Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 12 de janeiro de 2012 [1]

Processo C-443/09

CCIAA di Cosenza
contra
Grillo Star Srl Fallimento

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Tribunale di Cosenza, Sezione fallimentare (Itália)]

«Diretiva 2008/7/CE — Impostos indiretos que incidem sobre as reuniões de capitais — Taxa anual devida às câmaras de comércio e indústria locais»

I — Introdução

1. O presente caso fornece ao Tribunal de Justiça a oportunidade de, no seguimento do acórdão por si proferido no processo Denkavit [2], precisar a sua jurisprudência relativa aos impostos indiretos que incidem sobre reuniões de capitais, proibidos pela Diretiva 2008/7/CE [3]. O processo principal tem por objeto uma taxa anual devida às câmaras de comércio e indústria italianas, a que se encontram sujeitas todas as empresas inscritas no registo de empresas das mencionadas câmaras.

II — Quadro jurídico

A — *Direito da União*

2. A Diretiva 2008/7 reformula a Diretiva 69/335/CEE [4]. Uma vez que esta foi substancialmente alterada diversas vezes, o Conselho decidiu, por razões de clareza, proceder à sua reformulação. Todavia, a Diretiva 2008/7 corresponde, no essencial, à diretiva antecedente.

3. O artigo 5.º da Diretiva 2008/7 tem por epígrafe «Operações não sujeitas a impostos indiretos» e determina o seguinte:

«1. Os Estados-Membros não devem sujeitar as sociedades de capitais a qualquer forma de imposto indireto sobre:

[…]

1 — Língua original: alemão.

2 — Acórdão de 11 de junho de 1996, Denkavit Internationaal e o. (C-2/94, Colet., p. I-2827).

3 — Diretiva 2008/7/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, relativa aos impostos indiretos que incidem sobre as reuniões de capitais (JO L 46, p. 11; a seguir «Diretiva 2008/7»).

4 — Diretiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de julho de 1969, relativa aos impostos indiretos que incidem sobre as reuniões de capitais (JO L 249, p. 25; EE 09 F1 p. 22).

c) Registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma atividade a que uma sociedade de capitais esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica;

[…]».

4. O artigo 6.º da Diretiva 2008/7 determina:

«1. Em derrogação ao disposto no artigo 5.º, os Estados-Membros podem cobrar os seguintes impostos e direitos:

[…]

e) Direitos com caráter remuneratório;

[…]».

B — *Direito nacional*

5. As disposições relevantes de direito italiano, na redação aplicável ao caso em apreço, previam o seguinte.

6. O artigo 2188.º, n.º 1, do código civil italiano (*Codice Civile*, a seguir «CC») instituiu um registo de empresas, no qual se devem inscrever todas as empresas do sector industrial, comercial e financeiro. A obrigatoriedade de registo abrange tanto empresários em nome individual como, por exemplo por força do artigo 2200.º do CC, sociedades de responsabilidade limitada. Esta regra aplica-se mesmo que a empresa não exerça uma atividade económica. Segundo o artigo 8.º da Lei n.º 580, de 29 de dezembro de 1993[5], o registo de empresas é gerido pelas câmaras de comércio e indústria.

7. O montante que as empresas inscritas no registo de empresas têm de pagar anualmente às câmaras de comércio e indústria é fixado por decreto ministerial. Resulta do artigo 3.º do decreto para o ano de 2009 que a taxa anual para as empresas com um volume de negócios até 100 000 euros é fixada em 200 euros. As empresas com um volume de negócios superior pagam uma taxa que corresponde a determinadas percentagens desse volume de negócios.

III — Matéria de facto, processo principal e tramitação processual no Tribunal de Justiça

8. Foi instaurado processo de falência contra a sociedade italiana Grillo Star Srl[6].

9. O órgão jurisdicional de reenvio encontra-se incumbido de fixar os créditos que oneram a massa falida da sociedade Grillo Star. A Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura Cosenza (CCIAA, câmara de comércio, indústria, artesanato e agricultura de Cosenza)[7] reclamou, para admissão ao passivo, o montante de 200 euros, correspondente à taxa anual relativa ao ano de 2009[8] que todas as empresas inscritas no registo de empresas, nos termos do artigo 2188.º do CC, têm de pagar à câmara.

5 — Lei relativa à reorganização das câmaras de comércio e indústria, GURI n.º 6, de 11 de janeiro de 1994.

6 — A seguir «Grillo Star» ou «Grillo Star, em falência».

7 — A seguir «CCIAA Cosenza».

8 — Acrescida de juros no valor de 113,39 euros.

