ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)
5 de Fevereiro de 1991 *

No processo C-249/89,

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

Trave Schiffahrtsgesellschaft mbH & Co. KG

e

Finanzamt Kiel-Nord,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 4.°, n.° 2, alínea b), 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 (Quinta Secção),

composto por J. C. Moitinho de Almeida, presidente de secção, G. C. Rodríguez Iglesias, Sir Gordon Slynn, R. Joliet e F. Grévisse, juízes,

advogado-geral: M. Darmon
secretário: H. Rühl, administrador principal

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação do Governo neerlandês por B. R. Bot, secretário-geral do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente,

* Língua do processo: alemão.

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias por M. H. Étienne, consultor jurídico, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Comissão na audiência de 24 de Outubro de 1990,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 13 de Novembro de 1990,

profere o presente

Acórdão

1 Por decisão de 28 de Junho de 1989, que deu entrada no Tribunal em 7 de Agosto seguinte, o Bundesfinanzhof colocou, nos termos do artigo 177.° do Tratado CEE, uma questão prejudicial relativa à interpretação do artigo 4.°, n.° 2, alínea b), 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 239, p. 25; EE 09 F1 p. 22).

2 Esta questão foi colocada no âmbito do litígio que opõe a Trave Schiffahrts-Gesellschaft mbH & Co. KG (adiante «Trave») ao Finanzamt Kiel-Nord quanto à cobrança do imposto sobre as entradas de capital sobre a concessão àquela sociedade, pelos seus sócios, de empréstimos sem juros.

3 A sociedade Trave foi criada por contrato de 27 de Junho de 1975 com vista a cobrir os riscos assumidos por um dos seus sócios no âmbito de um importante projecto imobiliário. De 1977 a 1983, a Trave, tendo sofrido prejuízos importantes, recebeu dos seus sócios empréstimos sem juros no valor de 131 milhões de DM.

4 Por aviso de 7 de Dezembro de 1984, o Finanzamt Kiel-Nord reclamou à sociedade Trave um imposto sobre entradas de capital de 361 335 DM, nos termos do artigo 2.°, n.° 1, ponto 4, alínea c), do Kapitalverkehrsteuergesetz. Esta disposição sujeita ao imposto sobre as entradas de capital a entrega, por um sócio a uma sociedade de capitais alemã, de bens em troca de uma contraprestação inferior ao seu valor, desde que as prestações sejam susceptíveis de aumentar o valor dos direitos sociais.

5 Esta lei implementa na República Federal da Alemanha o artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da Directiva 69/335 do Conselho. Esta disposição autoriza os Estados a sujeitarem ao imposto sobre as entradas de capital 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».

6 Tendo sido vencida na acção que intentou perante os órgãos jurisdicionais de primeira instância, a sociedade Trave interpôs recurso para o Bundesfinanzhof.

7 Na sua decisão de reenvio, o Bundesfinanzhof explica que, de acordo com a sua jurisprudência constante, qualquer contribuição patrimonial para os resultados da empresa («Erfolgsbeiträge») deve ser considerada uma prestação na acepção do artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da Directiva 69/335, e isto mesmo que o aumento do activo da sociedade só se verifique aquando da utilização dos capitais emprestados e com a economia de despesas daí decorrente. Sublinha, todavia, que esta jurisprudência é criticada por uma parte da doutrina alemã com fundamento em que o aumento do activo exigido pela disposição comunitária em questão pressupõe o aumento do activo líquido da sociedade.

8 Considerando, portanto, que a sua decisão depende da interpetação do artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da Directiva 69/335, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância até que o Tribunal de Justiça se pronuncie a título prejudicial sobre a seguinte questão:

«O artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da Directiva 69/335/CEE permite que os Estados-membros sujeitem ao imposto sobre as entradas de capital um empréstimo sem

juros, feito a uma sociedade de capitais, gravemente endividada, por um dos seus sócios, incidindo o imposto sobre o valor de utilização (montante de juros poupados)?»

9 Para mais ampla exposição dos factos no litígio principal, da tramitação processual, bem como das observações escritas apresentadas perante o Tribunal, remete-se para o relatório para audiência. Estes elementos apenas serão adiante retomados na medida do necessário para a fundamentação da decisão do Tribunal.

