ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

12 de Novembro de 2009 *

No processo C-441/08,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Polónia), por decisão de 8 de Julho de 2008, entrado no Tribunal de Justiça em 7 de Outubro de 2008, no processo

Elektrownia Pątnów II sp. zoo

contra

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: J.-C. Bonichot (relator), presidente da Quarta Secção, exercendo funções de presidente da Sexta Secção, K. Schiemann e P. Kūris, juízes,

* Língua do processo: polaco.

advogado-geral: J. Mazák,
secretário: R. Şereş, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 17 de Setembro de 2009,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Elektrownia Pątnów II sp. zoo, por N. Półtorak, radca prawny,

— em representação do Governo polaco, por M. Dowgielewicz, A. Rutkowska e A. Kraińska, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por M. Afonso e K. Herrmann, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 5.º, n.º 3, segundo travessão, 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 pelo Acto relativo às condições de adesão da República Checa, da República da Estónia, da República de Chipre, da República da Letónia, da República da Lituânia, da República da Hungria, da República de Malta, da República da Polónia, da República da Eslovénia e da República Eslovaca e às adaptações dos Tratados em que se funda a União Europeia (JO 2003, L 236, p. 33, a seguir «Directiva 69/335»).

2 O pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a Elektrownia Pątnów II sp. zoo (a seguir «Elektrownia Pątnów») e o Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (director da Câmara Fiscal de Poznan), a respeito da aplicação da lei polaca relativa à tributação dos actos de reuniões de capitais.

Quadro jurídico

Direito comunitário

3 O artigo 1.º da Directiva 69/335 permite que os Estados-Membros cobrem um imposto sobre as entradas de capital nas sociedades de capitais, harmonizado nos termos dos artigos 2.º a 9.º da directiva, denominado «imposto sobre as entradas de capital».

4 O artigo 3.º da Directiva 69/335 define o conceito de «sociedade de capitais». No que respeita à República da Polónia, são, nomeadamente, sociedades constituídas nos termos do direito polaco e com os seguintes nomes: «spółka akcyjna» (sociedade anónima) e «spółka z ograniczoną odpowiedzialnością» (sociedade por quotas).

5 O artigo 4.º, n.º 1, alínea c), dessa directiva enumera, entre as operações sujeitas a imposto sobre as entradas de capital, «[o] aumento do activo de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie]».

6 O mesmo artigo 4.º, n.º 2, alínea c), refere:

«2. Podem continuar sujeitas ao imposto sobre as entradas de capitais as operações a seguir indicadas, desde que fossem tributadas à taxa de 1% em 1 de Julho de 1984:

[…]

c) O empréstimo contraído por uma sociedade de capitais, se o credor tiver direito a uma quota-parte dos lucros da sociedade.»

7 O artigo 5.º da Directiva 69/335 fixa a base de tributação em sede de imposto sobre as entradas de capital. Nos termos do seu n.º 1:

«O imposto será liquidado:

a) No caso de constituição de uma sociedade de capitais, de aumento do seu capital social ou do aumento do seu activo, operações referidas no n.º 1, alíneas a), c) e d), do artigo 4.º: sobre o valor real dos bens de qualquer natureza entregues ou a entregar pelos sócios, após dedução das obrigações assumidas e dos encargos suportados pela sociedade em consequência de cada entrada […]

[…]

e) No caso de empréstimos referidos no n.º 2, alíneas c) e d), do artigo 4.º: sobre o montante nominal do empréstimo contraído.»

8 O artigo 5.º, n.º 3, segundo travessão, dessa directiva dispõe:

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

[…]

— o montante dos empréstimos contraídos pela sociedade de capitais, convertidos em partes sociais e que já tenham estado sujeitos ao imposto sobre as entradas de capital».

9 O artigo 10.º da referida directiva precisa:

«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:

a) Em relação às operações referidas no artigo 4.º;

b) Em relação às entradas de capital, empréstimos ou prestações, efectuadas no âmbito das operações referidas no n.º 4.

[…]»

Lei nacional

Lei aplicável antes da adesão da República da Polónia à União Europeia

10 De acordo com o artigo 1.º da lei do imposto sobre os actos de direito civil (ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych), de 9 de Setembro de 2000 (a seguir «lei pcc»):

«1. Estão sujeitos a imposto:

1) Os seguintes actos de direito civil:

[…]

k) os contratos de sociedade (actos constitutivos),

2) As alterações introduzidas nos contratos referidos no n.º 1, se levarem a um aumento da matéria colectável do imposto sobre os actos de direito civil.

[…]

3. No caso de contrato de sociedade, considera-se alteração do contrato:

[…]

4) Os pagamentos complementares, os empréstimos concedidos à sociedade pelos sócios (accionistas) e a concessão de bens ou direitos patrimoniais por um sócio (accionista) à sociedade, a título gratuito.»