10. O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas acerca da compatibilidade desta taxa com a Diretiva 2008/7 [9] e, por isso, suspendeu a instância, a fim de submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«Os critérios de determinação da taxa anual prevista no artigo 18.º, alínea b), da Lei n.º 580, de 29 de dezembro de 1993, indicados nos n.os 3, 4, 5 e 6 do mesmo artigo, são contrários à Diretiva 2008/7/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, relativa aos impostos indiretos que incidem sobre as reuniões de capitais, na medida em que não podem ser abrangidos pela derrogação prevista no artigo 6.º, alínea e), da mesma diretiva? Em especial:

a) Uma taxa anual cuja determinação é feita por referência às 'necessidades exigidas para a execução dos serviços que o sistema das câmaras de comércio é obrigado a prestar em todo o território nacional' é de caráter 'remuneratório'?

b) A previsão de um 'fundo de perequação' que tem por objetivo homogeneizar, em todo o território nacional, o cumprimento de todas as 'funções administrativas' atribuídas pela lei às câmaras de comércio exclui o caráter remuneratório da taxa anual?

c) A faculdade atribuída a cada câmara de comércio de aumentar num máximo de 20% o montante da taxa anual para cofinanciar iniciativas que visem o aumento da produção e a melhoria das condições económicas da área da sua competência territorial é compatível com o caráter remuneratório da referida taxa?

d) A falta de explicitação das modalidades de identificação das necessidades relativas à manutenção e atualização das inscrições e averbamentos no registo das empresas por parte das câmaras de comércio obsta a que se considere que a taxa anual tem caráter remuneratório?

e) A determinação de forma forfetária da taxa anual, sem que se preveja uma verificação 'regular' da sua adequação ao custo médio dos serviços, é compatível com o caráter remuneratório da taxa?»

11. Por decisão de 13 de setembro de 2010, o órgão jurisdicional de reenvio acrescentou duas questões ao seu pedido:

«1) A obrigação de pagamento da taxa anual às Câmaras de Comércio por uma sociedade de capitais que não exerce – e nunca exerceu – uma atividade económica e está, assim, 'inativa' é contrária à Diretiva 2008/7/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008?

2) O caráter constitutivo da inscrição no registo de empresas – inscrição que, no ordenamento jurídico italiano, está indissociavelmente ligada à aquisição de personalidade jurídica pelas sociedades de capitais – e, em consequência, o pagamento da 'taxa anual' são incompatíveis com a referida diretiva?»

12. No processo no Tribunal de Justiça apresentaram observações escritas a Grillo Star, a CCIAA Cosenza, a Áustria, a Alemanha e a Itália, bem como a Comissão Europeia. Participaram na audiência, que se realizou em 20 de outubro de 2011, a Grillo Star, a CCIAA Cosenza, a Alemanha, a Itália e a Comissão.

9 — A aplicabilidade da diretiva a esta sociedade de responsabilidade limitada resulta diretamente da inclusão da «società a responsabilità limitata» na enumeração contida no n.º 12 do anexo I da Diretiva 2008/7.

IV — Apreciação jurídica

A — *Admissibilidade do pedido de decisão prejudicial*

13. A CCIAA Cosenza, em resposta escrita a questões que o Tribunal de Justiça dirigiu aos intervenientes processuais, alegou, pela primeira vez, que o pedido de decisão prejudicial é inadmissível, dado que o órgão jurisdicional de reenvio carece de legitimidade para o apresentar. O facto de esta exceção ter sido deduzida numa fase tão avançada do processo é irrelevante, uma vez que a referida legitimidade deve ser verificada oficiosamente.

14. O processo principal tem por objeto a determinação das obrigações que recaem sobre a massa falida da sociedade Grillo Star. A CCIAA Cosenza entende que o juiz de reenvio, nesta fase do processo de falência, se limita a exercer uma função de fiscalização e de controlo. Não se encontra pendente um litígio, uma vez que nada vai ser decidido no âmbito de um processo com natureza contraditória.

15. Segundo o artigo 267.º TFUE, qualquer órgão jurisdicional de um dos Estados-Membros pode apresentar um pedido de decisão prejudicial. O conceito de órgão jurisdicional é definido autonomamente pelo direito da União. O Tribunal de Justiça desenvolveu uma série de critérios à luz dos quais a qualidade de órgão jurisdicional deve ser apreciada globalmente. Os referidos critérios exigem que se trate de um organismo independente, com origem legal, constituído com permanência e dotado de jurisdição com caráter vinculativo, que profira decisões de caráter jurisdicional no âmbito de um processo com natureza contraditória [10].

16. À luz desses critérios, o Tribunal de Justiça rejeitou pedidos de decisão prejudicial de tribunais que desempenhavam funções de autoridade administrativa no âmbito de processos de jurisdição voluntária. Estava aí em causa, por exemplo, um pedido de homologação dos estatutos de uma sociedade para fins da sua inscrição no registo [11] ou a nomeação judicial de um liquidatário «complementar» para o património remanescente de uma sociedade cujo registo tinha sido cancelado [12]. Só tem legitimidade para apresentar um pedido de decisão prejudicial o tribunal que se ocupe de um caso deste tipo em fase de recurso [13].

