ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

15 de Junho de 2006 *

No processo C-264/04,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Amtsgericht Breisach (Alemanha), por decisão de 7 de Junho de 2004, entrado no Tribunal de Justiça em 22 de Junho de 2004, no processo

Badischer Winzerkeller eG

contra

Land Baden-Württemberg,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, S. von Bahr (relator) e A. Borg Barthet, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

secretário: K. Sztranc, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 17 de Novembro de 2005,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Land Baden-Württemberg, por K. Ehmann, na qualidade de agente,

— em representação do Governo alemão, por A. Tiemann, na qualidade de agente,

— em representação do Governo austríaco, por H. Dossi, na qualidade de agente,

— em representação do Governo polaco, por T. Nowakowski, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por L. Ström van Lier e F. Hoffmeister, 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 dos artigos 10.º, alínea c), 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), na redacção que lhe foi dada 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»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a cooperativa Badischer Winzerkeller eG (a seguir «Badischer Winzerkeller») ao Land Baden-Württemberg, a respeito da cobrança de um emolumento por uma rectificação no registo predial.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 4.º, n.os 1 e 2, da directiva enumera as operações sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital e que podem continuar a estar sujeitas a esse imposto.

4 Nos termos do artigo 10.º da 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:

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 artigo 4.º;

c) Em relação ao 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 consequência da sua forma jurídica.»

5 O artigo 12.º, n.º 1, alínea b), da directiva precisa que, em derrogação do disposto nos artigos 10.º e 11.º da mesma directiva, os Estados-Membros podem cobrar direitos de transmissão, incluindo os encargos de registo de propriedade, que incidem sobre a entrada numa sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos, de bens imóveis ou de estabelecimentos comerciais sitos no respectivo território.

6 Nos termos do artigo 12.º, n.º 2, da directiva, os direitos e impostos referidos no n.º 1, alínea b), deste artigo não podem ser superiores aos aplicáveis a operações similares, no Estado-Membro que cobra a imposição.

Legislação nacional

7 O § 82 do Regulamento do Registo e da Publicidade Prediais (Grundbuchordnung), de 26 de Maio de 1994 (BGBl. 1994 I, p. 1114), prevê:

«Se o registo predial deixou de ser exacto no que respeita à inscrição do proprietário, devido a uma transferência de direitos nele não registada, a Conservatória do Registo Predial deve impor ao proprietário ou ao testamenteiro, a quem compete a administração do imóvel, o dever de apresentar o pedido de rectificação do registo predial e de fornecer os documentos necessários para proceder a esta rectificação.»

8 O § 60, n.os 1 a 4, da lei federal sobre as custas dos actos (Gesetz über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit,), de 26 de Julho de 1957 (BGBl. 1957 I, p. 960, a seguir «Kostenordnung»), dispõe:

«(1) Pela inscrição de um proprietário ou de comproprietários, é cobrada a totalidade do emolumento.

(2) O emolumento é reduzido para metade em caso de inscrição do cônjuge, do companheiro ou de descendentes do proprietário registado, mesmo quando as pessoas referidas forem registadas na sequência da divisão do património comum de uma comunhão de bens ou de herança ou quando forem registadas posteriormente como comproprietárias de imóveis que façam parte de uma comunhão de bens; em caso de inscrição na sequência da distribuição de uma herança ou da liquidação de uma comunhão de bens, é irrelevante se, entretanto, os herdeiros ou aqueles que tenham prosseguido a comunhão de bens foram inscritos no registo predial ou não.

(3) Se os emolumentos forem cobrados simultaneamente com base nos n.os 1 e 2, é calculada em primeiro lugar a totalidade do emolumento em função do valor global; o emolumento assim calculado é reduzido para metade da parte correspondente às pessoas cuja inscrição, nos termos do n.º 2, só exige metade do emolumento.

