ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

28 de Junho de 2007 *

No processo C-466/03,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial e um pedido de decisão prejudicial complementar nos termos do artigo 234.º CE, apresentados pelo Landgericht Baden-Baden (Alemanha), por decisões de 20 de Outubro de 2003 e de 10 de Outubro de 2005, entrados no Tribunal de Justiça, respectivamente, em 6 de Novembro de 2003 e 31 de Outubro de 2005, no processo

Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH

contra

Land Baden-Württemberg,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann (relator), presidente de secção, K. Lenaerts, E. Juhász, M. Ilešič e E. Levits, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogados-gerais: L. A. Geelhoed e seguidamente V. Trstenjak,

secretários: R. Grass, secretário, e seguidamente B. Fülöp, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 9 de Novembro de 2006,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH, por A. Feber e H. Sandweg, Rechtsanwälte,

— em representação do Land Baden-Württemberg, por K. Ehmann, M. Steindorfner e F. Mauch, na qualidade de agentes,

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

ouvidas as conclusões dos advogados-gerais nas audiências de 16 de Junho de 2005 e 8 de Março de 2007,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial e o seu complemento têm por objecto, no essencial, a interpretação dos artigos 10.º e 12.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), 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 Estes pedidos foram apresentados no âmbito de um litígio que opõe a sociedade Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH (a seguir «sociedade Reiss») ao Land Baden-Württemberg, a propósito do pagamento de emolumentos notariais pela autenticação da transferência de partes sociais de uma sociedade de responsabilidade limitada para a sociedade Reiss, tendo essa transferência sido efectuada enquanto entrada no âmbito de um aumento do capital social desta última.

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 fundamental considerada essencial para a criação de um mercado interno. Para tanto, a directiva visa eliminar obstáculos fiscais no domínio das reuniões de capitais, entre as quais, designadamente, as entradas efectuadas pelos sócios ou accionistas das 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 (a seguir «imposto sobre as entradas de capital»).

5 O artigo 4.º da Directiva 69/335 determina a lista das operações que os Estados-Membros podem ou devem, consoante os casos, submeter a esse imposto sobre as entradas de capital.

6 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».

7 Além disso, a Directiva 69/335 prevê no seu artigo 10.º, interpretado à luz do último considerando desta, a supressão das imposições que apresentem características idênticas às do imposto sobre as entradas de capital (a seguir «imposições semelhantes ao imposto sobre as entradas de capital»).

8 Assim, nos termos do artigo 10.º, alínea c), desta directiva, além 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, pelo 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 razão da sua forma jurídica.

9 No entanto, por força do artigo 12.º, n.º 1, alíneas a) e e), da Directiva 69/335:

«Em derrogação do disposto nos artigos 10.º e 11.º, os Estados-Membros podem cobrar:

a) Impostos sobre a transmissão de valores mobiliários, cobrados forfetariamente ou não;

[...]

e) Direitos com carácter remuneratório;

[...]»

10 No que respeita aos impostos sobre a transmissão de valores mobiliários, a exposição de motivos da proposta de directiva da Comissão, de 14 de Dezembro de 1964 [COM(64) 526 final], que conduziu à adopção da Directiva 69/335, explica:

«Entre os impostos [indirectos que incidem sobre os movimentos de capitais], podem distinguir-se, por um lado, os que incidem sobre as reuniões de capitais e, por outro, os que oneram as transacções de títulos. O presente projecto de directiva diz respeito aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, incluindo-se nesta categoria o imposto sobre as entradas de capital que incide sobre os capitais próprios das sociedades, o imposto do selo sobre os títulos nacionais, o imposto do selo cobrado no momento da colocação ou da emissão no mercado nacional de títulos de origem estrangeira, bem como outras imposições indirectas

com as mesmas características. Quanto aos impostos indirectos que incidem sobre as transacções de títulos, como os impostos sobre as operações de Bolsa, serão ulteriormente objecto de outro projecto de directiva. Esta proposta não lhes diz portanto respeito.»