11 O artigo 4.º, n.º 1, da lei pcc dispõe:

«4. A obrigação de imposto sobre as entradas de capital incumbe:

1) Às partes nos actos de direito civil […]»

12 Nos termos do artigo 5.º, n.º 1, dessa lei:

«Sem prejuízo do n.º 2, são solidariamente responsáveis pela obrigação de pagamento do imposto as pessoas singulares ou colectivas e as entidades organizadas sem personalidade jurídica que sejam parte nos actos de direito civil […]»

13 Nos termos do artigo 6.º, n.º 1, ponto 8, alínea d), da referida lei, a matéria colectável é constituída:

«nos casos de empréstimo concedido à sociedade pelo sócio ou accionista — pelo montante ou valor do empréstimo».

14 De acordo com o artigo 2.º da lei de alteração da lei do imposto sobre os actos de direito civil (ustawa o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych), de 19 de Dezembro de 2003:

«Os actos de direito civil que tenham gerado a obrigação de imposto antes da entrada em vigor da presente lei continuam a reger-se pelas disposições anteriores.»

A lei aplicável depois da adesão da República da Polónia à União Europeia e até 31 de Dezembro de 2006

15 Nos termos do artigo 1.º da lei pcc, conforme alterada pela lei de 19 de Dezembro de 2003 (a seguir «lei pcc alterada»):

«1. Estão sujeitos a imposto:

1) Os seguintes actos de direito civil:

[…]

k) os contratos de sociedade (actos constitutivos),

2) As alterações introduzidas nos contratos referidos no ponto 1, se levarem a um aumento da matéria colectável do imposto sobre os actos de direito civil […]

3. No caso de contrato de sociedade, considera-se alteração do contrato:

[…]

2) Nas sociedades de capitais: as entradas ou reforços de entradas de capital na sociedade, cujo valor tenha como efeito o aumento do capital social, bem como os pagamentos complementares […]»

16 O artigo 1.º da lei pcc alterada dispõe:

«Para efeitos da presente lei, considera-se:

[…]

2) Sociedade de capitais: uma sociedade por quotas ou por acções […]»

17 Nos termos do artigo 3.º dessa lei:

«1. A obrigação fiscal constitui-se:

[…]

2) No momento da aprovação da deliberação de aumento do capital da sociedade com personalidade jurídica.»

18 De acordo com o artigo 4.º da referida lei:

«É responsável pela obrigação de imposto sobre os actos de direito civil:

[…]

2) A sociedade com personalidade jurídica — em caso de aumento do capital social.»

19 Nos termos do artigo 6.º da mesma lei:

«1. A matéria colectável é constituída:

[…]

8) Nos contratos de sociedade:

[…]

b) nos casos de alteração do contrato — pelo valor das entradas que aumentem o capital social, ou pelo montante do aumento do capital social.

[…]»

20 O artigo 7.º da lei pcc alterada dispõe:

«1. As taxas do imposto são fixadas nos seguintes valores:

[…]

9) Nos contratos de sociedade: 0,5%.»

21 Nos termos do artigo 9.º da referida lei:

«Estão isentos de imposto os seguintes actos de direito civil:

[…]

10) Os mútuos ou empréstimos concedidos:

[…]

h) pelo sócio (accionista) de uma sociedade de capitais.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

22 A Elektrownia Pątnów é a filial da sociedade Zespół Elektrowni Pątnów-Adamów--Konin SA (a seguir «sociedade-mãe»). Entre 2002 e 2004, esta concedeu à Elektrowni Pątnów uma série de empréstimos. De acordo com a lei polaca aplicável à data, a Elektrowni Pątnów pagou o imposto sobre os actos de direito civil relativo aos empréstimos que tinha contraído.

23 Em 25 de Julho de 2005, a sociedade-mãe celebrou com a Elektrownia Pątnów um acordo que estipulava a transmissão a favor desta última dos créditos de que dispunha a título de empréstimos, em contrapartida de uma subscrição de quotas da Elektrownia Pątnów.

24 Essa compensação teve o efeito de extinguir a dívida da Elektrownia Pątnów para com a sociedade-mãe e de aumentar o capital social da filial.

25 Por outro lado, a sociedade-mãe subscreveu o aumento do valor nominal de cada uma dessas quotas num valor total equivalente ao seu crédito sobre a Elektrownia Pątnów.

26 O aumento de capital social da Elektrownia Pątnów, deliberado pela assembleia geral dessa sociedade, em 27 de Julho de 2005, constituía, de acordo com a lei polaca, uma alteração do contrato de sociedade. Essa operação foi sujeita a imposto sobre os actos de direito civil, nos termos da lei polaca.