(4) Os emolumentos previstos nos n.os 1 a 3 não são cobrados pela inscrição dos herdeiros do proprietário registado, se o pedido de inscrição for apresentado na Conservatória do Registo Predial no prazo de dois anos a contar da morte.»

Processo principal e questões prejudiciais

9 O Amtsgericht Breisach indica que a fusão por incorporação da cooperativa Weinbau- und Vertriebsgenossenschaft Baden eG, com sede em Breisach am Rhein (a seguir «Weinbau»), pela Badischer Winzerkeller, foi inscrita, em 3 de Agosto de 1995, no registo de cooperativas do Amtsgericht Freiburg.

10 O Amtsgericht Breisach precisou que a Weinbau estava inscrita no registo predial de Breisach como proprietária de vários bens imóveis.

11 Em 10 de Junho de 1997, a Grundbuchamt (Conservatória do Registo Predial) rectificou o nome da proprietária, que passou a chamar-se Badischer Winzerkeller.

Por esta rectificação, a conservatória reclamou, nos termos dos §§ 19, 20 e 60, n.º 1, da Kostenordnung, o pagamento de um montante de cerca de 5 100 EUR, calculado com base num valor de bens imóveis de aproximadamente 3 400 000 EUR.

12 Por carta de 19 de Março de 2001, a Badischer Winzerkeller reclamou da liquidação dos emolumentos, fundando-se essencialmente na directiva.

13 O Amtsgericht Breisach considera que o emolumento cobrado, em aplicação do § 60 da Kostenordnung, está abrangido, em princípio, pela proibição prevista no artigo 10.º, alínea c), da directiva, por ser uma formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma pessoa colectiva com fins lucrativos pode estar sujeita em consequência da sua forma jurídica.

14 Segundo o Amtsgericht Breisach, importa analisar se este emolumento constitui, como entendem determinados órgãos jurisdicionais alemães, um direito de transmissão, autorizado pelo artigo 12.º, n.º 1, alíneas b) ou c), da referida directiva.

15 O Amtsgericht Breisach salienta que se o Tribunal de Justiça considerar que um emolumento como o previsto no § 60 da Kostenordnung está abrangido pela derrogação prevista no artigo 12.º, n.º 1, da directiva, deve igualmente verificar, em conformidade com o artigo 12.º, n.º 2, da mesma directiva, se esse emolumento não é superior aos direitos e impostos aplicáveis a operações similares no Estado-Membro em questão. A este respeito, o Amtsgericht Breisach considera que o § 60 da Kostenordnung não prevê emolumentos pela rectificação no registo predial em caso de sucessão, quando o pedido de rectificação for apresentado no prazo de dois anos a contar da morte.

16 Com base nestas considerações, o Amtsgericht Breisach decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais.

«1) A Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção que lhe foi dada pelas Directivas 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 Directiva relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, 73/80/CEE do Conselho, de 9 de Abril de 1973, relativa à fixação de taxas comuns do imposto sobre as entradas de capital, 74/553/CEE do Conselho, de 7 de Novembro de 1974, que altera o n.º 2 do artigo 5.º da Directiva 69/335, e 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, que altera a Directiva 69/335 (a seguir 'directiva'), deve ser interpretada no sentido de que a proibição instituída pelo seu artigo 10.º, alínea c), abrange todas as operações mencionadas no artigo 10.º, alínea c), da directiva, independentemente das previsões do artigo 4.º da directiva?

2) Ao aplicar a directiva deve evitar-se qualquer distinção entre emolumentos cobrados por um serviço prestado pelo Estado e impostos, de forma que os 'emolumentos' previstos na Kostenordnung podem ser equiparados a direitos de transmissão?