Legislação nacional

11 O § 15, n.º 3, da lei alemã relativa às sociedades de responsabilidade limitada (Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung), de 20 de Abril de 1892 (RGBl. 1982 I p. 477, a seguir «GmbH-Gesetz»), na versão aplicável ao processo principal, prevê que «a cessão de partes sociais pelos sócios deve ser feita por contrato, celebrado por autenticação».

12 O montante dos emolumentos que podem ser cobrados pelos notários é fixado pela lei relativa às despesas processuais (Kostenordnung), de 26 de Julho de 1957 (BGBl. 1957 I, p. 960, a seguir «Kostenordnung»), na versão aplicável ao processo principal.

13 O § 32, n.º 1, da Kostenordnung prevê que o direito de base nas operações de valor até 1 000 euros se eleva a 10 euros. Este direito de base é acrescido:

— para as operações até 5 000 euros, de 8 euros por cada 1 000 euros suplementares,

— para as operações até 50 000 euros, de 6 euros por cada 3 000 euros suplementares,

— para as operações até 5 000 000 euros, de 15 euros por cada 10 000 euros suplementares,

— para as operações até 25 000 000 euros, de 16 euros por cada 25 000 euros suplementares,

— para as operações até 50 000 000 euros, de 11 euros por cada 50 000 euros suplementares,

— para as operações de valor superior a 50 000 000 euros, de 7 euros por cada 250 000 euros suplementares.

14 Por força do § 36, n.º 2, da Kostenordnung, «é cobrado o dobro do direito de base pela autenticação dos contratos».

15 No Land Baden-Württemberg, as relações internas entre os notários funcionários e a Staatskasse (Fazenda Pública) estão definidas, designadamente, na lei do *Land* relativa ao financiamento da justiça (Landesjustizkostengesetz), de 15 de Janeiro de 1993 (GBl. p. 110, a seguir «Landesjustizkostengesetz»).

16 Inicialmente esta lei previa que os notários funcionários que exercessem na jurisdição do Oberlandesgericht Karlsruhe não eram credores directos dos emolumentos devidos pela outorga de um acto notarial, mas que esses emolumentos revertiam directamente para o *Land*. Os notários funcionários beneficiavam do seu vencimento de funcionários ao qual acrescia um montante variável, correspondente a uma fracção dos emolumentos por eles arrecadados. Assim, tratando-se, por exemplo, dos emolumentos cobrados pela autenticação dos contratos mencionados no § 15, n.º 3, da GmbH-Gesetz, os notários tinham direito a 50% do montante destes emolumentos.

17 Este regime foi modificado, com efeitos retroactivos a 1 de Junho de 2002, pela Lei de 28 de Julho de 2005 (GBl. n.º 12 de 5 de Agosto de 2005, p. 580).

18 Assim, nos termos do § 10 da Landesjustizkostengesetz, conforme alterada:

«1) Os emolumentos e encargos devidos pela actividade dos notários revertem para a Fazenda Pública.

2) Os notários são credores dos emolumentos e encargos devidos pelos actos previstos no § 3, n.º 1, da lei do *Land* sobre a jurisdição voluntária [(Landesgesetz über die freiwillige Gerichtsbarkeit)], bem como dos eventuais juros nos termos do § 154a da Kostenordnung. [...]

3) Os notários recebem os emolumentos, encargos e juros referidos no n.º 2, primeiro período, [...] para além da remuneração a que têm direito nos termos da lei do *Land* relativa à remuneração dos funcionários [(Landesbesoldungsgesetz)].»

19 O § 11, n.º 1, da Landesjustizkostengesetz, conforme alterada, dispõe que a Fazenda Pública não recebe, em princípio, mais de 15% dos emolumentos que os notários funcionários do *Land* cobram pela autenticação dos actos nos termos das disposições imperativas do direito das sociedades.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

20 A sociedade Reiss decidiu, em 30 de Julho de 2002, aumentar para 100 000 euros o seu capital social através de uma entrada em espécie. Para este efeito, o sócio único desta sociedade, A. Reiss, transferiu, por acto notarial de 30 de Julho de 2002 (lavrado por um notário funcionário na jurisdição do Oberlandesgericht Karlsruhe), para a sociedade Reiss a parte social única que detinha noutra sociedade de responsabilidade limitada, a sociedade Arku Maschinenbau GmbH (a seguir «sociedade Arku»).

