ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

9 de Julho de 2009 *

No processo C-397/07,

que tem por objecto uma acção por incumprimento nos termos do artigo 226.º CE, entrada em 27 de Agosto de 2007,

Comissão das Comunidades Europeias, representada por E. Gippini Fournier e M. Afonso, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

Reino de Espanha, representado por B. Plaza Cruz e M. Muñoz Pérez, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandado,

* Língua do processo: espanhol.

apoiado por:

República Helénica,

interveniente,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente de secção, T. von Danwitz, E. Juhász (relator), G. Arestis e J. Malenovský, juízes,

advogada-geral: J. Kokott,
secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 15 de Janeiro de 2009,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 5 de Março de 2009,

profere o presente

Acórdão

1 Com a sua petição, a Comissão das Comunidades Europeias pede ao Tribunal de Justiça que declare que:

— ao sujeitar a certas condições a aplicação das isenções obrigatórias do imposto sobre as entradas de capital;

— ao onerar com um imposto sobre as entradas de capital a transferência para Espanha da sede de direcção efectiva ou da sede estatutária das sociedades que não tenham sido sujeitas no Estado-Membro de origem a uma tributação semelhante à aplicada em Espanha; e

— ao submeter a um imposto sobre as entradas de capital os capitais destinados a actividades comerciais exercidas por sucursais ou estabelecimentos permanentes de sociedades estabelecidas num Estado-Membro que não aplica um imposto semelhante ao aplicado em Espanha;

o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força 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 pelas Directivas 73/79/CEE do Conselho, de 9 de Abril de 1973 (JO L 103, p. 13; EE 09 F1 p. 42), e 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»).

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

2 Segundo o seu primeiro considerando, a Directiva 69/335 destina-se a promover a livre circulação de capitais, com vista à criação de uma união económica com características análogas às de um mercado interno. Com este objectivo, como resulta dos seus sexto a oitavo considerandos, esta directiva visa harmonizar o imposto a que estão sujeitas as entradas de capital em sociedades na Comunidade Europeia, pela instituição de um imposto único sobre as reuniões de capitais, que apenas seja aplicado uma vez no interior do mercado comum, e pela supressão de todos os outros impostos indirectos que apresentem as mesmas características deste imposto único.

3 Assim, nos termos do artigo 1.º da Directiva 69/335, «[o]s Estados-Membros cobrarão um imposto sobre as entradas de capital nas sociedades, harmonizado».

4 O artigo 2.º da Directiva 69/335 procede à repartição das competências fiscais entre os Estados-Membros nesta matéria. Prevê o seguinte:

«1. As operações sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital serão tributadas unicamente no Estado-Membro em cujo território se encontra situada a sede de direcção efectiva da sociedade de capitais, no momento em que se efectuem essas operações.

[…]

3. Quando a sede estatutária e a sede de direcção efectiva de uma sociedade de capitais se situem num país terceiro, a colocação à disposição de uma sucursal sita num Estado-Membro de capitais investidos ou de capitais de exploração pode ser tributada no Estado-Membro em cujo território se situe a sucursal.»

5 No artigo 4.º, n.º 1, da Directiva 69/335, são enumeradas as operações que devem ser sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital, tais como, nomeadamente, a constituição de uma sociedade de capitais e o aumento do respectivo capital social. A referida disposição prevê também que as seguintes operações ficam sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital:

«g) a transferência de um Estado-Membro para outro Estado-Membro da sede de direcção efectiva de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva que seja considerada, para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital, como sociedade de capitais no Estado-Membro referido em último lugar, e não o era no outro Estado-Membro;

h) a transferência de um Estado-Membro para outro Estado-Membro da sede estatutária de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva, cuja sede de direcção efectiva se encontre num país terceiro e que seja considerada, para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital, como sociedade de capitais no Estado-Membro referido em último lugar e não o era no outro Estado-Membro.»

6 O artigo 7.º da Directiva 69/335 refere-se à taxa do imposto sobre as entradas de capital. Na sua versão inicial, este artigo dispunha o seguinte:

«1. Até à entrada em vigor das disposições a adoptar 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 respectivo património, ou um ou vários ramos da sua actividade, a uma ou várias sociedades de capitais em vias de constituição ou já existentes.