3) No caso de o Tribunal de Justiça responder afirmativamente à segunda questão, coloca-se a seguinte questão: o artigo 12.º, n.º 2, última frase, da directiva deve ser interpretado no sentido de que é criada uma excepção, pelo facto de, nos termos do § 60 da Kostenordnung [...], por exemplo, pela rectificação [n]o registo predial em caso de sucessão, não serem cobrados emolumentos, se o pedido de rectificação for apresentado no prazo de dois anos a contar da morte?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

17 Através da sua primeira questão, o órgão jurisdicional nacional pergunta, em substância, se um emolumento cobrado pela rectificação no registo predial no caso de fusão de duas pessoas colectivas, como o emolumento em causa no processo principal, pode ser abrangido pela proibição prevista no artigo 10.º, alínea c), da directiva.

18 Importa recordar que esta disposição proíbe aos Estados-Membros cobrarem imposições, para além do imposto sobre as entradas de capital, pelo registo ou por qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma pessoa colectiva com fins lucrativos pode estar sujeita em consequência da sua forma jurídica.

19 O Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de precisar que a proibição enunciada no artigo 10.º, alínea c), da directiva se vem juntar às proibições previstas no artigo 10.º, alíneas a) e b), desta directiva, que se referem aos casos referidos no artigo 4.º da directiva (v., neste sentido, acórdão de 27 de Outubro de 1998, AGAS, C-152/97, Colect., p. I-6553, n.º 21). Esta proibição justifica-se pelo facto de os impostos em causa, apesar de não incidirem sobre as entradas de capital enquanto tais, serem, no entanto, cobrados em razão de formalidades ligadas à forma jurídica da sociedade, isto é, do instrumento utilizado para a reunião dos capitais, pelo que a sua manutenção poderia pôr igualmente em causa os objectivos prosseguidos pela directiva (acórdãos de 11 de Junho de 1996, Denkavit Internationaal e o., C-2/94, Colect., p. I-2827, n.º 23, e AGAS, já referido, n.º 21).

20 Para determinar se um emolumento, como o que está em causa no processo principal, é abrangido pela proibição prevista no artigo 10.º, alínea c), da directiva, há que examinar se as condições enunciadas nesta disposição estão preenchidas.

21 Decorre da decisão de reenvio que a Badischer Winzerkeller é uma pessoa colectiva, com fins lucrativos, na acepção do artigo 3.º, n.º 2, da directiva. O artigo 10.º, alínea c), dessa directiva é-lhe, pois, aplicável.

22 Resta examinar se o emolumento em causa no processo principal é cobrado pelo registo ou por qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma pessoa colectiva como essa pode estar sujeita em consequência da sua forma jurídica.

23 No que respeita à questão de saber se a rectificação no registo predial em causa no processo principal se deve à forma jurídica da Badischer Winzerkeller, importa referir que essa rectificação atesta a transferência dos bens imóveis da Weinbau para a Badischer Winzerkeller, consequência directa da fusão entre essas duas cooperativas. A rectificação é, pois, exactamente uma formalidade a que a sociedade está sujeita em consequência da sua forma jurídica.

24 Em contrapartida, não se verifica que a rectificação no registo predial, em sentido estrito, seja uma formalidade prévia ao exercício de toda e qualquer actividade por uma pessoa colectiva como a Badischer Winzerkeller.

25 Segundo jurisprudência assente, há que determinar se uma rectificação no registo predial, ainda que não constitua formalmente um procedimento prévio ao exercício da actividade da pessoa colectiva em causa, condiciona o exercício e a prossecução dessa actividade (v., no que respeita ao registo de aumentos de capital, acórdãos de 2 de Dezembro de 1997, Fantask e o., C-188/95, Colect., p. I-6783, n.º 22, e de 29 de Setembro de 1999, Modelo, dito «Modelo I», C-56/98, Colect., p. I-6427, n.º 25).

