ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)
18 de Março de 1993 *

No processo C-280/91,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CEE, pelo Bundesfinanzhof, destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Finanzamt Kassel-Goethestraße

e

Viessmann KG,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 4.° 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),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: G. C. Rodríguez Iglesias, presidente de secção, R. Joliet e D. A. O. Edward, juízes,

advogado-geral: F. G. Jacobs
secretário: L. Hewlett, administradora

vistas as observações escritas apresentadas, em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Henri Étienne, consultor jurídico principal, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

* Língua do processo: alemão.

ouvidas as alegações da Kommanditgesellschaft Viessmann, representada por E. Stehmann, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, e da Comissão, na audiência de 12 de Novembro de 1992,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 17 de Dezembro de 1992,

profere o presente

Acórdão

1 Por decisão de 31 de Julho de 1991, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 31 de Outubro seguinte, o Bundesfinanzhof submeteu, nos termos do artigo 177.° do Tratado CEE, uma questão prejudicial sobre a interpretação do artigo 4.° 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).

2 Esta questão foi suscitada no âmbito de um litígio entre o Finanzamt Kassel (a seguir «Finanzamt») e a Sociedade Viessmann GmbH & Co. KG (a seguir «Viessmann») a propósito da tributação da cessão de uma participação nessa sociedade.

3 A sociedade Viessmann é uma sociedade em comandita de direito alemão. De acordo com as conclusões do advogado-geral, para onde se remete para mais informações (v. n.^{os} 6 a 9), esta sociedade tem um capital de 9,8 milhões de DM que foi sujeito ao imposto sobre as reuniões de capitais aquando da concretização das entradas correspondentes a esse capital. Por outro lado, conta com dois sócios responsáveis pela totalidade das dívidas (sócios «comanditados») e um cuja responsabilidade é limitada ao montante da sua entrada (sócio «comanditário»).

4 Em 8 de Julho de 1983, V., que é um dos sócios de responsabilidade ilimitada, cedeu uma parte da sua participação à sua mulher e aos seus filhos que, nos termos do contrato de cessão, se tornaram sócios de responsabilidade limitada da sociedade.

5 O Finanzamt considerou que as partes cedidas tinham mudado de natureza ao passar de um sócio de responsabilidade ilimitada para pessoas cuja responsabilidade era limitada, e daí deduziu que a cessão devia ser equiparada a uma emissão de partes sociais, devendo, por isso, ser tributada em imposto sobre as entradas de capital, nos termos do artigo 2.°, n.° 1, ponto 1, da Kapitalverkehrsteuergesetz (lei alemã sobre as reuniões de capitais), que estabelece ser devido imposto «em caso de aquisição, por um primeiro adquirente, de partes sociais de uma sociedade de capitais situada em território nacional».

6 O Bundesfinanzhof questionou-se sobre se a interpretação que o Finanzamt fazia estava em conformidade com a directiva sobre as reuniões de capitais e, em especial, sobre se uma cessão de participação, como a realizada no caso em apreço, constituía uma operação tributável, à luz do disposto no artigo 4.° da Directiva.

7 O n.° 1 desta disposição enumera as operações que os Estados-membros devem sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital. Entre essas operações figura:

«c) O aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie.»

8 Quanto ao n.° 2, contém a lista das operações que os Estados-membros podem sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital. Nos termos dessa disposição, pode, nomedamente, ser sujeito ao imposto:

«b) O aumento do activo de uma sociedade de capitais através de prestações efectuadas por um sócio, que não impliquem o aumento do capital social, mas que tenham a sua contrapartida numa alteração dos direitos sociais ou que sejam susceptíveis de aumentar o valor das partes sociais.»

9 Foi neste quadro que o Bundesfinanzhof decidiu submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 4.° da Directiva 69/335/CEE autoriza os Estados-membros a sujeitarem ao imposto sobre reuniões de capitais a transformação de uma parte da participação de um sócio comanditado numa parte de sócio comanditário numa 'GmbH & Co. KG' já existente?»

10 Para mais ampla exposição dos factos do processo principal, da tramitação processual, bem como das observações escritas apresentadas ao Tribunal, remete-se para o relatório para audiência. Estes elementos do processo apenas serão adiante retomados na medida do necessário para a fundamentação do Tribunal.

11 Através da sua questão, o órgão jurisdicional nacional pretende determinar se a cessão, por um sócio responsável pela totalidade das dívidas de uma sociedade de capitais, de uma parte da sua participação a um sócio cuja responsabilidade nessa sociedade é limitada, pode ser sujeita ao imposto sobre as entradas de capital, nos termos do artigo 4.° da directiva atrás referida.