[…]»

7 Esta última redução da taxa do imposto sobre as entradas de capital, que está sujeita a certas condições, é prevista para operações, comummente designadas de «reestruturação de sociedades de capitais».

8 A Directiva 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), reduziu, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1976, a taxa do imposto sobre as entradas de capital referida nessa versão inicial do artigo 7.º, n.º 1, alínea b), relativamente às operações de reestruturação de sociedades de capitais, fixando-a entre 0% e 0,50%.

9 Pela Directiva 73/79, foi acrescentada uma alínea bb) ao artigo 7.º, n.º 1, segundo a qual os Estados-Membros têm a faculdade de alargar a aplicação da taxa reduzida do imposto sobre as entradas de capital a operações equiparáveis às operações de reestruturação acima referidas, a saber, «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».

10 Com efeito, nos termos do segundo considerando da Directiva 73/79, nesse caso, uma sociedade obtém uma percentagem tal das partes sociais de outra sociedade que dispõe em geral do poder de decisão completo nessa última sociedade.

11 A Directiva 85/303, ao enunciar no seu quarto considerando que é «conveniente isentar obrigatoriamente as operações actualmente sujeitas à taxa reduzida do imposto sobre as entradas de capital», alterou da forma seguinte o artigo 7.º da Directiva 69/335:

«1. Os Estados-Membros isentarão do imposto sobre as entradas de capital as operações, com excepção 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%.

[…]

2. Os Estados-Membros podem isentar do imposto sobre as entradas de capital todas as operações, com excepção das referidas no n.º 1, ou submetê-las a uma taxa única que não ultrapasse 1%.

[…]»

Legislação nacional

Tratamento das operações de reestruturação das sociedades de capitais

12 O artigo 1.º, n.º 1, ponto 2, do texto codificado da Lei relativa ao imposto sobre transmissões patrimoniais e actos jurídicos documentados (Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), aprovada pelo Real Decreto Legislativo n.º 1/1993, de 24 de Setembro de 1993 (BOE de 20 de Outubro de 1993, a seguir «lei fiscal»), prevê que certas operações de sociedades comerciais são tributadas com imposto indirecto. Nos termos do artigo 19.º, n.º 1, ponto 1, da lei fiscal, as operações sujeitas ao imposto são a constituição, o aumento e a redução de capital e a fusão, cisão e dissolução de sociedades.

13 No que respeita às operações isentas de imposto, o artigo 45.º, parte I, B), n.º 10, da lei fiscal, conjugado com o seu artigo 21.º e com a segunda disposição adicional da versão consolidada da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades (Disposición Adicional Segunda del Texto refundido da Ley del Impuesto sobre Sociedades), aprovada pelo Real Decreto Legislativo n.º 4/2004, de 5 de Março de 2004 (BOE de 11 de Março de 2004, a seguir «lei relativa à tributação das sociedades»), dispõe que ficam exoneradas as operações de fusão, cisão, de entrada de activos e de troca de títulos, definidas nos capítulos VIII, título VII, da lei relativa à tributação das sociedades, que estabelece a este respeito um regime especial, desde que este regime seja aplicável à operação em causa.

14 O artigo 96.º da lei relativa à tributação das sociedades, sob o título «Aplicação do regime fiscal», estabelece as condições de aplicação do referido regime especial. Dispõe o seguinte:

«1. A aplicação do regime especial estabelecido no presente capítulo pressupõe que se tenha optado pelo regime, de acordo com as seguinte regras:

a) Nas operações de fusão e de cisão, a opção deve ser feita no projecto e no pacto social respeitante à fusão ou à cisão da sociedade a transmitir e da sociedade adquirente que tenham o seu domicílio fiscal em Espanha.

[…]

b) No caso de entradas de bens, a opção deve ser feita pela sociedade adquirente e deve constar do pacto social ou, se o não houver, no documento público que consigna a operação ou o negócio.

[…]

c) No caso de troca de participações, a opção deve ser feita pela sociedade adquirente e deve constar do seu pacto social ou, se o não houver, no documento público que consigna a operação. Em caso de oferta pública de venda de acções, a opção deve ser feita pelo órgão social competente para decidir da oferta e deve constar do prospecto da oferta.

[…]

Em qualquer caso, a opção deverá ser comunicada ao Ministério das Finanças, nas formas e nos prazos que venham a ser legalmente estabelecidos.

