualmente renunciar à cobrança do imposto sobre as entradas de capital a uma filial, quando já tenha sido cobrado um imposto sobre as entradas de capital à subfilial no estrangeiro.

16 Segundo o Governo neerlandês, a política seguida pelo Reino dos Países Baixos consiste sobretudo, portanto, por razões de equidade e tendo em vista evitar a dupla tributação no âmbito de um grupo de sociedades, na isenção de uma filial em todos os casos em que a subfilial já tenha sido tributada (nos Países Baixos ou no estrangeiro) e não apenas nos casos em que esta última tenha a sua sede nos Países Baixos. Com efeito, nos dois casos, a cobrança do imposto sobre as entradas de capital à filial não seria equitativa na acepção da norma de excepção.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

17 A Senior BV é uma sociedade de responsabilidade limitada de direito neerlandês, sendo a totalidade das respectivas partes sociais detida pela sociedade de direito inglês, Senior Ltd. A Senior BV detém, por sua vez, a totalidade das partes sociais da sociedade de direito alemão, Senior GmbH.

18 Em 8 de Dezembro de 1997, a sociedade-mãe, Senior Ltd, pagou à subfilial, a Senior GmbH, uma contribuição de 10 071 000 DEM (ou seja, 11 349 000 NLG).

19 Na Alemanha, essa operação não foi sujeita ao pagamento de qualquer imposto pela Senior GmbH, por este Estado-Membro, com fundamento no artigo 7.º, n.º 2, da Directiva 69/335, ter suprimido o imposto sobre as entradas de capital a partir de 1 de Janeiro de 1992.

20 Nos Países Baixos, a Senior BV foi obrigada a pagar o montante de 113 490 NLG a título do imposto sobre as entradas de capital.

21 A Senior BV interpôs, então, um recurso em que contestou a justeza dessa tributação. Tendo o Inspecteur e o Gerechtshof te's-Gravenhage negado provimento a esse recurso, a Senior BV interpôs recurso de cassação da decisão proferida pelo último.

22 Tendo dúvidas quanto à compatibilidade com o direito comunitário do regime neerlandês, que tributa, por um lado, uma sociedade (filial), a título do imposto sobre as entradas de capital, na sequência de uma contribuição paga pela sua sociedade-mãe à sua filial (subfilial), mas que isenta, por outro lado, dessa tributação uma sociedade (filial), quando a sua filial (subfilial) tiver igualmente a sua sede nos Países Baixos, o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 4.º, n.º 2, alínea b), da Directiva 69/335/CEE [...] permite que uma filial intermédia num grupo de sociedades seja sujeita ao imposto sobre as entradas de capitais relativamente a uma entrada informal de capital realizada directamente pela sociedade-mãe numa sociedade subfilial e, em caso afirmativo, quais as circunstâncias a ter em conta; é relevante, nomeadamente, que a referida filial intermédia seja, do ponto de vista económico, a verdadeira beneficiária dessa entrada directa informal de capital?

2) A liberdade de estabelecimento consagrada nas disposições conjugadas dos artigos 52.º do Tratado CE [...] e 58.º do Tratado CE (actual artigo 48.º CE) opõe-se a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro siga a prática de não sujeitar uma sociedade ao imposto sobre as entradas de capitais no que diz respeito a uma entrada directa informal de capital realizada directamente pela sua sociedade-mãe numa subfilial, filial de outra sociedade do grupo, quando a sociedade subfilial em que se realiza a entrada tenha a sua sede nesse Estado-Membro, e — partindo do princípio de que, num caso como este, a directiva permite que o imposto sobre as entradas de capitais das sociedades seja cobrado quer à referida sociedade filial quer à sociedade subfilial — é relevante que, a nível do consórcio, seja ou não cobrado mais imposto sobre as entradas de capitais das sociedades do que seria cobrado se tanto a sociedade filial intermédia como a sua subfilial tivessem a sua sede nos Países Baixos?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão: a tributação em imposto sobre as entradas de capital [artigo 4.º, n.os 1, alínea c), e 2, alínea b), da Directiva 69/335]

23 Através da sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se, nas circunstâncias como as do processo principal, a Directiva 69/335 se opõe a que um Estado-Membro tribute em imposto sobre as entradas de capital uma sociedade de capitais (filial), na sequência de uma contribuição paga pela sua sociedade-mãe à sua filial (subfilial).

24 A este respeito, há que recordar que a Directiva 69/335 prevê, nos seus artigos 1.º a 9.º, a cobrança de um imposto harmonizado sobre as entradas de capital nas sociedades.

