1. 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, não pode ficar sujeita ao imposto sobre as entradas de capital nos termos do artigo 4.° da Directiva 69/335, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais.

2. 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, não pode ficar sujeita ao imposto sobre as entradas de capital nos termos do artigo 6.° da Directiva 69/335, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, 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.

RELATÓRIO PARA AUDIÊNCIA
apresentado no processo C-280/91 *

I — Factos e tramitação processual

A — *Factos e enquadramento legal*

A Viessmann GmbH & Co. KG (a seguir «Viessmann») é uma sociedade em comandita de direito alemão. Esta sociedade tem um sócio comanditário, que não participa na gestão da sociedade e cuja responsabilidade é limitada às entradas de capital que efectuou. Para além deste, a sociedade possui dois sócios comanditados, que gerem a sociedade e são responsáveis pela totalidade das dívidas.

Em 8 de Julho de 1993, um dos sócios comanditados, V., cedeu à sua mulher e a cada um dos seus filhos uma parte da sua participação na sociedade Viessmann; como não participavam na gestão da sociedade, a mulher e os filhos tornaram-se, ao receberem essas partes, sócios comanditários.

O Finanzamt Kassel-Goethestraße (a seguir «Finanzamt») considerou que esta operação devia ser sujeita ao imposto sobre as entradas de capital. Com efeito, considerou que as partes cedidas tinham sofrido uma transformação pois tinham sido cedidas por um sócio de responsabilidade ilimitada a um sócio cuja responsabilidade era limitada. Em seu entender, esta transformação conduziu a que as partes adquiridas pela mulher de V. e pelos seus cinco filhos fossem, na realidade, partes novas. Ora, alegou o Finanzamt, a aquisição de partes novas numa sociedade de capitais deve ser tributada, nos termos do artigo 2.°, n.° 1, primeiro parágrafo, da Kapitalverkehrsteuergesetz (lei alemã sobre as

* Língua do processo: alemão.

reuniões de capitais); de acordo com esta disposição, é devido imposto sobre as entradas de capital

«em caso de aquisição, por um primeiro adquirente, de partes sociais de uma sociedade de capitais situada em território nacional».

Tendo-lhe sido submetido o litígio, o Bundesfinanzhof interrogou-se sobre se a interpretação da lei alemã em que assentava a decisão do Finanzamt estava em conformidade com a 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, a seguir «Directiva 69/335»).

Recordou que o artigo 4.°, n.° 1, alínea c), desta directiva estabelece que o aumento do capital social de uma sociedade pode estar sujeito ao imposto sobre as entradas de capital. Em seu entender, esta disposição, interpretada de acordo com o seu espírito, pode fornecer uma base jurídica para a argumentação do Finanzamt se se considerar que o capital de uma sociedade em comandita é constituído unicamente pelas entradas realizadas pelos sócios comanditários, com exclusão das dos sócios comanditados. Neste caso, alega o Bundesfinanzhof, devia considerar-se que o que se verificou foi um aumento de capital da sociedade Viessmann, pois a cessão de partes realizada conduziu ao aumento do número de partes de comanditário.

B — *A questão prejudicial*

Foi nestas circunstâncias que o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e, por decisão de 31 de Julho de 1991, 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?»

C — *Tramitação do processo no Tribunal de Justiça*

A decisão do Bundesfinanzhof deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 9 de Setembro de 1991.

Em conformidade com o disposto no artigo 20.° do Protocolo relativo ao Estatuto do Tribunal de Justiça CEE, as observações escritas foram apresentadas em 5 de Fevereiro de 1992 pela Comissão, representada por Henri Etienne, consultor jurídico principal, na qualidade de agente.

Com base no relatório preliminar do juiz-relator, ouvido o advogado-geral, o Tribunal decidiu iniciar a fase oral do processo sem instrução.

II — Observações escritas apresentadas ao Tribunal

A Comissão observou que a cessão, a um sócio comanditário, de partes detidas na sociedade por um sócio comanditado não vem mencionada na lista constante do artigo 4.° da Directiva 69/335, que enumera as opera-

ções que os Estados-membros podem sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital.

Considera, por outro lado, que a resposta à questão colocada pelo órgão jurisdicional nacional decorre do artigo 6.° — e não do artigo 4.° — da Directiva 69/335.

O n.° 1 desse artigo 6.° dispõe:

«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.»

O n.° 2, terceiro travessão, dessa disposição, estabelece, por seu lado, que se um Estado-membro fizer uso da faculdade prevista no n.° 1, deve sujeitar 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».

A Comissão sublinha a este respeito que a Alemanha, ao aplicar o n.° 1, referido, decidiu não sujeitar a imposto a entrada de capitais realizada por um sócio comanditado em favor da sociedade. Assim, ao abrigo do n.° 2, terceiro travessão, também referido, esse país devia sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital toda e qualquer operação pela qual um comanditado limita a sua responsabilidade à sua participação no capital social. Segundo a Comissão, constitui uma operação desse tipo e, por conseguinte, deve ficar sujeita ao imposto sobre as entradas de capital, o acto pelo qual um sócio comanditado cede a um sócio comanditário algumas das partes sociais que detém na sociedade.

R. Joliet
Juiz-relator