Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (QUARTA SECÇÃO)

16 de fevereiro de 2012*

«Fiscalidade — Impostos indiretos que incidem sobre as reuniões de capitais — Imposto sobre as entradas de capital cobrado às sociedades de capitais — Obrigação de um Estado-Membro ter em conta diretivas que já não estão em vigor na data de adesão desse Estado — Exclusão, da base tributável, do montante dos ativos próprios da sociedade de capitais que são afetados ao aumento do capital social e que foram já sujeitos ao imposto sobre as entradas de capital»

No processo C-372/10,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Polónia), por decisão de 26 de maio de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 26 de julho de 2010, no processo

Pak-Holdco sp. zoo

contra

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

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

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: K. Sztranc-Sławiczek, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 6 de outubro de 2011,

vistas as observações apresentadas:

em representação da Pak-Holdco sp. zoo, por N. Półtorak, radca prawny, e L. Mazur, doradca podatkowy,

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

em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e K. Herrmann, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

* Língua do processo: polaco.

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 5.º, n.º 3, primeiro travessão, da 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), e do artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva 69/335, conforme alterada pela Diretiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985 (JO L 156, p. 23; EE 09 F1 p. 171).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Pak-Holdco sp. zoo (a seguir «Pak-Holdco») ao Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, a propósito de uma tributação que incide sobre atos de direito civil.

Quadro jurídico

Regulamentação da União

3 Nos termos do artigo 5.º, n.º 3, da Diretiva 69/335:

«O montante sobre o qual é liquidado o imposto, no caso de aumento de capital social, não inclui:

o montante dos ativos próprios da sociedade de capitais que sejam afetados ao aumento do capital social e que já tenham estado sujeitos ao imposto sobre as entradas de capital;

[...]»

4 O artigo 7.º , n.º 1, da Diretiva 69/335 foi alterado em várias ocasiões. Na sua redação inicial, dispunha:

«Até à entrada em vigor das disposições a adotar pelo Conselho nos termos do n.º 2:

a) A taxa do imposto sobre as entradas de capital não pode exceder 2% nem ser inferior a 1%;

b) A referida taxa será reduzida de 50%, ou mais, quando uma ou mais sociedades de capitais entreguem a totalidade do respetivo património, ou um ou vários ramos da sua atividade, a uma ou várias sociedades de capitais em vias de constituição ou já existentes.

Esta redução depende de:

as entradas de capital serem remuneradas exclusivamente mediante a atribuição de partes sociais, tendo os Estados-Membros a faculdade de tornar extensiva a concessão da redução aos casos em que as entradas de capital sejam remuneradas mediante a atribuição de partes sociais juntamente com o pagamento imediato de 10%, no máximo, do respetivo valor nominal,

as sociedades que participam na operação terem a sua sede de direção efetiva ou a sede estatutária no território de um Estado-Membro;

[…]»

5 A Diretiva 73/79/CEE do Conselho, de 9 de abril de 1973, que altera o âmbito de aplicação da taxa reduzida do imposto sobre as entradas de capital prevista em benefício de determinadas operações de reestruturação de sociedades, no n.º 1, alínea b), do artigo 7.º da Diretiva relativa aos impostos

indiretos que incidem sobre as reuniões de capitais (JO L 103, p. 13; EE 09 F1 p. 42), alterou o artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva 69/335, aditando-lhe uma alínea bb), redigida da seguinte forma:

«bb) A taxa do imposto sobre as entradas de capital pode ser reduzida de 50% ou mais, quando uma sociedade de capitais em vias de constituição ou já constituída obtenha partes sociais que representem, pelo menos, 75% do capital social anteriormente emitido de uma outra sociedade de capitais. No caso de a referida percentagem ser alcançada na sequência de diversas operações, apenas beneficiarão da taxa reduzida a operação em virtude da qual essa percentagem foi atingida e as operações subsequentes que aumentem a percentagem referida.

[...]»

6 A Diretiva 73/80/CEE do Conselho, de 9 de abril de 1973, relativa à fixação de taxas comuns do imposto sobre as entradas de capital (JO L 103, p. 15; EE 09 F1 p. 44), dispunha:

«*Artigo 1.º*

A taxa do imposto sobre as entradas de capital previstas no artigo 7.º da [Diretiva 69/335, conforme alterada pela Diretiva 73/79,] é fixada em 1% a partir de janeiro de 1976.