26 A este respeito, importa assinalar que o Tribunal de Justiça declarou repetidas vezes que, sempre que uma operação realizada por uma pessoa colectiva, como o aumento do seu capital social ou a modificação dos seus estatutos, deva, segundo o direito nacional, cumprir obrigatoriamente uma formalidade jurídica, esta formalidade condiciona o exercício e a prossecução da actividade dessa pessoa colectiva (v., designadamente, acórdãos Modelo I, já referido, n.º 26; de 21 de Setembro de 2000, Modelo, dito «Modelo II», C-19/99, Colect., p. I-7213, n.º 26; de 26 de Setembro de 2000, IGI, C-134/99, Colect., p. I-7717, n.º 24; de 21 de Junho de 2001, SONAE, C-206/99, Colect., p. I-4679, n.º 30; e de 19 de Março de 2002, Comissão/Grécia, C-426/98, Colect., p. I-2793, n.º 30).

27 As mesmas considerações valem para uma operação como a que está em causa no processo principal, a saber, a aquisição, por uma pessoa colectiva, de bens imóveis por meio de uma fusão por incorporação, que deve, em direito alemão, ser obrigatoriamente objecto de uma rectificação no registo predial.

28 Daí resulta que um emolumento cobrado pela rectificação no registo predial, como o que está em causa no processo principal, constitui uma imposição cobrada por uma formalidade prévia a que uma pessoa colectiva com fins lucrativos pode estar sujeita em consequência da sua forma jurídica.

29 À luz das considerações que precedem, há que responder à primeira questão que um emolumento cobrado pela rectificação no registo predial, como o que está em causa no processo principal, é, em princípio, abrangido pela proibição prevista no artigo 10.°, alínea c), da directiva.

Quanto às segunda e terceira questões

30 Através das suas segunda e terceira questões, o órgão jurisdicional nacional pergunta, em substância, se um emolumento cobrado pela rectificação no registo predial, como o que está em causa no processo principal, pode, em determinadas condições e em derrogação do artigo 10.°, alínea c), da directiva, ser considerado um direito de transmissão autorizado pelo artigo 12.° da mesma directiva.

31 A este respeito, há que assinalar que o artigo 12.°, n.° 1, da directiva fixa o elenco exaustivo das imposições, diversas do imposto sobre as entradas de capital, que, em derrogação dos artigos 10.° e 11.° desta mesma directiva, podem onerar as sociedades de capitais, quando tenham lugar as operações referidas nestas últimas disposições (v., neste sentido, acórdãos de 2 de Fevereiro de 1988, Dansk Sparinvest, 36/86, Colect., p. 409, n.° 9, e de 20 de Abril de 1993, Ponente Carni e Cispadana Costruzioni, C-71/91 e C-178/91, Colect., p. I-1915, n.° 24).

32 Os direitos de transmissão referidos no artigo 12.°, n.° 1, alínea b), da directiva devem ser considerados direitos de registo cobrados no momento de certas operações de transferência de bens imóveis ou de estabelecimentos comerciais, em função de critérios gerais e objectivos (acórdão de 11 de Dezembro de 1997, Immobiliare SIF, C-42/96, Colect., p. I-7089, n.° 34).

33 Essa disposição não faz distinção entre os direitos de transmissão que podem ser cobrados pelos Estados-Membros. De uma forma geral, permite aos Estados-Membros cobrarem, além do imposto sobre as entradas de capital, impostos cujo facto gerador esteja objectivamente ligado à transferência de propriedade de bens imóveis ou de estabelecimentos comerciais (v. acórdão Immobiliare SIF, já referido, n.º 35).

34 A este respeito, há que assinalar que o emolumento em causa no processo principal, que é calculado em função de critérios gerais e objectivos, a saber, segundo a decisão de reenvio, com base no valor do objecto da operação, está objectivamente ligado à transferência da propriedade dos bens imóveis da Weinbau para a Badischer Winzerkeller por meio de uma fusão por incorporação da primeira na segunda.

35 Por conseguinte, verifica-se que a cobrança de um emolumento, como o que está em causa no processo principal, constitui um direito de transmissão na acepção do artigo 12.º, n.º 1, alínea b), da directiva.