17. No presente processo, é inequívoco que a entidade de reenvio preenche os requisitos formais de um órgão jurisdicional de reenvio, na aceção do artigo 267.º TFUE. Contudo, é duvidoso se o processo principal tem natureza contraditória e se tem em vista a prolação de uma decisão de caráter jurisdicional.

1. Processo com natureza contraditória

18. O Tribunal de Justiça já decidiu que a exigência de um processo contraditório não é um critério absoluto [14]. O Tribunal de Justiça considerou suficiente que, num processo de fiscalização da adjudicação de contratos públicos, fossem ouvidos os intervenientes no processo que correu termos junto do serviço de controlo da adjudicação. A grande variedade de processos e a autonomia

10 — V., mais recentemente, acórdãos de 22 de dezembro de 2010, Koller (C-118/09, Colet., p. I-13627, n.º 22), e de 14 de junho de 2011, Miles e o. (C-196/09, Colet., p. I-5105, n.º 37). Durante um certo período de tempo, o Tribunal de Justiça renunciou explicitamente à exigência de o processo ter natureza litigiosa ou contraditória; v. acórdãos de 17 de maio de 1994, Corsica Ferries (C-18/93, Colet., p. I-1783, n.º 12); de 19 de outubro de 1995, Job Centre (C-111/94, Colet., p. I-3361, n.º 9); e de 15 de janeiro de 2002, Lutz e o. (C-182/00, Colet., p. I-547, n.º 13).

11 — Acórdão Job Centre (já referido na nota 10, n.º 9).

12 — Despacho de 12 de janeiro de 2010, Amiraike Berlin (C-497/08, Colet., p. I-101, n.º 19).

13 — Despacho Amiraike Berlin (já referido na nota 12, n.º 20).

14 — Acórdão de 17 de setembro de 1997, Dorsch Consult (C-54/96, Colet., p. I-4961, n.º 31).

processual nos Estados-Membros constituem razões para que o critério do processo litigioso não deva ser interpretado em termos excessivamente formais. É que, de outro modo, correr-se-ia o risco de, consoante a configuração concreta do processo nacional, se chegar, em casos materialmente iguais, a resultados arbitrários no tocante à legitimidade para a apresentação de pedidos de decisão prejudicial.

19. Embora no presente processo, como poderia indiciar a parte introdutória da decisão de reenvio prejudicial, não se defrontem formalmente duas partes, uma como demandante e outra como demandada, os intervenientes, o administrador da falência e os credores têm inequivocamente oportunidade de se pronunciar junto do órgão jurisdicional de reenvio, quer por escrito quer em audiência. Tanto a CCIAA Cosenza como a Grillo Star puderam intervir no pedido de decisão prejudicial enquanto partes no processo principal. Por isso, importa considerar que está preenchido o critério da existência de um processo com natureza contraditória.

2. Decisão de caráter jurisdicional

20. É mais difícil responder à questão de saber se o órgão jurisdicional de reenvio se limita a desempenhar neste caso uma função de autoridade administrativa ou se profere, no âmbito do processo, uma decisão de caráter jurisdicional.

21. Não se encontra na jurisprudência do Tribunal de Justiça uma definição explícita do critério «decisão de caráter jurisdicional». Porém, tem nomeadamente atribuído relevância ao facto de estar ou não em causa uma decisão suscetível de adquirir força de caso julgado [15].

22. A CCIAA Cosenza e a Grillo Star apresentaram, em audiência, declarações contraditórias quanto à força de caso julgado da decisão a proferir pelo órgão jurisdicional de reenvio. A CCIAA Cosenza negou que a decisão do juiz de reenvio seja suscetível de adquirir força de caso julgado, enquanto a Grillo Star a afirma, referindo-se-lhe em qualquer caso como «executável».

23. Independentemente da questão técnica da força de caso julgado, entendo que está em causa uma decisão com caráter jurisdicional. Isto porque, segundo as indicações não impugnadas da CCIAA, compete ao juiz no processo principal, depois de ouvir os intervenientes em audiência, fixar através de decisão fundamentada os créditos admitidos ao passivo. Esta decisão acaba por produzir efeitos, para além da quota falimentar, sobre todos os demais credores. Uma vez que a decisão do órgão jurisdicional de reenvio produz, consequentemente, efeitos jurídicos obrigatórios para além do litígio material entre os intervenientes, relativos à admissão ou não da alegada taxa ao passivo, entendo que tem caráter jurisdicional.

24. De resto, a Comissão indicou que o caráter jurisdicional da admissão ao passivo de créditos é muito controvertido na doutrina italiana. Alguns autores consideram estar aqui em causa uma atividade essencialmente administrativa, enquanto outras vozes eminentes defendem que a referida determinação dos créditos constitui uma verdadeira atividade jurisdicional. Entendo que, face a uma qualificação tão pouco clara do processo, à luz do direito nacional, o Tribunal de Justiça deve, na dúvida, partir do princípio de que existe legitimidade para a apresentação do pedido de decisão prejudicial.