25 Segundo a economia e a sistemática da Directiva 69/335, esse imposto sobre as entradas de capital é cobrado à sociedade de capitais destinatária da entrada em questão. Normalmente, esta é a sociedade à qual são fisicamente transmitidos os meios ou as prestações em questão. Apenas em casos excepcionais poderá suceder de outra forma, havendo que apurar a «verdadeira beneficiária» dos meios e das prestações em questão (v., designadamente, a propósito de uma entrada de capital nas filiais da sociedade que aumentou o seu capital social, acórdão de 17 de Outubro de 2002, ESTAG, C-339/99, Colect., p. I-8837, n.os 44 a 47).

26 Além disso, resulta do sexto considerando e do artigo 2.º da Directiva 69/335 que uma entrada de capitais numa sociedade é tributada uma única vez (na Comunidade) (v., neste sentido, designadamente, acórdãos de 20 de Abril de 1993, Ponente Carni e Cispadana Costruzioni, C-71/91 e C-178/91, Colect., p. I-1915, n.º 19, e de 17 de Dezembro de 1998, Codan, C-236/97, Colect., p. I-8679, n.º 27).

27 No processo principal, resulta dos factos expostos pelo órgão jurisdicional de reenvio que a contribuição em questão foi paga à subfilial (Senior GmbH) a título de entrada nela própria. Pelo contrário, nada nos factos permite afirmar que, nas circunstâncias do processo principal, se tratou de uma situação excepcional em que outra sociedade, como, por exemplo, a filial (Senior BV), devia ser considerada a «verdadeira beneficiária» da referida contribuição.

28 Há, pois, que analisar se, segundo as normas da Directiva 69/335, a contribuição em questão está sujeita ao imposto sobre as entradas de capital em relação à subfilial (Senior GmbH). Se for este o caso, essa mesma contribuição não pode, com efeito, ser tributada novamente noutra sociedade, no caso em apreço, a filial (Senior BV).

29 A esse respeito, o artigo 4.º da Directiva 69/335 define as operações que os Estados-Membros podem ou devem, consoante os casos, sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital (v., neste sentido, acórdãos de 18 de Março de 1993, Viessmann, C-280/91, Colect., p. I-971, n.º 12, e de 27 de Outubro de 1998, Agas, C-152/97, Colect., p. I-6553, n.os 19 e 20).

30 A operação em questão no processo principal, constituindo uma contribuição financeira paga por uma sociedade-mãe (Senior Ltd) à sua subfilial (Senior GmbH), pode, em princípio, ser analisada quer à luz do artigo 4.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 69/335 quer do artigo 4.º, n.º 2, alínea b), da mesma.

31 Assim, o artigo 4.º, n.º 1, alínea c), da referida directiva prevê a cobrança de um imposto sobre as entradas de capital a título do aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie.

32 O artigo 4.º, n.º 2, alínea b), da mesma directiva dispõe que os Estados-Membros podem sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital o aumento do activo de uma sociedade de capitais através de prestações efectuadas por um sócio (ou um accionista), que não impliquem o aumento do capital social, mas que sejam susceptíveis de aumentar o valor das partes sociais (ou das acções).

33 Ora, comparando essas duas disposições, há que assinalar, a exemplo do Governo neerlandês, que o «aumento do capital social», na acepção do artigo 4.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 69/335, implica o aumento formal do capital social através quer da emissão de novas partes sociais ou acções quer do aumento do valor nominal das partes sociais ou acções já existentes (v., neste sentido, quanto à natureza do capital social, acórdãos de 15 de Julho de 1982, Felicitas Rickmers-Linie, 270/81, Colect., p. 2771, n.º 15, e de 2 de Fevereiro de 1988, Dansk Sparinvest, 36/86, Colect., p. 409, n.º 13).

34 Pelo contrário, e na medida em que o activo é definido como o conjunto de todos os bens que os sócios puseram em comum e os respectivos aumentos (v., neste sentido, acórdão de 28 de Março de 1990, Siegen, C-38/88, Colect., p. I-1447, n.º 12), o «aumento do activo», na acepção do artigo 4.º, n.º 2, alínea b), da referida directiva, compreende, em princípio, qualquer forma de aumento do património social de uma sociedade de capitais. Por conseguinte, o Tribunal de Justiça qualificou de «aumento do activo», na acepção dessa disposição, por exemplo, uma transferência de lucros (v. acórdão de 13 de Outubro de 1992, Weber Haus, C-49/91, Colect., p. I-5207, n.º 10), um empréstimo sem juros (v., designadamente, acórdão de 17 de Setembro de 2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, C-392/00, Colect., p. I-7397, n.º 18), a assunção de perdas (v. acórdão Siegen, já referido, n.º 13), a renúncia a um crédito (v. acórdão de 5 de Fevereiro de 1991, Deltakabel, C-15/89, Colect., p. I-241, n.º 12).

35 No processo principal, a contribuição em questão foi efectuada «acima do par» na subfilial (Senior GmbH). Ora, na medida em que um pagamento «acima do par» não implica um «aumento do capital social», essa contribuição não é abrangida pelo âmbito do artigo 4.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 69/335.