21 Em 4 de Novembro de 2002, o aumento do capital social da sociedade Reiss foi inscrito no registo comercial do Amtsgericht Baden-Baden. Independentemente de outras taxas, o funcionário encarregue da cobrança dos direitos exigiu à sociedade Reiss, para autenticar a transferência da parte social única para a sociedade Arku, o pagamento de emolumentos notariais no montante de 11 424 euros. Este montante foi calculado com base no valor da operação, ou seja, 3 763 443,90 euros.

22 A sociedade Reiss interpôs recurso no qual contestou esta imposição à luz do direito comunitário.

23 Tendo o Amtsgericht Baden-Baden negado provimento ao recurso, a sociedade Reiss interpôs recurso da decisão proferida por esse tribunal para o órgão jurisdicional de reenvio.

24 Nestas circunstâncias, o Landgericht Baden-Baden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 10.°, alínea c), da Directiva [69/335] também se aplica aos emolumentos relativos à autenticação notarial dum contrato de cessão de [partes sociais] numa sociedade [de responsabilidade limitada]?»

25 No âmbito da apreciação deste processo, o Tribunal de Justiça começou por decidir por despacho ao abrigo do artigo 104.°, n.° 3, do seu Regulamento de Processo. Todavia, na sequência de objecções formuladas pelo Land Baden-Württemberg, segundo o qual determinados aspectos da resposta à questão prejudicial não podiam ser claramente inferidos da jurisprudência existente, reexaminou a questão e decidiu pronunciar-se sobre o pedido de decisão prejudicial através de acórdão.

26 Por decisão de 10 de Outubro de 2005, o Landgericht Baden-Baden enviou uma questão complementar ao Tribunal de Justiça a fim de ter em conta a modificação legislativa operada pela Lei de 28 de Julho de 2005:

«Os emolumentos notariais deixam de ter a natureza de imposto na acepção da Directiva 69/335 se, apesar de o Estado renunciar à exigência da sua parte do negócio jurídico, deixando assim os emolumentos ao próprio notário funcionário — depois de deduzido um montante fixo de 15% para o Estado para compensação das despesas —, o notário continuar a ser funcionário da Administração e continuar a receber o vencimento do Estado pelo exercício de funções públicas?»

27 Por requerimento apresentado na Secretaria do Tribunal de Justiça em 16 de Março de 2007, a sociedade Reiss pediu ao Tribunal de Justiça que ordenasse a reabertura da fase oral, em aplicação do artigo 61.º do Regulamento de Processo, com vista à adopção de diligências de instrução na acepção dos artigos 45.º e seguintes do Regulamento de Processo a fim de poder apresentar prova dos factos referidos no n.º 50 das conclusões da advogada-geral V. Trstenjak.

Quanto aos pedidos de reabertura da fase oral e de adopção de diligências de instrução

28 A sociedade Reiss pretende a reabertura da fase oral a fim de que as observações da advogada-geral V. Trstenjak feitas nas suas conclusões sobre o risco económico e a responsabilidade dos notários funcionários possam ser verificadas.

29 A este respeito, há que recordar que o Tribunal de Justiça pode, oficiosamente ou por proposta do advogado-geral, ou ainda a pedido das partes, ordenar a reabertura da fase oral do processo, em conformidade com o artigo 61.º do seu Regulamento de Processo, se considerar que não está suficientemente esclarecido ou que o processo deve ser decidido com base num argumento que não foi debatido entre as partes (v. acórdãos de 19 de Fevereiro de 2002, Wouters e o., C-309/99, Colect., p. I-1577, n.º 42, e de 14 de Dezembro de 2004, Swedish Match, C-210/03, Colect., p. I-11893, n.º 25).

30 No entanto, no caso vertente, o Tribunal de Justiça, ouvido o advogado-geral, considera que dispõe de todos os elementos necessários para responder às questões submetidas. Por conseguinte, há que indeferir o pedido de reabertura da fase oral.