25. Por fim, apresento ainda um argumento pragmático em relação a um outro ato jurídico, cuja interpretação seria influenciada em caso de negação da verificação de legitimidade para a apresentação do pedido de decisão prejudicial. Sucede que o regulamento da insolvência [16] contém disposições relativas à reclamação de créditos no âmbito do processo de insolvência. Ora, para que o Tribunal de Justiça possa interpretar estas disposições do regulamento também durante a primeira fase do

15 — V. acórdãos de 30 de junho de 2005, Längst (C-165/03, Colet., p. I-5637, n.º 26), e Dorsch Consult (já referido na nota 14, n.º 37).

16 — Regulamento (CE) n.º 1346/2000 do Conselho, de 29 de maio de 2000, relativo aos processos de insolvência (JO L 160, p. 1).

processo, é necessário que não se coloquem exigências excessivas em relação à legitimidade para a apresentação do pedido de decisão prejudicial no contexto da admissão judicial de créditos ao passivo. De resto, considerações de economia processual também justificam que se admita a apresentação do pedido o mais cedo possível, de modo a evitar a necessidade de uma tramitação ulterior no tribunal de recurso, para então ser possível a apresentação do pedido de decisão prejudicial [17].

26. Pelo exposto, o Tribunal de Justiça é competente para responder às questões que lhe foram submetidas.

B — *Resposta às questões prejudiciais*

27. As questões inicialmente apresentadas pelo órgão jurisdicional de reenvio tinham por objeto a questão de saber se a taxa anual devida às câmaras de comércio e indústria constitui um «direito com caráter remuneratório», na aceção do artigo 6.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 2008/7.

28. Porém, importa começar por esclarecer se está efetivamente em causa um imposto indireto, proibido pelo artigo 5.º da Diretiva 2008/7. Apenas se a taxa italiana em apreço constituir um tal imposto indireto é que se coloca a questão seguinte, de saber se a mesma é excecionalmente admissível, por consubstanciar um direito com caráter remuneratório. É que o artigo 6.º consagra uma norma derrogatória que apenas se aplica se a taxa controvertida, enquanto imposto indireto, estiver abrangida por uma das proibições previstas no artigo 5.º da Diretiva 2008/7 [18]. As duas questões complementares submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio referem-se também à qualificação da taxa como imposto indireto, na aceção da Diretiva 2008/7.

1. Imposto indireto na aceção do artigo 5.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2008/7

29. O que está em causa no presente processo é a proibição prevista no artigo 5.º, n.º 1, alínea c), da diretiva. Segundo esta disposição, os Estados-Membros não devem sujeitar as sociedades de capitais a qualquer forma de imposto indireto sobre o registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma atividade a que uma sociedade de capitais esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica. Logo, importa apreciar os dois critérios do artigo 5.º, n.º 1, alínea c), ou seja, importa determinar se a taxa anual constitui um imposto indireto sobre o registo ou qualquer outra formalidade [v. alínea a) *infra*] e se depende da forma jurídica da sociedade [v. alínea b) *infra*].

a) Imposto sobre o registo ou qualquer outra formalidade

30. O artigo 5.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2008/7 proíbe impostos indiretos sobre o registo ou qualquer outra formalidade que seja prévia ao exercício de uma atividade pela sociedade. Ou seja, por um lado, tem de estar em causa um registo ou qualquer outra formalidade e, por outro lado, esta tem de ser prévia ao exercício de uma atividade. Este segundo pressuposto não deve ser entendido em termos estritamente cronológicos, ou seja, não está propriamente em causa o registo ocorrer antes do exercício de uma atividade pela sociedade. Esta condição deve ser entendida no sentido de que o registo ou outra formalidade são pressupostos do início de atividade ou da capacidade de uma sociedade.

31. A questão do órgão jurisdicional de reenvio tem por objeto uma taxa que é devida todos os anos às câmaras de comércio e indústria e que deve ser paga por todas as empresas inscritas no registo de empresas.

17 — V. as conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs apresentadas em 28 de outubro de 2004 no processo Syfait e o. (C-53/03, Colet., p. I-4609, n.º 45), bem como, noutro contexto, as conclusões por mim apresentadas em 18 de julho de 2007, Tedesco (C-175/06, Colet., p. I-7929, n.º 22), e em 2 de setembro de 2010, Weryński (C-283/09, Colet., p. I-601, n.º 16).

18 — V., a este propósito, acórdão de 2 de dezembro de 1997, Fantask e o. (C-188/95, Colet., p. I-6783, n.º 20), acerca da disposição de igual teor contida na Diretiva 69/335/CEE (já referida na nota 4).

32. O Governo federal salientou, com razão, que pelo menos da primeira decisão de reenvio prejudicial não resulta se a taxa controvertida é efetivamente devida *por causa do registo* da sociedade. Só se refere expressamente na decisão de reenvio prejudicial que a taxa é devida por todas as empresas inscritas no registo de empresas. Não resulta claramente desta formulação se a inscrição no registo de empresas constitui um procedimento independente da taxa e se apenas se recorre ao registo de empresas para efeitos de determinação das entidades obrigadas ao pagamento dessa mesma taxa. Seria também imaginável que o registo de empresas funcionasse simultaneamente como registo comercial no qual as sociedades de capitais se têm de inscrever, constituindo então a taxa pressuposto da inscrição de uma sociedade no registo comercial.