36 A contribuição em questão é abrangida, contudo, pelo âmbito de aplicação do artigo 4.º, n.º 2, alínea b), da referida directiva.

37 Com efeito, em primeiro lugar, o pagamento da contribuição em questão «aumentou o activo» da subfilial (Senior GmbH).

38 Em segundo lugar, essa contribuição era «susceptível de aumentar o valor das partes sociais» nessa mesma sociedade. Na sequência dessa contribuição, as partes sociais da subfilial (Senior GmbH) têm, *de facto*, maior valor.

39 Em terceiro lugar, a contribuição em questão apresenta-se como uma «prestação efectuada por um sócio». Com efeito, é certo que essa contribuição foi paga, não pelo sócio da Senior GmbH (Senior BV) mas pela sociedade-mãe desta última (Senior Ltd), portanto, pelo sócio do sócio. Todavia, importa recordar que, a respeito da origem de uma entrada, o Tribunal de Justiça adoptou uma abordagem informal, fundada na sua imputação real (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Weber Haus, n.os 11 e 13; ESTAG, n.os 37 a 39 e 41; e acórdão de 17 de Outubro de 2002, Develop, C-71/00, Colect., p. I-8877, n.os 25 a 29). Ora, tendo a contribuição em questão sido paga pela sociedade-mãe (Senior Ltd) à subfilial (Senior GmbH), com vista a aumentar o valor das partes sociais nesta última, e sendo esse aumento sobretudo no interesse do seu único sócio, a saber, a Senior BV, há que concluir que a referida contribuição deve ser atribuída a esta última, isto é, à Sénior BV. Trata-se, pois, de uma «prestação efectuada por um sócio», na acepção do artigo 4.º, n.º 2, alínea b), da Directiva 69/335.

40 Daí resulta que, segundo as normas da Directiva 69/335, a contribuição em questão no processo principal está sujeita ao imposto sobre as entradas de capital em relação à subfilial (Senior GmbH).

41 Ora, dado que, em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, da Directiva 69/335, conjugado com o sexto considerando da mesma, uma entrada de capital em sociedades só pode ser tributada uma vez (na Comunidade), a referida contribuição não pode ser objecto de uma segunda tributação, desta vez, imposta à filial (Senior BV).

42 A este respeito, é pouco relevante que a contribuição em questão tenha eventualmente também aumentado o activo da filial (Senior BV). Com efeito, há que assinalar, como fez o advogado-geral no n.º 21 das suas conclusões, que tal aumento apenas pode constituir um efeito económico automático e acessório da

entrada realizada em benefício da subfilial (Senior GmbH). Esse aumento não é, pois, devido a uma segunda entrada distinta que possa, enquanto tal, ser sujeita a tributação.

43 Do mesmo modo, é pouco relevante que o Estado-Membro competente, ao abrigo do artigo 2.°, n.° 1, da Directiva 69/335, para tributar a subfilial (Senior GmbH), a saber, a República Federal da Alemanha, não tenha, na realidade, tributado essa sociedade porque o imposto sobre as entradas de capital foi suprimido nesse país a partir de 1 de Janeiro de 1992. De facto, os Estados-Membros são livres, em conformidade com o artigo 7.°, n.° 2, da Directiva 69/335, de isentar do imposto sobre as entradas de capital as entradas de capital em sociedades, sem que essa isenção tenha por consequência permitir que outro Estado-Membro as tribute. Ao invés, a Directiva 69/335 favorece e encoraja tanto as isenções pontuais do imposto sobre as entradas de capital (artigos 7.°, n.^{os} 1 e 3, 8.° e 9.°) como a sua supressão completa (artigo 7.°, n.° 2). Esta directiva não deve, pois, ser interpretada no sentido de que permite que um Estado-Membro se aproveite, para aumentar as suas receitas fiscais, da moderação fiscal de outro Estado-Membro.

44 À luz das considerações que precedem, há pois que responder à primeira questão que, nas circunstâncias do processo principal, o artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da Directiva 69/335, conjugado com o artigo 2.°, n.° 1, e o sexto considerando da mesma, se opõe a que um Estado-Membro tribute em imposto sobre as entradas de capital uma sociedade de capitais (filial), na sequência de uma contribuição paga pela sua sociedade-mãe à sua filial (subfilial).

Quanto à segunda questão: o direito à liberdade de estabelecimento (artigo 52.° do Tratado CE)

45 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não há que responder à segunda.

Quanto às despesas

46 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado no órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes com a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

Nas circunstâncias do processo principal, o artigo 4.º, n.º 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, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, conjugado com o artigo 2.º, n.º 1, e o sexto considerando da mesma, opõe-se a que um Estado-Membro tribute em imposto sobre as entradas de capital uma sociedade de capitais (filial), na sequência de uma contribuição paga pela sua sociedade-mãe à sua filial (subfilial).

Assinaturas