31 Nestas condições, há que indeferir igualmente o pedido de adopção de diligências de instrução.

Quanto às questões prejudiciais

32 Através das suas questões, que devem ser apreciadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se a Directiva 69/335 se opõe à cobrança de emolumentos notariais pela autenticação de uma transferência de partes sociais para uma sociedade, efectuada como entrada no âmbito um aumento do capital social de uma sociedade de capitais, num sistema que se caracteriza pelo facto de os notários serem funcionários e de os emolumentos reverterem, pelo menos em parte, para o Estado a fim de suportar despesas públicas.

Quanto à admissibilidade

33 Sustentando que à primeira questão deve ser dada resposta negativa, isto é, que os emolumentos em causa no processo principal não estão abrangidos pelo âmbito de aplicação da Directiva 69/335, designadamente pelo seu artigo 10.º, alínea c), o Governo do Land Baden-Württemberg considera que o órgão jurisdicional de reenvio na realidade não necessita de obter uma resposta à questão complementar e que esta é, por conseguinte, inadmissível.

34 A este respeito, recorde-se que só é possível rejeitar um pedido apresentado por um órgão jurisdicional nacional quando seja manifesto que a interpretação solicitada do direito comunitário não tem qualquer relação com a realidade ou com o objecto do

litígio no processo principal ou ainda quando o problema é de natureza hipotética e o Tribunal de Justiça não dispõe dos elementos de facto e de direito necessários para responder utilmente às questões que lhe são colocadas (v., designadamente, acórdão de 10 de Janeiro de 2006, IATA e ELFAA, C-344/04, Colect., p. I-403, n.º 24, e jurisprudência referida).

35 Ora, não é esse o caso no processo principal. Com efeito, não é manifesto que os emolumentos em causa estejam excluídos do âmbito de aplicação da Directiva 69/335 e que, consequentemente, se deva considerar que a questão complementar não tem relação com o objecto do litígio no processo principal.

36 A questão de saber se os referidos emolumentos estão ou não abrangidos pelo âmbito de aplicação da Directiva 69/335 não constitui, por outro lado, uma questão de admissibilidade, antes constituindo uma questão de mérito e é neste último âmbito que deve ser apreciada.

37 Por conseguinte, há que responder à questão complementar.

Quanto ao mérito

38 Há que examinar, em primeiro lugar, se emolumentos como os que estão em causa no processo principal constituem uma «imposição» na acepção da Directiva 69/335, seguidamente se estes emolumentos estão abrangidos pela proibição do artigo 10.º da Directiva 69/335 e, por último, sendo esse o caso, se podem estar abrangidos por uma das disposições previstas no artigo 12.º desta.

Quanto à qualificação como «imposição» na acepção da Directiva 69/335

39 Resulta da jurisprudência que, atentos os objectivos prosseguidos pela Directiva 69/335, o conceito de «imposição» na acepção desta directiva deve, em princípio, receber uma interpretação lata (v., neste sentido, acórdãos de 19 de Março de 2002, Comissão/Grécia, C-426/98, Colect., p. I-2793, n.º 25, e de 10 de Março de 2005, Optiver e o., C-22/03, Colect., p. I-1839, n.ºs 30 e 31).

40 Segundo a jurisprudência, os emolumentos notariais devem ser qualificados como «imposição» na acepção da Directiva 69/335 quando são cobrados sobre uma operação abrangida pela referida directiva por notários que são funcionários do Estado e, pelo menos em parte, revertem para o Estado a fim de suportar despesas públicas (v., neste sentido, despacho de 21 de Março de 2002, Gründerzentrum, C-264/00, Colect., p. I-3333, n.º 27; acórdãos de 30 de Junho de 2005, Längst, C-165/03, Colect., p. I-5637, n.º 37, e de 7 de Setembro de 2006, Organon Portuguesa, C-193/04, Colect., p. I-7271, n.º 17).