33. Não obstante, parece resultar do complemento ao pedido de decisão prejudicial que pelo menos o primeiro pagamento às câmaras de comércio e indústria está relacionado com a inscrição no registo de empresas e que esta inscrição, por seu turno, constitui um pressuposto da aquisição da personalidade jurídica por uma sociedade.

34. A taxa italiana apresenta assim semelhanças com as disposições neerlandesas que foram objeto do processo Denkavit Internationaal [19]. Neste processo estava em causa uma taxa que era cobrada anualmente em virtude da inscrição de uma empresa numa câmara de comércio e indústria, sendo que esta inscrição servia igualmente como registo da sociedade de capitais proprietária da empresa. Neste caso, o registo de empresas funcionava simultaneamente como registo comercial, como também parecem prever as disposições italianas.

35. Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça partiu do princípio, sem pormenorizar, de que a taxa anual neerlandesa constituía um imposto sobre o registo, prévio ao exercício de uma atividade pela sociedade. O Tribunal de Justiça não analisou, explicitamente, se a taxa estava relacionada com a *manutenção da inscrição* da sociedade no registo e se, por conseguinte, constituía um pressuposto da sua capacidade [20]. Em particular, o Tribunal de Justiça não distinguiu entre a taxa devida pela inscrição inicial e a taxa devida anualmente, daí em diante. Numa primeira leitura, deve considerar-se que o primeiro critério do artigo 5.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2008/7 está preenchido no presente caso.

36. Contudo, importa distinguir entre a taxa devida no contexto da inscrição inicial e a taxa que tem de ser paga anualmente, daí em diante. É que no presente processo está unicamente em causa a taxa anual. A fim de se poder qualificar a taxa anual como imposto sobre o registo ou qualquer outra formalidade relacionada com o exercício de uma atividade, ter-se-ia de demonstrar que dela depende a *manutenção da inscrição* da sociedade e que constitui um pressuposto da capacidade futura da sociedade. Isto não é claro no caso em apreço.

37. A Comissão e o Governo italiano sublinharam, quando se pronunciaram acerca do primeiro pedido de decisão prejudicial, que a taxa anual para as câmaras de comércio não constitui um pressuposto da manutenção da inscrição de uma sociedade no registo de empresas. O não pagamento da taxa não conduz ao cancelamento da sociedade do registo nem a uma perda da personalidade jurídica. Neste sentido, a taxa não constituiria um pressuposto da continuidade da atividade da sociedade.

38. Porém, o complemento ao pedido de decisão prejudicial pode ser entendido no sentido de que o pagamento da taxa anual constitui um pressuposto da manutenção da existência jurídica de uma sociedade de capitais. Se for assim, a taxa anual constituiria um pressuposto da capacidade da sociedade e ficaria abrangida pelo artigo 5.º da Diretiva 2008/7, desde que a sujeição à taxa ocorra em consequência da forma jurídica da sociedade. A Grillo Star fez notar a este propósito, em audiência,

19 — Acórdão Denkavit Internationaal (já referido na nota 2).

20 — V., a este propósito, acórdão de 20 de abril de 1993, Ponente Carni e Cispadana Costruzioni (C-71/91 e C-178/91, Colet., p. I-1915, n.º 31). Entendo contudo que também se parte aí implicitamente do princípio de que o imposto em causa se destina a permitir a manutenção da inscrição da sociedade.

que no caso de falta de pagamento da taxa anual as câmaras de comércio e indústria em causa não emitiriam certas certificações das quais a empresa necessita, a fim de poder participar em negócios. Estas certificações também poderiam consubstanciar uma formalidade que constitui um pressuposto do exercício de uma atividade pela sociedade.

39. Contudo, na falta de informações mais concretas, não é possível esclarecer definitivamente esta questão. Competiria ao órgão jurisdicional de reenvio esclarecer a contradição que ora se expôs.

40. Se a taxa anual não constituir um pressuposto da atividade da sociedade, então não consubstancia, logo por esta razão, um imposto indireto na aceção do artigo 5.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2008/7. Se, pelo contrário, for um pressuposto da atividade da sociedade, já só é proibida se também for aplicada *em consequência da forma jurídica* da sociedade de capitais. É o que passo a analisar seguidamente.

b) Sujeição em consequência da sua forma jurídica

41. Para compreender este critério, importa começar por apreciar o sentido e o objetivo da diretiva. Esta diretiva pretende fomentar a livre circulação de capitais [21]. Neste sentido, o Tribunal de Justiça justificou a proibição contida no artigo 5.º da Diretiva 2008/7 pelo facto de, embora os impostos em causa não incidirem sobre as entradas de capital enquanto tais, serem no entanto cobrados em virtude das formalidades ligadas à forma jurídica da sociedade, isto é, à forma jurídica do instrumento utilizado para a reunião dos capitais, de modo que a sua manutenção correria o risco de pôr igualmente em causa os objetivos prosseguidos pela diretiva [22].