27 A Elektrownia Pątnów apresentou então uma reclamação à Administração Fiscal, com o fundamento de ter sido sujeita a dupla tributação em sede de imposto sobre as entradas de capital no caso de conversão de empréstimos em capital, contrariamente ao disposto no artigo 5.º, n.º 3, segundo travessão, da Directiva 69/335, que entrou em vigor na República da Polónia em 1 de Maio de 2004, na sequência da adesão desse Estado à União Europeia.

28 Indeferida a reclamação, a Elektrownia Pątnów recorreu para o tribunal administrativo. Este negou provimento ao recurso. A Elektrownia Pątnów recorreu então dessa sentença. Neste contexto, o Naczelny Sąd Administracyjny suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O direito comunitário (em especial as disposições da Directiva 69/335[…]) obriga as autoridades fiscais, na cobrança do imposto sobre as entradas de capital numa operação de aumento de capital, a ter em conta operações relativas à mesma entrada de capital que foram sujeitas a imposto sobre as entradas de capital antes da adesão da Polónia à União Europeia?

Em particular, é aplicável o mecanismo previsto no artigo 5.º, n.º 3, segundo travessão, da Directiva 69/335[…], se a conversão de empréstimos concedidos a uma sociedade de capitais na acepção do artigo 4.º, n.º 2, alínea c), da referida directiva se verificar após a

adesão e tais empréstimos já tiverem sido tributados com base nos princípios do direito nacional em vigor até à data da adesão, estabelecidos na lei [pcc]?»

Quanto à questão prejudicial

29 O órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se a proibição, prevista no artigo 5.º, n.º 3, segundo travessão, da Directiva 69/335, de, no cálculo do montante sobre o qual é liquidado o imposto nos casos de aumento do capital social, ter em conta o montante dos empréstimos contraídos pela sociedade de capitais, convertidos em partes sociais e que já tenham sido sujeitos a imposto sobre as entradas de capital, é aplicável no caso de a conversão em partes sociais dos empréstimos concedidos a uma sociedade de capitais ter sido efectuada depois da adesão do Estado-Membro à União Europeia, apesar de esses empréstimos serem anteriores a essa adesão e de, nessa altura, terem sido sujeitos a um tributo previsto na lei nacional então em vigor.

30 A fim de responder a esta questão, importa ter em conta, quanto à interpretação e à aplicação da Directiva 69/335, a situação particular de um Estado que, como a República da Polónia, se tornou membro das Comunidades Europeias com efeitos a 1 de Maio de 2004 (v., neste sentido, acórdão de 21 de Junho de 2007, Optimus — Telecomunicações, C-366/05, Colect., p. I-4985, n.º 25).

31 Daí resulta que a Directiva 69/335 não era aplicável nesse Estado antes dessa data. Antes dessa data, qualquer medida em matéria de tributação ou de isenção das operações abrangidas pelo conceito de reuniões de capitais era tomada no ordenamento jurídico polaco, unicamente, com base no direito nacional (v., neste sentido, acórdão Optimus — Telecomunicações, já referido, n.º 26).

32 Além disso, resulta de jurisprudência assente que uma nova norma é imediatamente aplicável aos efeitos futuros de uma situação constituída na vigência da norma anterior (v., nomeadamente, acórdão de 10 de Julho de 1986, Licata/CES, 270/84, Colect.,

p. 2305, n.º 31). Assim, aplicando este princípio, o Tribunal de Justiça decidiu que, não havendo no acto relativo às condições de adesão de um Estado-Membro disposições específicas quanto à aplicação de uma disposição do Tratado CE, essa disposição é de aplicação imediata e vincula esse Estado-Membro logo a partir da adesão, pelo que se aplica aos efeitos futuros das situações constituídas antes da adesão desse novo Estado-Membro às Comunidades (v., neste sentido, acórdãos de 2 de Outubro de 1997, Saldanha e MTS, C-122/96, Colect., p. I-5325, n.º 14, e de 29 de Janeiro de 2002, Pokrzeptowicz-Meyer, C-162/00, Colect., p. I-1049, n.º 50).

33 Resulta também de jurisprudência assente que, para se garantir o respeito dos princípios da segurança jurídica e da confiança legítima, as normas comunitárias de direito substantivo devem ser interpretadas no sentido de que apenas têm em vista as situações adquiridas antes da sua entrada em vigor, se resultar claramente dos seus termos, da sua finalidade ou da sua sistemática que lhes deve ser atribuído esse efeito (v., nomeadamente, acórdãos de 10 de Fevereiro de 1982, Bout, 21/81, Recueil, p. 381, n.º 13, e de 15 de Julho de 1993, GruSa Fleisch, C-34/92, Colect., p. I-4147, n.º 22, e Pokrzeptowicz-Meyer, já referido, n.º 49).