41 Quanto aos emolumentos em causa no processo principal, há que recordar que o Tribunal de Justiça já decidiu que essas condições estavam preenchidas no âmbito do sistema anteriormente em vigor na jurisdição do Oberlandesgericht Karlsruhe, do qual depende o Amtsgericht Baden-Baden, na qual os notários eram funcionários e os direitos cobrados pela realização de um acto notarial revertiam, em parte, para o Estado a fim de financiar as missões que lhe incumbem (v., neste sentido, despacho Gründerzentrum, já referido, n.º 28).

42 Ora, as alterações introduzidas neste sistema pela Lei de 28 de Julho de 2005 não se afiguram de molde a justificar, no processo principal, uma conclusão diferente.

43 Com efeito, por um lado, os notários continuam a ser funcionários que trabalham para o Estado. Por outro lado, continuam obrigados a entregar uma parte dos referidos emolumentos ao Estado. Além disso, esta lei precisa expressamente que os emolumentos e despesas referentes à actividade dos notários são cobrados em proveito da Fazenda Pública.

44 Esta conclusão não é infirmada pelo facto de os notários funcionários que exercem na jurisdição do Oberlandesgericht Karlsruhe se terem tornado eles próprios, com a Lei de 28 de Julho de 2005, credores dos emolumentos em causa e de a parte que devem transferir para o Estado ser relativamente moderada, ou seja, 15% do montante destes emolumentos.

45 Por um lado, nos processos que deram lugar aos acórdãos de 29 de Setembro de 1999, Modelo, dito «Modelo I» (C-56/98, Colect., p. I-6427, n.os 19 e 23), e de 21 de Setembro de 2000, Modelo, dito «Modelo II» (C-19/99, Colect., p. I-7213, n.os 19 e 23), bem como Längst e Organon Portuguesa, já referidos (v., respectivamente, n.os 41 a 43, bem como n.os 11 e 17), os emolumentos em questão eram igualmente cobrados, num primeiro momento, pelos notários funcionários, para, num segundo momento, serem, em parte, transferidos para o Estado.

46 Por outro lado, nesses processos e no processo que deu lugar ao despacho Gründerzentrum, já referido, os emolumentos em questão foram qualificados como «imposição» na acepção da Directiva 69/335 independentemente do montante da parte transferida para o Estado. Com efeito, embora se possa inferir dos factos descritos no acórdão Längst, já referido, que o Estado recebia cerca de 66% dos emolumentos, esta circunstância não foi apontada pelo Tribunal de Justiça como elemento pertinente para efeitos dessa qualificação. Do mesmo modo, nenhum dos outros acórdãos referidos precisa o montante da parte transferida para o Estado. Consequentemente, a questão do montante específico da parte a transferir para o Estado por um notário funcionário não tem, *a priori*, incidência sobre a qualificação dos emolumentos como «imposição».

47 Daqui resulta que, à luz da jurisprudência referida, emolumentos como os que estão em causa no processo principal constituem uma «imposição» na acepção da Directiva 69/335.

Quanto à proibição das imposições semelhantes ao imposto sobre as entradas de capital [artigo 10.º, alínea c), da Directiva 69/335]

48 Recorde-se, antes de mais, que o artigo 10.º da Directiva 69/335, lido à luz do último considerando desta, proíbe as imposições que apresentem as mesmas características que o imposto sobre as entradas de capital (v., 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 29, e de 11 de Junho de 1996, Denkavit Internationaal e o., C-2/94, Colect., p. I-2827, n.º 23).

49 São assim visadas no artigo 10.º, alínea c), da Directiva 69/335, designadamente, as imposições que, seja qual for a sua forma, são devidas pela matrícula ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade, a que uma sociedade pode estar sujeita em razão da sua forma jurídica.

50 Esta proibição vem juntar-se às visadas no artigo 10.º, alíneas a) e b), desta directiva, que se referem às situações descritas no artigo 4.º da directiva, e justifica-se pelo facto de que, embora estas imposições não onerem as entradas para a sociedade enquanto tais, são, no entanto, cobradas em razão das formalidades essenciais ligadas à forma jurídica da sociedade, ou seja, do instrumento utilizado para reunir capitais, pelo que a sua manutenção correria o risco de pôr igualmente em causa os objectivos prosseguidos pela referida directiva (v., neste sentido, acórdão de 15 de Junho de 2006, Badischer Winzerkeller, C-264/04, Colect., p. I-5275, n.º 19, e jurisprudência referida).