2. O regime estabelecido no presente capítulo não será aplicável quando a operação realizada tenha como principal objectivo a fraude ou a evasão fiscal. Em particular, o regime não será aplicável quando a operação não se efectue por motivos económicos válidos, tais como a reestruturação ou a racionalização das actividades das entidades que participam na operação, mas com a mera finalidade de conseguir uma vantagem fiscal.

[…]»

Transferência de sede de direcção efectiva ou de sede estatutária de uma sociedade de capitais

15 Nos termos do artigo 19.º, n.º 3, da lei fiscal, constitui uma operação sujeita a imposto:

«a transferência da sede de direcção efectiva ou da sede estatutária de uma sociedade para Espanha é uma operação sujeita a imposto, quando a sociedade estava estabelecida num Estado-Membro da União Europeia e não tenha estado sujeita neste Estado a um imposto correspondente ao imposto regulado neste título».

Tributação no caso de sucursais ou estabelecimentos permanentes de uma sociedade de capitais estabelecida noutro Estado-Membro

16 Nos termos do artigo 20.º da lei fiscal:

«As sociedades que realizem transacções comerciais no território espanhol, através de sucursais ou de estabelecimentos permanentes, e cuja sede estatutária ou sede de direcção efectiva se encontrem num Estado não membro da Comunidade […], ou, se se situar num destes Estados, não estão sujeitas a nenhum imposto equivalente ao regulado neste título, estão sujeitas a imposto do mesmo modo e nas mesmas condições que as sociedades espanholas, relativamente à parte do capital que é afecto à actividade comercial em Espanha.»

Procedimento pré-contencioso

17 Tendo dúvidas quanto à questão de saber se as referidas disposições da legislação espanhola estavam em conformidade com as exigências da Directiva 69/335, a Comissão, em 19 de Dezembro de 2003, dirigiu ao Reino de Espanha uma notificação para cumprir e, em 18 de Outubro de 2004, uma notificação para cumprir adicional. As autoridades espanholas responderam, respectivamente, pelos ofícios de 3 de Fevereiro e 24 de Novembro de 2004. Tendo estas respostas confirmado as dúvidas iniciais da Comissão, esta dirigiu ao Reino de Espanha, em 13 de Julho de 2005, um parecer fundamentado. Na sequência da resposta das autoridades espanholas de 18 de Julho de 2006 ao referido parecer fundamentado, as acusações da Comissão concretizaram-se e foram explicitadas na presente acção.

Quanto à acção

Quanto à primeira acusação

18 Esta primeira acusação respeita às condições previstas no artigo 96.º da lei relativa à tributação das sociedades que devem ser cumpridas para que as sociedades interessadas possam beneficiar do regime especial de isenção de imposto estabelecido no capítulo VIII, título VII, da mesma lei. A Comissão sustenta que estas condições são ilegais relativamente às operações obrigatoriamente isentas do imposto sobre as entradas de capital nos termos da Directiva 69/335.

19 Apesar da formulação genérica desta acusação, resulta da fundamentação da petição que aquela visa as operações abrangidas pelo artigo 7.º, n.º 1, alínea b), e as que são abrangidas pelo artigo 7.º, n.º 1, alínea bb), da Directiva 69/335, na redacção que resultou das Directivas 73/79 e 73/80, antes da alteração introduzida pela Directiva 85/303. O conteúdo das disposições acima referidas, tendo em atenção a referência feita pelo artigo 7.º, n.º 1, conforme alterado por esta última directiva, à situação existente à data de 1 de Julho de 1984, continua pertinente mesmo após a entrada em vigor desta directiva.

20 Deve recordar-se a título prévio e a este propósito que, pelo acórdão de 21 de Junho de 2007, Optimus — Telecomunicações (C-366/05, Colect., p. I-4985, n.ºs 25 a 33), o Tribunal de Justiça decidiu que, no que respeita a um Estado que, como neste caso o Reino de Espanha, se tornou membro da Comunidade com efeitos em 1 de Janeiro de 1986, a data de 1 de Julho de 1984, que é tomada como data de referência para efeitos da isenção obrigatória prevista pelo artigo 7.º, n.º 1, da Directiva 69/335, na redacção que resultou da Directiva 85/303, também é válida para esse Estado. Na audiência que decorreu no Tribunal de Justiça, o representante do Reino de Espanha referiu-se a um texto legislativo respeitante às operações sobre as sociedades de capitais que eram tributadas nesse Estado-Membro à data de 1 de Julho de 1984. Tendo as partes sido convidadas pelo presidente da formação de julgamento a tomar posição sobre essa comunicação, que podia constituir um elemento novo, estas aceitaram que o Tribunal decida esta questão com base nos articulados escritos que lhe foram apresentados.