36 Todavia, este emolumento só pode ser efectivamente autorizado se, em conformidade com o artigo 12.º, n.º 2, da directiva, não for superior aos impostos e direitos aplicáveis a operações similares no Estado-Membro que cobra a imposição.

37 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio indicou que a legislação nacional não prevê, em determinadas condições, o pagamento de emolumentos pela rectificação no registo predial em caso de sucessão, quando o pedido de rectificação for apresentado no prazo de dois anos a contar da morte.

38 Tendo em vista determinar se o caso da sucessão pode ser considerado similar a uma operação como a que está em causa no processo principal, há que ter em conta tanto os seus objectivos como os seus efeitos.

39 Importa referir que a transferência de bens imóveis resultante de uma sucessão não pode ser equiparada, no que respeita aos seus objectivos ou aos seus efeitos, a uma operação como a que está em causa no processo principal, que diz respeito à transferência de bens imóveis resultante da fusão de dois operadores económicos.

40 Por outro lado, o facto de a regulamentação nacional não impor um emolumento ou prever um emolumento reduzido por certas operações, como as sucessões, não implica necessariamente que o emolumento aplicável à operação em causa no processo principal seja contrário ao artigo 12.°, n.° 2, da directiva.

41 Só é possível chegar a tal conclusão através de uma apreciação global dos direitos ou dos impostos aplicáveis a operações que, à luz dos seus objectivos e dos seus efeitos, são similares à operação em causa no processo principal, a saber, a transferência de bens imóveis de uma cooperativa para outra, em resultado da sua fusão.

42 Essa apreciação deve ser realizada à luz das circunstâncias factuais em causa no processo principal e necessita de uma interpretação do direito nacional.

43 A esse respeito, importa recordar que, no âmbito de um processo nos termos do artigo 234.° CE, que é baseado numa nítida separação das funções entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, a interpretação do direito nacional e toda e qualquer apreciação dos factos da causa se inscrevem na competência do juiz nacional (v., designadamente, acórdãos de 17 de Junho de 1999, Piaggio, C-295/97, Colect., p. I-3735, n.° 29; de 5 de Outubro de 1999, Lirussi e Bizzaro, C-175/98 e

C-177/98, Colect., p. I-6881, n.º 37; e de 15 de Maio de 2003, RAR, C-282/00, Colect., p. I-4741, n.º 46).

44 Por conseguinte, cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar se o emolumento em causa no processo principal é superior aos direitos ou impostos aplicáveis a operações similares no Estado-Membro da imposição.

45 Tendo em conta o que precede, importa responder à segunda e à terceira questão que um emolumento, como o que está em causa no processo principal, pode, em derrogação do artigo 10.º, alínea c), da directiva, ser considerado um direito de transmissão autorizado pelo artigo 12.º, n.º 1, alínea b), da directiva, desde que não seja superior aos direitos ou impostos que são aplicáveis a operações similares no Estado-Membro da imposição. Compete ao órgão jurisdicional nacional verificar se esse emolumento está em conformidade com as disposições do artigo 12.º, n.º 2, da directiva.

Quanto às despesas

46 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 (Terceira Secção) declara:

1) Um emolumento cobrado pela rectificação no registo predial, como o que está em causa no processo principal, é, em princípio, abrangido pela proibição prevista no artigo 10.º, 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, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985.

2) **Um emolumento, como o que está em causa no processo principal, pode, em derrogação do artigo 10.º, alínea c), da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, ser considerado um direito de transmissão autorizado pelo artigo 12.º, n.º 1, alínea b), da Directiva 60/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, desde que não seja superior aos direitos ou impostos que são aplicáveis a operações similares no Estado-Membro da imposição.**

Compete ao órgão jurisdicional nacional verificar se esse emolumento está em conformidade com as disposições do artigo 12.º, n.º 2, da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303.

Assinaturas