Artigo 2.º

As taxas reduzidas previstas no n.º 1, alíneas b) e bb), do artigo 7.º da mesma diretiva[, conforme alterada,] são fixadas entre 0% e 0,50% a partir de janeiro de 1976.

[…]»

7 Finalmente, o artigo 1.º, ponto 2, da Diretiva 85/303 alterou o artigo 7.º da Diretiva 69/335, dispondo:

«O artigo 7.º [da Diretiva 85/303] passa a ter a seguinte redação:

‘Artigo 7.º

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

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

A República Helénica determinará quais as operações que ficam isentas do imposto sobre as entradas de capital.

[...]’»

8 Além disso, a Diretiva 85/303 revogou a Diretiva 73/80.

9 A Diretiva 69/335 foi revogada pela 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). Esta revogação é, no entanto, posterior aos factos no processo principal.

Regulamentação nacional

10 O artigo 1.º, n.º 1, ponto 3, alínea d), da Lei de 19 de dezembro de 1975 relativa ao imposto de selo (Dz. U n.º 45, posição 226), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal, dispõe:

«O imposto de selo é cobrado:

[...]

3) Sobre os seguintes atos que declaram operações de direito civil:

[...]

d) os atos que declaram a constituição de uma sociedade por pessoas singulares e pessoas coletivas que não exercem as suas atividades no quadro da economia planificada.»

11 O § 54, n.º 1, do Decreto do Conselho de Ministros de 16 de maio de 1983 relativo ao imposto de selo (Dz. U n.º 34, posição 161), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «decreto sobre o imposto de selo»), estabelece:

«O imposto de selo cobrado sobre os contratos de sociedade, tal como aplicado à matéria coletável, é de:

1) 10%, para as entradas de imóveis ou de usufruto perpétuo,

2) 5%, para as outras entradas de capital.»

12 O § 54, n.º 3, do decreto sobre o imposto de selo prevê:

«A matéria coletável do imposto de selo é constituída:

[...]

2) Em caso de aumento do capital social, pelo montante do aumento do capital social.»

13 Nos termos do § 54, n.º 4, do decreto sobre o imposto de selo:

«O capital social inclui todas as entradas de capital dos sócios, com exceção das entradas em indústria, bem como os pagamentos complementares nas sociedades de responsabilidade limitada.»

14 Em conformidade com o artigo 1.º, n.º 1, da Lei relativa ao imposto sobre os atos de direito civil, de 9 de setembro de 2000, conforme alterada (Dz. U de 2005, n.º 41, posição 399, a seguir «lei PCC»):

«Estão sujeitos a imposto:

1) Os seguintes atos de direito civil:

[...]

k) os contratos de sociedade (atos constitutivos),

2) As alterações introduzidas nos contratos referidos no ponto 1, se derem origem a um aumento da matéria coletável do imposto sobre os atos de direito civil [...]»

15 O artigo 1.º, n.º 3, ponto 2, da lei PCC dispõe:

«No caso de um contrato de sociedade, entende-se por alteração do contrato:

[...]

2) Nas sociedades de capitais: as entradas ou os reforços de entradas de capital na sociedade, cujo valor tenha como efeito aumentar o capital social, bem como os pagamentos complementares.»

16 O artigo 6.º, n.º 1, ponto 8, da lei PCC estabelece:

«A matéria coletável é constituída:

[...]

8) Nos contratos de sociedade:

[...]

b) nos casos de alteração do contrato — pelo valor das entradas de capital que aumentem os ativos da sociedade ou pelo montante do aumento do capital social.»

17 Nos termos do artigo 7.º, n.º 1, ponto 9, da lei PCC:

«As taxas do imposto são fixadas nos seguintes valores:

[...]

9) Nos contratos de sociedade: 0,5%.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

18 A Elektrowna Pątnów II sp. zoo (a seguir «EP II») e a Pak-Holdco são duas filiais da Zespol Elektrowni Patnow Adamov Konin SA (a seguir «ZEPAK»).