21 No que respeita às operações abrangidas pelo referido artigo 7.º, n.º 1, alínea b), a taxa do imposto sobre as entradas de capital tinha sido reduzida de forma obrigatória, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1976, pela Directiva 73/80 e tinha sido fixada entre 0% e 0,50%. Por conseguinte, na sequência da alteração introduzida pelo artigo 7.º, n.º 1, pela Directiva 85/303, as operações em questão, a partir de 1 de Janeiro de 1986, estavam obrigatoriamente isentas do imposto sobre as entradas de capital. As acusações da Comissão referem-se, por conseguinte, a estas operações.

22 Pelo contrário, no que respeita às operações abrangidas pelo referido artigo 7.º, n.º 1, alínea bb), nas quais a redução do imposto sobre as entradas de capital era simplesmente facultativa no momento da introdução dessa disposição pela Directiva 73/79, estas não deviam ser obrigatoriamente isentas do direito do imposto sobre as entradas de capital, nos termos da Directiva 85/303, a não ser que estivessem isentas ou tributadas a uma taxa igual ou inferior a 0,50% em 1 de Julho de 1984, data de referência também aplicável pelo Reino de Espanha, em conformidade com o acórdão Optimus — Telecomunicações, já referido. Nessa data, as operações em questão não eram uniforme e obrigatoriamente sujeitas a uma taxa do imposto sobre as entradas de capital que levasse à sua isenção obrigatória nos termos da Directiva 85/303.

23 Ora, a Comissão neste caso não trouxe aos autos qualquer elemento adequado para provar que as operações abrangidas pelo artigo 7.º, n.º 1, alínea bb), da Directiva 69/335 estavam isentas ou tributadas a uma taxa igual ou inferior a 0,50% em 1 de Julho de 1984, em Espanha, de modo que estas operações não podem ser consideradas como obrigatoriamente isentas do imposto sobre as entradas de capital nos termos da Directiva 69/335. Por conseguinte, deve ser julgada improcedente a primeira acusação no que respeita ao referido artigo 7.º, n.º 1, alínea bb), da mesma directiva e prosseguir a análise desta acusação no que respeita às operações referidas no seu artigo 7.º, n.º 1, alínea b).

24 A Comissão censura concretamente a este respeito que, em conformidade com a legislação espanhola, a sociedade interessada, para poder ficar isenta do imposto previsto no artigo 1.º, n.º 1, ponto 2, da lei fiscal, relativamente às operações em questão, deva formalmente optar por um regime especial de isenção instituído pelo capítulo VIII, título VII, da lei relativa à tributação das sociedades, quando a Directiva 69/335, na sequência da alteração introduzida pela Directiva 85/303, prevê a isenção obrigatória das referidas operações, sem que esta isenção fique subordinada ao respeito de condições tais como a opção por um regime especial de isenção. Além disso, a

sociedade interessada deve informar o Ministério das Finanças desta sua opção, o que constitui um obstáculo adicional à aplicação da isenção.

25 O Reino de Espanha, não contestando que as operações se incluem na categoria de operações que devem ser obrigatoriamente isentas, alega, no essencial, que a opção por um regime especial de isenção não impõe nenhum ónus material à sociedade interessada e constitui uma condição mínima, de carácter puramente formal. A única condição material a que está sujeita a aplicação do referido regime é que a operação em causa não tenha principalmente como objectivo uma fraude ou uma evasão fiscais. A obrigação de comunicação da operação às autoridades fiscais serve justamente para verificar a existência de fundamentos económicos válidos que justifiquem a operação em causa.

26 Esta última argumentação não pode ser acolhida.

27 Convém sublinhar, com efeito, que a Directiva 69/335, com o objectivo de promover a livre circulação de capitais pela harmonização e, na medida do possível, pela supressão gradual do imposto sobre as entradas de capital, prevê a isenção deste para operações abrangidas pelo seu artigo 7.º, n.º 1, alínea b). Esta isenção é obrigatória e incondicional e constitui, para as sociedades interessadas, um direito cujo exercício deve ser assegurado ao nível nacional de forma simples e desprovida de ambiguidade.