34 Consequentemente, não havendo no acto relativo às condições de adesão da República da Polónia à União Europeia uma disposição específica relativa às condições de aplicação da Directiva 69/335 no tempo, há que determinar, para se responder à questão submetida, se uma situação como a do processo principal constitui uma situação adquirida anteriormente à entrada em vigor da Directiva 69/335 na Polónia, à qual essa directiva só possa, portanto, ser aplicada retroactivamente se tiver claramente pretendido produzir esse efeito, ou se se trata de uma situação constituída antes da entrada em vigor dessa directiva na Polónia, mas cujos efeitos futuros se regem por essa directiva a partir da sua entrada em vigor, de acordo com o princípio segundo o qual as novas normas se aplicam imediatamente às situações em curso (v., neste sentido, acórdão Pokrzeptowicz Meyer, já referido, n.º 51).

35 A esse respeito, há que observar que a tributação dos empréstimos em causa no processo principal, que foram contraídos antes da adesão da República da Polónia à União Europeia, se processou com base na legislação em vigor à data do facto gerador do tributo, constituído pela redacção dos actos de direito civil que deram forma a esses

empréstimos. Nessa data, a legislação polaca não continha normas que se opusessem a que esses actos fossem tributados, uma primeira vez, como empréstimos e, uma segunda vez, no momento da sua eventual conversão em aumento de capital.

36 Não se pode considerar que a introdução no direito polaco de uma norma que, como essa, proibisse a nova tributação dos mesmos montantes pela incorporação de capital pusesse em causa as tributações que já tivessem sido efectuadas e que, por essa razão, tivesse carácter retroactivo.

37 Esta norma tem por único objectivo e por único alcance impedir a dupla tributação da mesma matéria colectável, sendo aplicável, logo a partir da sua entrada em vigor, tanto aos empréstimos já contraídos antes da adesão da República da Polónia à União Europeia, portanto, antes da sua entrada em vigor no ordenamento jurídico polaco, e convertidos em partes sociais depois dessa adesão, como aos empréstimos que viessem a ser contraídos depois dessa adesão.

38 Resulta do exposto que o artigo 5.º, n.º 3, segundo travessão, da Directiva 69/335 constitui apenas uma norma nova que se aplica imediatamente às operações realizadas após a sua entrada em vigor na Polónia e que entram no seu âmbito de aplicação.

39 Daí resulta que o artigo 5.º, n.º 3, segundo travessão, da Directiva 69/335 impõe que, na fixação da matéria colectável do imposto sobre as entradas de capital que incide sobre um aumento de capital de uma sociedade realizado através da conversão em partes sociais, depois da adesão da República da Polónia à União Europeia, de empréstimos contraídos por essa mesma sociedade antes dessa adesão, se tenha em conta a tributação anterior desses empréstimos com base na lei nacional então em vigor.

40 Ao contrário do que alega a República da Polónia, essa interpretação da Directiva 69/335 de modo nenhum se traduz na sua aplicação retroactiva a factos anteriores à adesão desse Estado-Membro, mas unicamente em aplicar, a partir da sua entrada em vigor, a proibição de dupla tributação que contém, o que leva necessariamente a ter em conta também as tributações já efectuadas antes dessa entrada em vigor.

41 Além disso, o Tribunal de Justiça não tem de averiguar se, como pareceu defender a República da Polónia na audiência, os elementos tributados antes da adesão, com base na lei nacional então em vigor, correspondem integral ou parcialmente aos elementos tributados depois da adesão, o que é da exclusiva competência do juiz da causa principal.

42 Nestas condições, há que responder à questão prejudicial que o artigo 5.º, n.º 3, segundo travessão, da Directiva 69/335 impõe que, na fixação da matéria colectável do imposto sobre as entradas de capital que incide sobre um aumento de capital de uma sociedade realizado através da conversão em partes sociais, depois da adesão da República da Polónia à União Europeia, de empréstimos contraídos por essa mesma sociedade antes dessa adesão, se tenha em conta a tributação anterior desses empréstimos com base na lei nacional então em vigor.

Quanto às despesas

43 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 (Sexta Secção) declara:

O artigo 5.º, n.º 3, segundo travessão, 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 pelo Acto relativo às condições de adesão da República Checa, da República da Estónia, da República de Chipre, da República da Letónia, da República da Lituânia, da República da Hungria, da República de Malta, da República da Polónia, da República da Eslovénia e da República Eslovaca e às adaptações dos Tratados em que se funda a União Europeia, impõe que, na fixação da matéria colectável do imposto sobre as entradas de capital que incide sobre um aumento de capital de uma sociedade realizado através da conversão em partes sociais, depois da adesão da República da Polónia à União Europeia, de empréstimos contraídos por essa mesma sociedade antes dessa adesão, se tenha em conta a tributação anterior desses empréstimos com base na lei nacional então em vigor.

Assinaturas