51 O Tribunal de Justiça conclui daí que o artigo 10.º, alínea c), da Directiva 69/335 deve, em princípio, ser interpretado em sentido lato no sentido de que visa não só os procedimentos formais que precedem o exercício da actividade de uma sociedade de capitais, mas igualmente as formalidades que condicionam o exercício e a prossecução da actividade dessa sociedade (v., neste sentido, acórdãos de 2 de Dezembro de 1997, Fantask e o., C-188/95, Colect., p. I-6783, n.º 22; de 5 de Março de 1998, Solred, C-347/96, Colect., p. I-937, n.º 22, e Badischer Winzerkeller, já referido, n.º 25).

52 A este respeito, importa assinalar que o Tribunal de Justiça declarou repetidas vezes que, quando uma operação realizada por uma sociedade de capitais, como, por exemplo, o aumento do seu capital social ou a modificação dos seus estatutos, ou a aquisição de bens imobiliários na sequência de uma fusão, deve, segundo o direito nacional, cumprir obrigatoriamente uma formalidade jurídica, esta formalidade condiciona o exercício e a prossecução da actividade dessa sociedade (v., neste sentido, acórdão Badischer Winzerkeller, já referido, n.os 26 e 27, e jurisprudência referida).

53 Assim, o Tribunal de Justiça declarou, por exemplo, ilícitas na acepção do artigo 10.º, alínea c), da Directiva 69/335 imposições que incidem sobre a matrícula de uma nova sociedade (acórdãos, já referidos, Ponente Carni e Cispadana Costruzioni, n.os 30 e 31, bem como Fantask e o., n.º 22), a autenticação de constituição de uma nova sociedade (despacho Gründerzentrum, já referido, n.º 30), o registo do aumento do capital social (acórdãos Fantask e o., já referido, n.º 22; de 26 de Setembro de 2000, IGI, C-134/99, Colect., p. I-7717, n.º 25, e de 21 de Junho de 2001, SONAE, C-206/99, Colect., p. I-4679, n.º 31), a autenticação de um aumento do capital social (acórdão Modelo I, já referido, n.º 26), bem como a escritura do pagamento do capital social ainda por realizar (acórdão Solred, já referido, n.º 23).

54 No processo principal, como o advogado-geral A. Geelhoed também refere nos n.os 20 a 23 das suas conclusões, os emolumentos em causa foram aplicados pela autenticação de uma transferência de partes sociais para uma sociedade (Arku), efectuada como entrada em espécie no âmbito de um aumento do capital social de uma sociedade de capitais (sociedade Reiss). A autenticação em causa comprova,

portanto, a realização de uma operação da qual depende o aumento do capital social de uma sociedade de capitais. Uma vez que estas operações de transferência de partes devem, em direito alemão, ser obrigatoriamente objecto de autenticação, esta deve ser considerada uma formalidade que condiciona o exercício e a prossecução da actividade da sociedade de capitais em questão (sociedade Reiss). Assim, a autenticação em causa constitui efectivamente uma formalidade prévia à qual está sujeita uma sociedade de capitais em razão da sua forma jurídica.

55 Daqui resulta que emolumentos como os que estão em causa no processo principal estão abrangidos pelo artigo 10.º, alínea c), da Directiva 69/335, o que implica que a sua cobrança é, em princípio, proibida.

56 Deve ainda verificar-se se tais emolumentos não estão abrangidos pelo âmbito de aplicação de uma das disposições previstas no artigo 12.º da Directiva 69/335.

Quanto à disposição que autoriza a cobrança de impostos sobre a transmissão de valores mobiliários [artigo 12.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 69/335]

57 O artigo 12, n.º 1, alínea a), da Directiva 69/335 prevê que os Estados-Membros podem cobrar impostos sobre a transmissão de valores mobiliários.