28 Ora, enquadrar este direito num regime especial nacional e subordinar o seu exercício a uma opção formal por este regime é susceptível de criar, nas sociedades interessadas, uma dúvida ou uma ambiguidade quanto à origem do referido direito e quanto às condições do seu exercício e, só por isto, não pode ser considerado conforme com o sistema estabelecido pela Directiva 69/335. Além disso, a obrigação de optar pelo

referido regime especial não constitui uma simples formalidade, na medida em que esta opção deve ser comunicada às autoridades fiscais sob a forma e em prazos prescritos pela regulamentação nacional. Esta dupla obrigação de opção e de informação como condição do exercício de um direito conferido incondicionalmente pela Directiva 69/335 constitui um obstáculo contrário a esta directiva.

29 O regime especial controvertido não pode ser justificado por um objectivo de luta contra a fraude e a evasão fiscais. Com efeito, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, na medida em que a Directiva 69/335 harmoniza de forma exaustiva os casos em que os Estados-Membros podem cobrar um imposto sobre as entradas de capital e na medida em que esta directiva não contém qualquer disposição explícita que autorize os Estados-Membros a tomar medidas gerais para combater a evasão fiscal, os Estados-Membros só podem opor-se à aplicação do direito comunitário em circunstâncias específicas, constitutivas de uma prática abusiva ou fraudulenta (acórdão de 7 de Junho de 2007, Comissão/Grécia, C-178/05, Colect., p. I-4185, n.º 32).

30 Por conseguinte, como alega com razão a Comissão, essas medidas não podem ser fundadas numa suspeita geral de fraude. Só podem ser adoptadas caso a caso, para contrariar montagens puramente artificiais, desprovidas de realidade económica e realizadas com o único objectivo de eludir o imposto normalmente devido (v., neste sentido, acórdão de 8 de Novembro de 2007, ING. AUER, C-251/06, Colect., p. I-9689, n.º 44). Entende-se que, nestes casos, as autoridades nacionais competentes têm o ónus da prova do carácter fraudulento ou artificial das operações em causa.

31 Não tendo o Reino de Espanha feito prova de que a sua regulamentação visa unicamente as montagens puramente artificiais no sentido atrás indicado, deve reconhecer-se que a primeira acusação invocada pela Comissão é procedente no que respeita às operações abrangidas pelo artigo 7.º, n.º 1, alínea b), da Directiva 69/335.

Quanto à segunda acusação

32 Esta segunda acusação refere-se ao artigo 19.º, n.º 3, da lei fiscal, que dispõe que constitui um facto gerador do imposto sobre as entradas de capital a transferência para Espanha da sede de direcção efectiva ou da sede estatutária de uma sociedade de capitais, que estivesse previamente situada noutro Estado-Membro e que não cobra um imposto sobre as entradas de capital análogo ao que é previsto pela legislação espanhola. A Comissão sustenta que o artigo 4.º da Directiva 69/335, que contém a lista exaustiva das operações sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital, não prevê como facto gerador deste imposto uma operação como a que está prevista nessa disposição da lei fiscal e, por conseguinte, se opõe a esta última.

33 O Reino de Espanha responde que a referida disposição tem como objectivo não permitir que as disposições da Directiva 69/335 sejam utilizadas com o fim de eludir a aplicação do regime fiscal espanhol e, portanto, é justificada pelo objectivo de luta contra a fraude e a evasão fiscais. Na sua opinião, é essa a situação nos casos das sociedades de capitais que, devendo normalmente exercer a sua actividade em Espanha, se constituem apesar disso noutro Estado-Membro onde essa constituição não está sujeita a um imposto sobre as entradas de capital semelhante ao aplicado em Espanha.