10 Através da sua questão o órgão jurisdicional nacional pretende essencialmente saber se a concessão de um empréstimo sem juros, feita por um sócio a uma sociedade de capitais gravemente endividada, é uma operação que pode ser sujeita ao imposto sobre as entradas de capital nos termos do artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da Directiva 69/335 e, caso a resposta seja afirmativa, se a matéria colectável desse imposto é constituída pelo valor de utilização desse empréstimo, ou seja, o montante de juros poupados.

11 Com vista a examinar se a concessão de um empréstimo sem juros constitui uma operação abrangida pelo artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da Directiva 69/335, convém verificar se essa operação conduz ao aumento do activo da sociedade que dela beneficia e se é susceptível de aumentar o valor das suas partes sociais.

12 No que se refere à primeira condição — aumento do activo — deve-se declarar que a concessão de um empréstimo sem juros permite à sociedade dispor de capitais sem ter de suportar o seu custo. A economia de juros daí resultante dá origem a um aumento do seu activo permitindo à sociedade evitar uma despesa que deveria suportar.

13 No que se refere à segunda condição — aumento do valor das partes sociais — convém fazer referência ao acórdão de 15 de Julho de 1982, Felicitas (270/81, Recueil, p. 2771), em que o Tribunal declarou que «os princípios em que assenta o imposto sobre as entradas de capital harmonizado, os quais têm em vista sujeitar ao imposto apenas as operações que constituam a expressão jurídica de uma reunião de capitais e unicamente na medida em que estas contribuam para reforçar o potencial económico da sociedade» fundamento retomado do preâmbulo da Directiva 74/553/CEE do Conselho, de 7 de Novembro de 1974, que altera o n.° 2 do artigo 5.° da Directiva 69/335/CEE relativa aos impostos indirectos que incidem

sobre as reuniões de capitais (JO L 303, p. 9; EE 09 F1 p. 46). Daqui resulta que o critério decisivo para que uma operação de reunião de capitais possa ser sujeita ao imposto sobre as entradas de capital reside no reforço do potencial económico da sociedade.

14 Nestas condições, convém considerar que a concessão de um empréstimo sem juros, na medida em que permite à sociedade dispor de capitais sem ter de suportar o seu custo, contribui para o reforço do seu potencial económico. Deve, assim, ser vista como sendo susceptível de aumentar o valor das partes sociais da sociedade.

15 Consequentemente deve declarar-se que a concessão de um empréstimo sem juros a uma sociedade por um dos seus sócios constitui uma operação que pode ser tributada nos termos do artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da Directiva 69/335.

16 Quanto à matéria colectável do imposto sobre as entradas de capital convém referir o artigo 5.°, n.° 1, alínea d), da mesma directiva, segundo o qual, «no caso de aumento do activo referido no n.° 2, alínea b), do artigo 4.°», o imposto é liquidado «sobre o valor real das prestações efectuadas, após dedução das obrigações assumidas e dos encargos suportados pela sociedade em consequência das referidas prestações».

17 Em aplicação desta disposição, sendo nulos os encargos suportados pela sociedade, o imposto sobre as entradas de capital será cobrado sobre o montante dos juros economizados pela sociedade, a determinar pelo juiz nacional.

18 Por conseguinte deve responder-se à questão prejudicial que:

«O artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da Directiva 69/335/CEE do Conselho autoriza os Estados-membros a sujeitarem ao imposto sobre as entradas de capital um empréstimo sem juros concedido a uma sociedade de capitais, gravemente endividada, por um dos seus sócios, incidindo o imposto sobre o valor de utilização do empréstimo, isto é, sobre o montante de juros poupados, tal como será determinado pelo juiz nacional.»

Quanto às despesas

19 As despesas efectuadas pelo Governo neerlandês e pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram 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 (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Bundesfinanzhof, por decisão de 28 de Junho de 1989, declara:

O artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, autoriza os Estados-membros a sujeitarem ao imposto sobre as entradas de capital um empréstimo sem juros concedido a uma sociedade de capitais, gravemente endividada, por um dos seus sócios, incidindo o imposto sobre o valor de utilização do empréstimo, isto é, sobre o montante de juros poupados, tal como será determinado pelo juiz nacional.

Moitinho de Almeida Rodríguez Iglesias

Slynn Joliet Grévisse

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 5 de Fevereiro de 1991.

O secretário

J.-G. Giraud

O presidente da Quinta Secção

J. C. Moitinho de Almeida