i) O acórdão Denkavit Internationaal

42. Tendo em conta o referido objetivo da Diretiva 2008/7, o Tribunal de Justiça procedeu, no acórdão Denkavit [23], à apreciação da contribuição neerlandesa sobre o registo comercial, que era devida anualmente em virtude do registo de uma empresa numa câmara de comércio e indústria, valendo esta operação igualmente como registo da sociedade de capitais que dela fosse proprietária. O registo simultâneo da sociedade de capitais não era acompanhado de um aumento da contribuição em causa.

43. O Tribunal de Justiça decidiu que a taxa neerlandesa não constituía um imposto proibido, na aceção da Diretiva 2008/7. Entendeu ser determinante a circunstância de o facto gerador da taxa consistir, nos termos da lei neerlandesa, não no registo da sociedade proprietária de uma empresa, mas no registo da própria empresa [24]. Deste modo, entendeu-se que a taxa não era aplicada em consequência da forma jurídica da sociedade, enquanto sociedade de capitais, tratando-se antes de um encargo que atingia, tendo em conta os respetivos fundos, o conjunto das entidades que participam em transações económicas.

44. O Tribunal de Justiça referiu ainda, para fundamentar a independência da taxa neerlandesa relativamente à forma jurídica da sociedade, que a sua aplicação ocorria indiferentemente de o proprietário da empresa ser uma pessoa singular ou coletiva, uma sociedade de pessoas ou uma sociedade de capitais. O facto de tanto as sociedades de pessoas como as pessoas singulares estarem sujeitas à taxa foi considerado como demonstrativo de que a tributação não ocorria em consequência da forma jurídica da sociedade de capitais.

ii) Aplicação dos critérios referidos ao caso em apreço

45. Tendo em conta estes critérios é de partir do princípio, no presente caso, de que a taxa controvertida não é aplicada em consequência da forma jurídica da sociedade de capitais.

21 — V., a título de mero exemplo, o segundo considerando da Diretiva 2008/7.

22 — Acórdão Denkavit Internationaal (já referido na nota 2, n.º 23).

23 — Já referido na nota 2.

24 — Acórdão Denkavit Internationaal (já referido na nota 2, n.º 24).

46. Na medida em que as indicações, algo incompletas, contidas na decisão de reenvio prejudicial, permitem uma tomada de posição, afigura-se que a taxa italiana partilha, no essencial, das características da taxa neerlandesa. Aplica-se a empresas, não a sociedades. Se, através da inscrição ou manutenção da inscrição no registo de empresas, se preencher simultaneamente, no caso de sociedades, a função de registo comercial, sem que isso seja acompanhado de um aumento da taxa em causa, então o regime é idêntico ao neerlandês.

47. Todos os intervenientes processuais, com exceção da Grillo Star, salientam o facto de, também segundo o direito italiano, se encontrarem sujeitas à taxa para as câmaras de comércio não apenas as sociedades de capitais, mas também as sociedades de pessoas. Entendem, por isso, que o que é determinante para a aplicação da taxa não é a forma jurídica da sociedade, mas a empresa.

48. Mas, contrariamente ao que sucedia no processo Denkavit, no qual o Tribunal de Justiça podia argumentar que, segundo o direito neerlandês, as sociedades de pessoas também se encontravam sujeitas à taxa e, portanto, não era em consequência da forma jurídica que as sociedades de capitais eram tributadas, parece que este argumento, após a nova redação da Diretiva 2008/7, não pode continuar a ser aplicado do mesmo modo.

49. É que o artigo 2.º, n.º 2, da Diretiva 2008/7, para efeitos da mesma, equipara às sociedades de capitais qualquer outra sociedade, associação ou pessoa coletiva com fins lucrativos. A Diretiva 69/335[25], que antecedeu a Diretiva 2008/7, continha no artigo 3.º, n.º 2, um regime idêntico, mas previa, além disso, a possibilidade de um Estado-Membro não considerar esta equiparação de outras sociedades com as sociedades de capitais. Por isso, afigura-se que as sociedades de pessoas já não podem ser utilizadas como termo de comparação.

50. Não obstante, isto é irrelevante no caso vertente, uma vez que, segundo o artigo 2195.º do CC, são não apenas as sociedades com fins lucrativos mas também as pessoas singulares que, enquanto empresários em nome individual, podem ser inscritas no registo de empresas italiano, ficando consequentemente sujeitas ao pagamento da taxa anual para as câmaras de comércio e indústria. A sujeição das pessoas singulares, enquanto empresários em nome individual, à taxa anual, demonstra, assim, que esta taxa anual devida às câmaras de comércio e indústria não depende da forma jurídica da sociedade, mas sim da existência de uma empresa, da qual a sociedade é proprietária.