34 A argumentação do demandado não pode ser acolhida.

35 Com efeito, a este respeito deve observar-se em primeiro lugar que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, alíneas g) e h), da Directiva 69/335, estão sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital as transferências, de um Estado-Membro para outro Estado-Membro, da sede (efectiva ou estatutária) das sociedades que sejam consideradas, para cobrança do imposto sobre as entradas de capital, como sociedades de capitais neste último Estado, quando não o eram no primeiro Estado-Membro. Por conseguinte, o único critério a que essa disposição subordina a aplicação do imposto sobre as entradas de capital no caso de uma transferência desse tipo é o de saber se a entidade em causa constitui uma «sociedade de capitais» no Estado-Membro de origem. Essa transferência não pode, assim, ser sujeita ao imposto sobre as entradas de capital quando a entidade em causa é considerada como «sociedade de capitais» no Estado-Membro de origem e no Estado-Membro de acolhimento (v., neste sentido, acórdão Comissão/Grécia, já referido, n.os 26, 27 e 29).

36 Deve ainda sublinhar-se neste contexto que, como observa a advogada-geral no n.º 62 das suas conclusões, a questão de saber quais são as entidades que devem ser consideradas «sociedades de capitais» para efeitos da aplicação do imposto sobre as entradas de capital é regulamentada de modo uniforme e vinculativo para os Estados-Membros pelo artigo 3.º, n.º 1, da Directiva 69/335.

37 Ora, o artigo 19.º, n.º 3, da lei fiscal subordina a aplicação do imposto sobre as entradas de capital em Espanha, em caso de transferência para esse Estado-Membro da sede de direcção efectiva ou da sede estatutária de uma sociedade de capitais, ao critério de saber se essa sociedade não estava sujeita a um imposto semelhante no Estado-Membro de origem. Este critério de «tributação» ou «sujeição» no Estado-Membro de origem não corresponde ao critério acima referido, estabelecido no artigo 4.º, n.º 1, alíneas g) e h), da Directiva 69/335, e permite assim a tributação em imposto sobre as entradas de capital em casos em que a directiva a não prevê. Uma vez que a referida directiva harmoniza de modo exaustivo a matéria da tributação pelos Estados-Membros em caso de transferência da sede estatutária ou da sede de direcção efectiva, esta disposição da lei fiscal é incompatível com as disposições do artigo 4.º, n.º 1, alíneas g) e h), da Directiva 69/335.

38 A referida disposição viola, aliás, o sistema geral estabelecido pela Directiva 69/335. Com efeito, o facto de certos Estados-Membros, fazendo uso da faculdade que lhes é conferida por esta directiva, terem renunciado à percepção do imposto sobre as entradas de capital não implica que, no momento da transferência da sede de direcção efectiva ou da sede estatutária de uma sociedade de capitais de um Estado-Membro para outro Estado-Membro, este último possa automaticamente aplicar este imposto (v., neste sentido, acórdão ING. AUER, já referido, n.os 34 e 35).

39 Em segundo lugar, deve declarar-se que o artigo 19.º, n.º 3, da lei fiscal se baseia numa presunção geral de fraude pelo facto de esta disposição conter medidas aplicáveis automática e indistintamente. Ora, pelas razões expostas nos n.os 29 e 30 do presente acórdão e em conformidade com a jurisprudência consagrada do Tribunal de Justiça referida nesses pontos, a mencionada disposição não pode ser justificada pelo objectivo de combater a fraude e a evasão fiscais. Deve sublinhar-se mais particularmente a este respeito que o exercício de um direito criado pelo direito comunitário, tal como o

estabelecimento de uma sociedade num Estado-Membro ou a transferência da sede desta, não pode, por si só, justificar a suspeita de abuso (acórdão Comissão/Grécia, já referido, n.º 32).

40 Por conseguinte, a segunda acusação deve ser julgada procedente.

Quanto à terceira acusação

41 Nesta acusação, a Comissão alega que o artigo 20.º da lei fiscal implica a aplicação do imposto sobre as entradas de capital relativamente à parte do capital social destinado às actividades comerciais exercidas no território espanhol, a qualquer sucursal e a qualquer estabelecimento permanente de uma sociedade de capitais cuja sede estatutária e sede de direcção efectiva se situem noutro Estado-Membro que não cobra um imposto semelhante ao exigido em Espanha. A Comissão sustenta que essa tributação é contrária à regra da repartição das competências fiscais entre os Estados-Membros, estabelecida no artigo 2.º, n.º 1, da Directiva 69/335.

42 Nos termos do artigo 20.º da lei fiscal, as entidades que realizam, por intermédio de sucursais ou estabelecimentos permanentes, operações comerciais no território espanhol e cuja sede estatutária e a sede da sua direcção efectiva se encontram em Estados-Membros que não as sujeitam a um imposto semelhante ao que é aplicado em Espanha são tributadas da mesma forma e nas mesmas condições que as entidades espanholas relativamente à parte do capital destinado às referidas operações.