58 Ora, uma vez que o artigo 12.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 69/335 limita as proibições previstas nos artigos 10.º e 11.º desta mesma directiva, a referida disposição deve ser interpretada restritivamente e não se pode considerar extensiva a imposições diferentes dos «impostos sobre a transmissão de valores mobiliários» no sentido próprio destes termos.

59 Daqui resulta que, na medida em que os emolumentos em causa no processo principal não constituem um imposto sobre a transmissão de valores mobiliários, mas, pelo contrário, emolumentos notariais abrangidos pelo artigo 10.º, alínea c), da Directiva 69/335, não estão abrangidos pelo âmbito de aplicação do artigo 12.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 69/335.

Quanto à derrogação que autoriza os direitos com carácter remuneratório [artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335]

60 O artigo 12.º, n.º 1 alínea e), da Directiva 69/335 prevê que os Estados-Membros podem cobrar direitos com carácter remuneratório.

61 A este respeito, há que recordar que os «direitos com carácter remuneratório» são direitos cobrados pela retribuição de um serviço prestado (v., neste sentido, acórdão de 19 de Março de 2002, Comissão/Grécia, C-426/98 Colect., p. I-2793, n.º 36).

62 Consequentemente, como observou o advogado-geral A. Geelhoed no n.º 32 das suas conclusões, apenas podem ser qualificados como «direitos com carácter remuneratório» na acepção do artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335 retribuições cujo montante seja calculado com base no custo do serviço prestado. Ao invés, uma retribuição cujo montante não tem qualquer relação com o custo desse serviço específico ou seja calculado não em função do custo do serviço de que essa remuneração é a contrapartida mas em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento da Administração deve ser considerada uma imposição proibida por força dos artigos 10.º e 11.º desta directiva (v., neste sentido, acórdão Ponente Carni e Cispadana Costruzioni, já referido, n.os 41 e 42, bem como despacho Gründerzentrum, já referido, n.º 31).

63 Assim, um direito cujo montante é determinado por referência ao valor da operação económica subjacente e que aumenta directamente e sem limites na proporção desse valor não pode, pela sua própria natureza, constituir um «direito com carácter remuneratório» na acepção do artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da Directiva 69/335. Mesmo que possa existir, em certos casos, uma ligação entre a complexidade do serviço prestado pela Administração e o valor da operação económica subjacente, o montante desse direito não estará, de uma maneira geral, relacionado com as despesas concretamente efectuadas pela Administração (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Modelo I, n.° 30, e IGI, n.° 31).

64 No processo principal, o montante dos emolumentos em causa aumenta directamente na proporção do valor das partes sociais transferidas, ou seja, da operação económica subjacente. Além disso, dado que são cobrados sem que tenha sido estabelecido qualquer limite, podem atingir um montante total considerável significativo, montante esse que o Governo alemão nem sequer defendeu como correspondente aos custos do serviço prestado.

65 Nestas circunstâncias, os referidos emolumentos não revestem carácter remuneratório na acepção do artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da Directiva 69/335.

66 Atento o exposto, há que responder às questões colocadas que o artigo 10.°, alínea c), da Directiva 69/335 se opõe à cobrança de emolumentos notariais pela autenticação de uma transferência de partes sociais para uma sociedade, efectuada como entrada no âmbito de um aumento do capital social de uma sociedade de capitais, num sistema que se caracteriza pelo facto de os notários serem funcionários e de os emolumentos reverterem, pelo menos em parte, para o Estado a fim de este suportar despesas públicas.

Quanto às despesas

67 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 (Primeira Secção) declara:

O artigo 10.°, alínea c), 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, opõe-se à cobrança de emolumentos notariais pela autenticação de uma transferência de partes sociais para uma sociedade, efectuada como entrada no âmbito de um aumento do capital social de uma sociedade de capitais, num sistema que se caracteriza pelo facto de os notários serem funcionários e de os emolumentos reverterem, pelo menos em parte, para o Estado a fim de este suportar despesas públicas.

Assinaturas