51. Por isso, a taxa em apreço não constitui, em princípio, um imposto indireto, proibido pelo artigo 5.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2008/7.

iii) Complemento ao pedido de decisão prejudicial – obrigação de pagamento da taxa por sociedades inativas

52. Através do complemento ao pedido de decisão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio realçou ainda um outro aspeto do regime jurídico italiano. O órgão jurisdicional de reenvio submete assim a questão de saber se é compatível com o artigo 5.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2008/7 impor-se a obrigação de pagamento da taxa anual a uma sociedade que nunca exerceu uma atividade económica. O órgão jurisdicional de reenvio refere, de resto, que a Grillo Star nunca exerceu uma atividade económica.

53. Esta questão brota do entendimento do órgão jurisdicional de reenvio, segundo o qual caso se tributasse uma sociedade inativa, não se poderia afirmar, no sentido do acórdão Denkavit, ser o elemento determinante para a aplicação da taxa controvertida o registo da empresa e não da sociedade. É que no caso de uma sociedade inativa, em relação à qual não existe, por isso, uma

25 — Já referida na nota 4.

empresa, o elemento determinante para a aplicação da taxa só pode ser a própria sociedade e não a empresa. Contudo, isto não é compatível com a diretiva. Assim sendo, o ponto fulcral do complemento ao pedido de decisão prejudicial é, pois, saber se a Diretiva 2008/7 impõe a exclusão de sociedades inativas do âmbito de aplicação da taxa anual.

54. O órgão jurisdicional de reenvio parece fazer assentar a sua argumentação numa afirmação do Tribunal de Justiça, no acórdão Denkavit. Ao apreciar as disposições de direito neerlandês, o Tribunal de Justiça mencionou que a obrigação de pagamento do imposto, tal como prevista no direito neerlandês, «não se estende às sociedades ditas 'vazias', isto é, sem ativos e que portanto já não exercem qualquer atividade» [26]. Importa começar por referir, a propósito desta afirmação do Tribunal de Justiça, que não está aqui em causa um argumento determinante do acórdão. Por isso, não se afigura correto aplicá-lo acriticamente a outras situações.

55. Poder-se-ia entender a questão complementar do órgão jurisdicional de reenvio, relativa à obrigação de pagamento da taxa por parte de sociedades inativas, como reportando-se ao tratamento a conceder a sociedades-ecrã, ou seja, a sociedades que não exercem atividade, mas que, ao contrário das sociedade ditas «vazias» referidas no acórdão Denkavit, dispõem de ativos. As referidas sociedades-ecrã são constituídas com o objetivo de, no começo, não exercerem uma atividade económica, à qual só é dado início em momento posterior, por exemplo após uma alienação. A questão de saber se as sociedades-ecrã podem ser sujeitas à obrigação de pagamento da taxa é, sem dúvida alguma, interessante. Neste contexto importaria designadamente esclarecer qual o significado que deve ser atribuído à acima citada afirmação do Tribunal de Justiça e, eventualmente, se é possível extrair de outra afirmação do Tribunal de Justiça, igualmente contida no acórdão Denkavit, segundo a qual toda «a criação de uma sociedade visa em princípio a exploração de uma empresa» [27], a conclusão de que basta que uma sociedade-ecrã vise, num qualquer momento posterior - por exemplo após uma aquisição - tornar-se economicamente ativa.

56. Não partilho da argumentação da Comissão, que referiu, no presente processo, que as sociedades inativas são frequentemente utilizadas para fugir ao fisco e para lavagem de dinheiro, pelo que não haveria razão para serem merecedoras de um tratamento mais favorável. É que na minha opinião as sociedades-ecrã podem muito bem ser utilizadas para fins legítimos e, neste sentido, facilitar o exercício de liberdades fundamentais. Assim, por exemplo, pode ser mais fácil para um investidor ou empresário estrangeiro criar uma empresa noutro Estado-Membro, adquirindo para o efeito uma sociedade-ecrã, evitando assim a perda de tempo e as eventuais dificuldades relacionadas com a constituição da sociedade e a respetiva inscrição no registo.

57. Acontece, porém, que esta questão do tratamento a conceder a sociedades inativas tem, no presente caso - pelas razões que passo de seguida a expor -, natureza meramente hipotética e, por conseguinte, não deve ser respondida, uma vez que a Grillo Star não é uma sociedade inativa, neste sentido.

58. O órgão jurisdicional de reenvio, na sua decisão complementar, referiu, em termos bastante imprecisos, que a Grillo Star nunca exerceu uma atividade económica. A Comissão duvida, a justo título, que a Grillo Star nunca tenha exercido, de facto, uma atividade económica. Segundo mencionou, partindo-se do princípio de que a sociedade foi de início munida do capital social necessário à sua constituição, é dificilmente imaginável que possa ter falido, sem jamais ter exercido uma atividade económica. Partilho deste entendimento.