19 Em 17 de agosto de 2005, a ZEPAK cedeu à Pak-Holdco a totalidade das participações que detinha na EP II, através de uma entrada em espécie naquela. No dia seguinte, a Pak-Holdco procedeu a um aumento de capital igual ao valor dessa entrada em espécie, aumentando o valor das participações da ZEPAK na Pak-Holdco no montante das participações anteriormente detidas pela ZEPAK na EP II. Uma vez que esta operação constitui uma alteração do contrato de sociedade da Pak-Holdco na aceção da lei PCC, foi sujeita ao imposto sobre os atos de direito civil, à taxa de 0,5%.

20 Em 31 de agosto de 2006, a Pak-Holdco pediu aos serviços fiscais que reconhecessem a existência de um excedente de pagamento do imposto sobre os atos de direito civil de valor igual ao montante dos direitos pagos em aplicação das disposições da lei PCC, pelo facto de esta lei estar em contradição com a Diretiva 69/335, cujo artigo 7.º, n.º 1, interpretado em conjugação com as Diretivas 73/79, 73/80 e 85/303, proíbe sujeitar a operação em causa ao imposto sobre as entradas de capital, havendo, portanto, que aplicar prioritariamente a Diretiva 69/335. Acresce que a Pak-Holdco considerava que o artigo 5.º, n.º 3, primeiro travessão, dessa diretiva exclui da matéria coletável a entrada, por meio de outra sociedade, de ativos que já foram anteriormente tributados com o imposto sobre as entradas de capital.

21 Na sequência da recusa pela Administração Fiscal, a Pak-Holdco interpôs recurso para o Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Tribunal Administrativo da voïvodie de Poznań), que confirmou essa decisão. Esse órgão jurisdicional baseou o seu juízo, nomeadamente, no facto de as Diretivas 73/79 e 73/80 terem sido revogadas antes da adesão da República da Polónia à União Europeia e de não poderem, posteriormente, produzir efeitos de direito em relação ao recorrente. Além disso, declarou que o artigo 5.º, n.º 3, primeiro travessão, da Diretiva 69/335 era inaplicável aos factos do caso vertente.

22 Solicitado a pronunciar-se em recurso de cassação, o Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Administrativo Supremo) pretende saber se o artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva 69/335, conforme alterada pela Diretiva 85/303, deve ser objeto de uma interpretação literal ou histórica. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a jurisprudência do Tribunal de Justiça não está fixada. Com efeito, enquanto no acórdão de 21 de junho de 2007, Optimus-Telecomunicações (C-366/05, Colet., p. I-4985, n.º 27), o Tribunal de Justiça se pronunciou contra uma interpretação histórica dessa disposição, em contrapartida, no acórdão de 9 de julho de 2009, Comissão/Espanha (C-397/07, Colet., p. I-6029, n.º 21), deu-se a essa interpretação.

23 Foi neste contexto que o Naczelny Sąd Administracyjny decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O tribunal nacional, ao interpretar o artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva 69/335 [conforme alterada pela Diretiva 85/303,] está obrigado a ter em consideração as disposições das diretivas que a alteraram, especialmente as das Diretivas 73/79[…] e 73/80[…], embora estas diretivas já não estivessem em vigor à data da adesão da República da Polónia à União [...]?

2) Em caso de resposta negativa à primeira questão: a exclusão dos ativos próprios das sociedades de capitais da matéria coletável do imposto sobre as entradas de capital, prevista no primeiro travessão do n.º 3 do artigo 5.º [da Diretiva 69/335], aplica-se apenas aos ativos próprios da sociedade cujo capital é aumentado?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

24 Através da sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se, no caso de um Estado como a República da Polónia, que aderiu à União em 1 de maio de 2004, o artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva 69/335, conforme alterada pela Diretiva 85/303, deve ser interpretado no sentido de que a isenção obrigatória prevista nessa disposição se aplica apenas às operações abrangidas pelo âmbito de aplicação dessa diretiva, conforme alterada, que, em 1 de julho de 1984, estivessem isentas, no referido Estado, do imposto sobre as entradas de capital, ou que estivessem sujeitas a esse imposto a uma taxa reduzida, inferior ou igual a 0,50%.

25 Para responder a esta questão, deve ter-se em conta, quanto à interpretação e à aplicação da Diretiva 69/335, a situação particular de um Estado como a República da Polónia, que se tornou membro da União em 1 de maio de 2004.