43 Resulta da formulação desta disposição, que se refere às «entidades» que realizam operações comerciais em Espanha por intermédio de sucursais ou de estabelecimentos permanentes, que a legislação espanhola prevê a imposição das sociedades de capitais que tenham a sua sede de direcção efectiva noutros Estados-Membros e às quais pertencem as sucursais ou estabelecimentos permanentes situados no território

espanhol, relativamente à parte de capital destinado às operações exercidas por sucursais ou estabelecimentos permanentes em questão no território espanhol.

44 O Reino de Espanha não contesta que se trate neste caso de um imposto sobre as entradas de capital cobrado em Espanha sobre as operações em questão. Com efeito, o demandado apenas alega em sua defesa que a disposição em questão é justificada pelo objectivo de evitar actos de evasão fiscal, que consistem em constituir uma sociedade num Estado-Membro que não prevê um imposto semelhante ao imposto espanhol e em criar imediatamente depois em Espanha um estabelecimento permanente ou uma sucursal a partir dos quais esta sociedade efectua as operações comerciais em Espanha.

45 Ora, a tributação destas operações de sociedades de capitais que têm a sua sede de direcção efectiva noutros Estados-Membros é contrária ao artigo 2.º, n.º 1, da Directiva 69/335, que dispõe que as operações sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital apenas são tributáveis no Estado-Membro em cujo território se encontra a sede de direcção efectiva da sociedade de capitais no momento em que se realizam estas operações.

46 Esta tributação, que constitui uma medida aplicável genérica e indistintamente, não pode ser justificada pelo objectivo de luta contra a fraude e a evasão fiscais, pelas razões expostas nos n.ºs 29 e 30 do presente acórdão.

47 Por conseguinte, a terceira acusação da Comissão é procedente.

48 Em face do exposto, deve declarar-se que o Reino de Espanha:

— ao sujeitar às condições previstas no artigo 96.º da lei relativa à tributação das sociedades a isenção do imposto sobre as entradas de capital das operações referidas no artigo 7.º, n.º 1, alínea b), da Directiva 69/335;

— ao sujeitar a um imposto sobre as entradas de capital a transferência, de um Estado-Membro para Espanha, da sede de direcção efectiva ou sede estatutária de sociedades de capitais que não tenham sido sujeitas a um imposto semelhante no seu Estado-Membro de origem; e

— ao sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital os capitais destinados a actividades comerciais exercidas no território espanhol por sucursais ou estabelecimentos permanentes de sociedades estabelecidas num Estado-Membro que não aplica um imposto semelhante;

não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força da Directiva 69/335.

49 A acção é julgada improcedente quanto ao restante.

Quanto às despesas

50 Por força do disposto no artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a Comissão pedido a condenação do Reino de Espanha e tendo este sido vencido na maior parte dos seus fundamentos, há que condená-lo nas despesas.

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

1) O Reino de Espanha:

— **ao sujeitar às condições previstas no artigo 96.º da segunda disposição adicional da versão consolidada da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades (Disposición Adicional Segunda del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), aprovado pelo Real Decreto Legislativo n.º 4/2004, de 5 de Março de 2004, a isenção do imposto sobre as entradas de capital das operações referidas no artigo 7.º, n.º 1, alínea b), 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 pelas Directivas 73/79/CEE do Conselho, de 9 de Abril de 1973, 73/80/CEE do Conselho, de 9 de Abril de 1973, e 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985;**

— **ao sujeitar a um imposto sobre as entradas de capital a transferência, de um Estado-Membro para Espanha, da sede de direcção efectiva ou sede estatutária de sociedades de capitais que não tenham sido sujeitas a um imposto semelhante no seu Estado-Membro de origem; e**

— **ao sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital os capitais destinados a actividades comerciais exercidas no território espanhol por sucursais ou estabelecimentos permanentes de sociedades estabelecidas num Estado-Membro que não aplica um imposto semelhante;**

não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força da Directiva 69/335, conforme alterada pelas Directivas 73/79, 73/80 e 85/303.

2) A acção é julgada improcedente quanto ao restante.

3) O Reino de Espanha é condenado nas despesas.

Assinaturas