59. A Grillo Star esclareceu em audiência, respondendo à questão que lhe foi dirigida, que a sociedade exerceu, de certa maneira, uma atividade, mas que esta se limitou à prática de atos preparatórios ao negócio planeado. O Governo italiano referiu, a este propósito, que a Grillo Star chegou a adquirir imóveis e mercadorias com vista à abertura de um negócio hoteleiro.

26 — Acórdão Denkavit Internationaal (já referido na nota 2, n.º 29).

27 — Acórdão Denkavit Internationaal (já referido na nota 2, n.º 29).

60. Posto isto, no presente caso não se coloca a questão de saber se a Diretiva 2008/7 exige que as sociedades inativas sejam excluídas da sujeição à taxa anual, mas sim se a diretiva exige que as empresas que apenas pratiquem atos preparatórios, mas que ainda não deram início ao negócio planeado, fiquem excluídas da sujeição à taxa anual. Importa então esclarecer se no caso das sociedades que só praticam atos preparatórios, no sentido acima referido, também é possível afirmar que o elemento determinante para a sujeição à taxa anual é a empresa e não a sociedade.

61. O Tribunal de Justiça, no processo Denkavit, salientou, por um lado, como se disse já, no contexto da apreciação das disposições neerlandesas, que toda «a criação de uma sociedade visa em princípio a exploração de uma empresa». Desta forma, no entendimento do Tribunal de Justiça, o que é essencial para a sujeição ao imposto não é a atividade económica efetiva de uma sociedade. O Tribunal de Justiça toma como ponto de partida, isso sim, que o elemento determinante para a sujeição ao imposto continua a ser a empresa e não a sociedade desde que a sociedade, no momento da sua criação, vise a exploração de uma empresa.

62. Segundo referiu a Comissão, também no contexto da definição italiana do conceito de empresa o que importa não é o exercício efetivo de uma atividade económica mas sim a possibilidade de se exercer uma atividade económica. Por maioria de razão, tem então de bastar que uma sociedade pratique atos preparatórios à sua atividade económica, dando desta forma início à concretização da atividade empresarial pretendida.

63. Por outro lado, o Tribunal de Justiça chamou a atenção para o facto de a definição do conceito de empresa resultar, no tocante ao artigo 5.º da Diretiva 2008/7, do direito nacional [28]. Por este motivo, considerou improcedente a objeção segundo a qual a atividade de uma sociedade *holding*, que se limita à gestão das suas filiais, não constituiria uma atividade empresarial em sentido próprio.

64. Deste modo, também dentro desta linha se tem de entender que o legislador italiano é livre de considerar os atos preparatórios como uma atividade empresarial, para efeitos de verificação do elemento determinante para a sujeição à taxa. De acordo com esta ideia, raciocínios de ordem prática podem compelir o legislador a considerar uma tal sociedade como empresa, uma vez que pode ser difícil distinguir entre atos preparatórios e atos já inseridos dentro do objeto social, sendo que uma tal diferenciação poderia implicar uma sobrecarga administrativa significativa.

65. Estas mesmas razões obstam a que se conclua outra coisa em relação ao argumento explanado pela Grillo Star no decurso da audiência, segundo o qual pelo menos a partir da falência e da concomitante cessação da atividade económica não seria possível considerar-se a sociedade como uma empresa. Os Estados-Membros são livres de entender que existe atividade empresarial mesmo relativamente a uma sociedade cujos negócios corram economicamente mal e que por isso reduza ou mesmo cesse a sua atividade negocial.

66. Por isso, mesmo que uma sociedade só pratique atos preparatórios à execução do negócio propriamente planeado, é plausível que o elemento determinante para a sujeição à taxa seja a inscrição da empresa e não da sociedade.

67. Uma vez que no presente caso não se está perante um imposto proibido, na aceção do artigo 5.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2008/7, não é necessário apreciar o caráter remuneratório, na aceção do artigo 6.º da diretiva.

28 — Acórdão Denkavit Internationaal (já referido na nota 2, n.º 32), a propósito da Diretiva 69/335 (já referida na nota 4).

V — Conclusão

68. Tendo em conta as considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais que lhe foram submetidas pelo Tribunale di Cosenza nos seguintes termos:

«O artigo 5.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2008/7/CE do Conselho, de 12 fevereiro de 2008, relativa aos impostos indiretos que incidem sobre as reuniões de capitais, não é incompatível com uma taxa anual devida a uma câmara de comércio e indústria, a que se encontram sujeitas todas as empresas inscritas no registo de empresas e que está relacionada com uma inscrição da sociedade de capitais que condiciona a manutenção do exercício de uma atividade, se o que constituir elemento determinante para a sujeição à taxa for a inscrição da empresa e não a inscrição da sociedade de capitais, proprietária da empresa. Para este fim, os Estados-Membros são livres de considerar que as sociedades que só praticaram atos preparatórios à execução do negócio propriamente planeado também são empresas.»