26 Decorre, em primeiro lugar, dessa constatação que a Diretiva 69/335 não era aplicável nesse Estado, antes dessa data. Na ordem jurídica polaca, qualquer medida em matéria de tributação ou de isenção das operações abrangida pelo conceito de reuniões de capitais era tomada, antes da data suprarreferida, com base no direito nacional (v. acórdão Optimus-Telecomunicações, já referido, n.º 26).

27 Em segundo lugar, resulta daí que, para efeitos da interpretação e da aplicação da Diretiva 69/335 no que se refere à República da Polónia, uma interpretação «histórica» dos objetivos dessa diretiva só poderá influenciar a sua interpretação tal como estava em vigor após a adesão deste Estado (v. acórdão Optimus-Telecomunicações, já referido, n.º 27).

28 O artigo 7.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 69/335, conforme alterada pela Diretiva 85/303, comporta a obrigação clara e incondicional de os Estados-Membros isentarem do imposto sobre as entradas de capital as operações que, em 1 de julho de 1984, estivessem isentas ou fossem tributadas a uma taxa igual ou inferior a 0,50%. Essa obrigação, cujo sentido é desprovido de ambiguidade, vincula igualmente a República da Polónia, a partir de 1 de maio de 2004 (v., neste sentido, acórdão Optimus-Telecomunicações, já referido, n.º 30).

29 Esta interpretação corresponde não só à redação clara do referido artigo 7.º, n.º 1, mas também ao espírito e ao objetivo principal da Diretiva 69/335, que se destina a limitar, tanto quanto possível, os efeitos do imposto sobre as entradas de capital na livre circulação de capitais (v. acórdão Optimus-Telecomunicações, já referido, n.º 31).

30 Há que salientar, finalmente, que a data de 1 de julho de 1984, que é tomada como data de referência por força do artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva 69/335, conforme alterada pela Diretiva 85/303, é igualmente válida para a República da Polónia. Com efeito, em caso de adesão à União, uma remissão para uma data prevista no direito da União, na falta de uma disposição contrária no ato de adesão à União ou noutro ato da União, vale também para o Estado aderente, mesmo que essa data seja anterior à data dessa adesão. Ora, no que se refere à República da Polónia, não há, a esse respeito, nenhuma prescrição diferente, nem no ato de adesão desse Estado à União nem noutro ato da União (v., neste sentido, acórdãos Optimus-Telecomunicações, já referido, n.º 32, e de 16 de junho de 2011, Logstor ROR Polska, C-212/10, Colet., p. I-5453, n.º 33).

31 Daí resulta que, no caso de um Estado como a República da Polónia, que aderiu à União em 1 de maio de 2004, na falta de disposições derrogatórias no ato de adesão desse Estado à União ou noutro ato da União, o artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva 69/335, conforme alterada pela Diretiva 85/303, deve ser interpretado no sentido de que a isenção obrigatória prevista nessa disposição só se aplica às operações abrangidas pelo âmbito de aplicação dessa diretiva, conforme alterada, que, em 1 de julho de 1984, estivessem isentas, no referido Estado, do imposto sobre as entradas de capital, ou que estivessem sujeitas a esse imposto a uma taxa reduzida, inferior ou igual a 0,50% (v., neste sentido, Optimus-Telecomunicações, já referido, n.º 33).

32 Esta interpretação não é posta em causa pelo n.º 21 do acórdão Comissão/Espanha, já referido, no qual o Tribunal de Justiça se limitou a definir a extensão das críticas que eram suscitadas pela Comissão Europeia no processo que deu lugar a esse acórdão, precisando as operações que, a partir de 1 de janeiro de 1986, data da adesão do Reino de Espanha às Comunidades Europeias, estavam obrigatoriamente isentas do imposto sobre as entradas de capital.

33 Há, por consequência, que responder à primeira questão que, no caso de um Estado como a República da Polónia, que aderiu à União em 1 de maio de 2004, na falta de disposições derrogatórias no ato de adesão desse Estado à União ou noutro ato da União, o artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva 69/335, conforme alterada pela Diretiva 85/303, deve ser interpretado no sentido de que a isenção obrigatória prevista nessa disposição só se aplica às operações abrangidas pelo âmbito de aplicação dessa diretiva, conforme alterada, que, em 1 de julho de 1984, estivessem isentas, no referido Estado, do imposto sobre as entradas de capital, ou que estivessem sujeitas a esse imposto a uma taxa reduzida, inferior ou igual a 0,50%.