12 Para responder a esta questão, importa recordar que a citada directiva harmoniza a estrutura e a taxa dos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais

na Comunidade e que o artigo 4.° desta directiva enumera as operações que os Estados-membros podem ou devem, conforme os casos, sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital.

13 Não releva de nenhuma das categorias mencionadas nessa disposição a operação pela qual um sócio de responsabilidade ilimitada cede, a um sócio cuja responsabilidade na sociedade é limitada, uma parte da participação que detém nessa sociedade. Esta operação não implica, designadamente, nem um aumento de capital social na acepção do artigo 4.°, n.° 1, alínea c), da directiva, nem num aumento do activo da sociedade a que se refere o artigo 4.°, n.° 2, alínea c), não podendo, assim, ser sujeita ao imposto previsto para as categorias a que se referem essas disposições.

14 Daí que uma cessão de partes como a realizada no caso em apreço não constitua uma operação passível de ser tributada nos termos do artigo 4.° da directiva.

15 A Comissão solicitou ao Tribunal de Justiça que examinasse se a cessão de partes podia ser sujeita ao imposto sobre as entradas de capital ao abrigo do disposto no artigo 6.° da directiva.

16 Esta disposição estabelece, em relação às sociedades em comandita, que:

«1. Os Estados-membros podem excluir da matéria colectável... o montante da entrada efectuada por um sócio, responsável ilimitadamente pelas obrigações de uma sociedade de capitais, bem como a quota-parte desse sócio no activo da sociedade.

2. Quando um Estado-membro faça uso da faculdade prevista no n.° 1, ficam sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital:

— ...

— ...

— toda e qualquer operação pela qual a responsabilidade de um sócio se limite à sua participação no capital social, designadamente quando a limitação da responsabilidade resulte da transformação da sociedade de capitais em sociedade de capitais de tipo diferente.

...»

17 A este respeito, deve referir-se que o Tribunal tem por missão interpretar todas as disposições de direito comunitário de que os órgãos jurisdicionais nacionais têm necessidade para decidir sobre os litígios que lhes são submetidos, ainda que essas disposições não sejam expressamente referidas nas questões que lhe são submetidas por esses órgãos jurisdicionais.

18 No que diz respeito ao artigo 6.° da directiva, importa referir que esta disposição se destina, nomeadamente, a evitar que, nos Estados-membros em causa, as partes sociais que não foram tributadas porque representavam a entrada de um sócio de responsabilidade ilimitada, sejam posteriormente cedidas a um sócio de responsabilidade limitada e sejam, assim, transformadas em partes de sócio desse tipo, sem serem sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital que deveria ter incidido sobre a sua emissão.

19 Ora, tal como se indicou no n.° 3, o conjunto das partes sociais que representam o capital da sociedade Viessmann foram sujeitas ao pagamento de um imposto no momento em que foram efectuadas as entradas correspondentes a essas partes.

20 Por conseguinte, uma cessão de participação como a em causa no processo principal não pode ser sujeita ao imposto sobre as entradas de capital ao abrigo do artigo 6.° da directiva sobre as reuniões de capitais.

21 Por estas razões, deve responder-se à questão colocada pelo órgão jurisdicional nacional declarando que a cessão, por um sócio responsável pela totalidade das dívidas de uma sociedade de capitais, de uma parte da sua participação a um sócio cuja responsabilidade nesta sociedade é limitada, não pode ficar sujeita ao imposto sobre as entradas de capital nos termos do artigo 4.° da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais. Esta operação também não pode ser tributada nos termos do artigo 6.° da mesma directiva nos Estados-membros que optaram por isentar as entradas de capital realizadas por sócios responsáveis ilimitadamente, quando as partes cedidas já foram sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital quando da sua criação.

Quanto às despesas

22 As despesas efectuadas pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentou observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Bundesfinanzhof, por decisão de 31 de Julho de 1991, declara:

A cessão, por um sócio responsável pela totalidade das dívidas de uma sociedade de capitais, de uma parte da sua participação a um sócio cuja responsabilidade nesta sociedade é limitada, não pode ficar sujeita ao imposto sobre as entradas de capital nos termos do artigo 4.° da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais. Esta operação também não pode ser tributada, nos termos do artigo 6.° da mesma directiva, nos Estados-membros que optaram por isentar as entradas de capital realizadas por sócios responsáveis ilimitadamente, quando as partes cedidas já foram sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital aquando da sua criação.

Rodríguez Iglesias Joliet Edward

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 18 de Março de 1993.

O secretário

J.-G. Giraud

O presidente da Primeira Secção

G. C. Rodríguez Iglesias