Quanto à segunda questão

34 Através da sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 5.º, n.º 3, primeiro travessão, da Diretiva 69/335, que exclui da matéria coletável o «montante dos ativos próprios da sociedade de capitais que sejam afetados ao aumento do capital social e que já tenham estado sujeitos ao imposto sobre as entradas de capital», deve ser interpretado no sentido de que apenas são excluídos da matéria coletável os ativos da sociedade de capitais cujo capital social seja aumentado, ou igualmente aqueles que, provenientes de outra sociedade, venham aumentar esse capital.

35 O artigo 5.º, n.º 3, primeiro travessão, da Diretiva 69/335 sujeita a exclusão da matéria coletável nele prevista a duas condições, a saber: por um lado, os ativos em causa devem ser afetados ao aumento do capital social de uma sociedade de capitais e, por outro, já devem ter sido sujeitos ao imposto sobre as entradas de capital.

36 Resulta, assim, da redação desta disposição que a mesma não visa exclusivamente os ativos da sociedade de capitais cujo capital social seja aumentado. O aditamento de outra condição segundo a qual esses ativos devem, além disso, pertencer à sociedade cujo capital social seja aumentado seria contrário à interpretação literal do texto da referida disposição.

37 Esse aditamento seria igualmente contrário ao objetivo que essa mesma disposição prossegue, que exclui da matéria coletável os montantes que já tenham sido sujeitos ao imposto sobre as entradas de capital, para evitar a sua dupla tributação com a finalidade de promover a livre circulação de capitais (v., por analogia, acórdãos de 18 de março de 1993, Viessmann, C-280/91, Colet., p. I-971, n.º 21, e de 12 de novembro de 2009, Elektrownia Pątnów II, C-441/08, Colet., p. I-10799, n.º 40). Com efeito, o aditamento de uma condição suplementar às que são impostas pela redação do artigo 5.º, n.º 3, primeiro travessão, da Diretiva 69/335, segundo a qual os ativos em causa devem, além disso, pertencer à sociedade cujo capital seja aumentado, permitiria a dupla tributação de um mesmo montante, uma vez que a operação em causa incidiria sobre sociedades distintas.

38 Há, por conseguinte, que responder à segunda questão que o artigo 5.º, n.º 3, primeiro travessão, da Diretiva 69/335, que exclui da matéria coletável o «montante dos ativos próprios da sociedade de capitais que sejam afetados ao aumento do capital social e que já tenham estado sujeitos ao imposto sobre as entradas de capital», deve ser interpretado no sentido de que se aplica independentemente de saber se se trata de ativos da sociedade cujo capital seja aumentado, ou de ativos que, provenientes de outra sociedade, venham aumentar esse capital.

Quanto às despesas

39 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 efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

1) No caso de um Estado como a República da Polónia, que aderiu à União Europeia em 1 de maio de 2004, na falta de disposições derrogatórias no ato de adesão desse Estado à União Europeia ou noutro ato da União Europeia, o artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de julho de 1969, relativa aos impostos indiretos que incidem sobre as reuniões de capitais, conforme alterada pela Diretiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de junho de 1985, deve ser interpretado no sentido de que a isenção obrigatória prevista nessa disposição só se aplica às operações abrangidas pelo âmbito de aplicação dessa

diretiva, conforme alterada, que, em 1 de julho de 1984, estivessem isentas, no referido Estado, do imposto sobre as entradas de capital, ou que estivessem sujeitas a esse imposto a uma taxa reduzida, inferior ou igual a 0,50%.

2) **O artigo 5.º, n.º 3, primeiro travessão, da Diretiva 69/335, que exclui da matéria coletável o «montante dos ativos próprios da sociedade de capitais que sejam afetados ao aumento do capital social e que já tenham estado sujeitos ao imposto sobre as entradas de capital», deve ser interpretado no sentido de que se aplica independentemente de saber se se trata de ativos da sociedade cujo capital seja aumentado, ou de ativos que, provenientes de outra sociedade, venham aumentar esse capital.**

Assinaturas