ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

17 de Setembro de 2002 *

No processo C-392/00,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.° CE, pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Finanzamt Hannover-Nord

e

Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH,

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), na versão resultante da Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985 (JO L 156, p. 23; EE 09 F1 p. 171),

* Língua do processo: alemão.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: F. Macken, presidente de secção, N. Colneric, J.-P. Puissochet, R. Schintgen (relator) e V. Skouris, juízes,

advogada-geral: C. Stix-Hackl,

secretário: H. A. Rühl, administrador principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação do Finanzamt Hannover-Nord, por D. Niemeyer, na qualidade de agente,

— em representação da Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH, por K. Kleine, Rechtsanwalt,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por K. Gross e R. Lyal, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações do Finanzamt Hannover-Nord, da Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH e da Comissão, na audiência de 6 de Dezembro de 2001,

ouvidas as conclusões da advogada-geral apresentadas na audiência de 17 de Janeiro de 2002,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 9 de Agosto de 2000, que deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 25 de Outubro seguinte, o Bundesfinanzhof submeteu, nos termos do artigo 234.° CE, uma questão 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), na versão resultante da 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 69/335»).

2 Essa questão foi suscitada no âmbito de um litígio entre o Finanzamt Hannover-Nord (a seguir «Finanzamt») e a Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH (a seguir «Nord»), a propósito da sujeição a imposto sobre as entradas de capital de suprimentos sem juros de que esta última beneficiou e que foram efectuados pelos seus sócios.

Quadro jurídico

Legislação comunitária

3 Como resulta do seu primeiro considerando, a Directiva 69/335 destina-se a promover a livre circulação de capitais, considerada essencial para a criação de uma união económica com características análogas às de um mercado interno.

4 Nos termos do sexto considerando da Directiva 69/335, a prossecução desta finalidade pressupõe, no que respeita à tributação das reuniões de capitais, a supressão dos impostos indirectos até então em vigor nos Estados-Membros e a aplicação, em sua substituição, de um imposto cobrado uma única vez no mercado comum e que esta tributação seja de nível idêntico em todos os Estados-Membros.

5 Nos termos do artigo 4.°, n.° 2, da Directiva 69/335:

«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:

[...]

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;

[...]»

Legislação nacional

6 O § 2, n.º 1, ponto 4, alínea c), da Kapitalverkehrssteuergesetz (lei relativa ao imposto sobre os movimentos de capitais), de 17 de Novembro de 1972 (BGBl. 1972 I, p. 2130, a seguir «KVStG»), sujeita ao imposto sobre as entradas de capital a cessão de bens efectuada por um sócio a uma sociedade de capitais alemã a troco de uma contraprestação inferior ao seu valor, quando as prestações possam aumentar o valor dos direitos sociais.

7 Segundo a jurisprudência dos órgãos jurisdicionais alemães, a realização a favor de uma sociedade de capitais, por um sócio seu, de um suprimento sem juros é considerada uma «cessão de bens» para efeitos da disposição da KVStG referida no número anterior.

O litígio no processo principal e a questão prejudicial

8 Conclui-se dos autos do processo principal que a Nord é uma sociedade de responsabilidade limitada alemã cujos sócios eram, em 1990, as sociedades

Preussen Elektra AG e Gemeinschaftswerke Weser GmbH. Em 1986, as duas sociedades juntaram-se para formar uma sociedade de direito civil («Gesellschaft bürgerlichen Rechts», a seguir «GbR») com o objectivo de representar uma vontade única na Nord.

9 Entre a GbR e a Nord existia, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1987, um contrato de controlo e de transferência de resultados, em consequência do qual esta última devia, no exercício da sua actividade comercial, agir exclusivamente de acordo com a vontade da GbR e tinha a obrigação de transferir para esta os lucros obtidos no período de vigência do contrato. Por sua vez, a GbR comprometera-se a compensar o défice do exercício, gerado pela Nord, que surgisse durante o período de vigência do contrato, na medida em que não pudesse ser coberto por reservas voluntárias. Os sócios podiam resolver o contrato no final de cada ano civil, com um pré-aviso de um ano. No entanto, não podiam utilizar esta faculdade antes de 31 de Dezembro de 1991. A Nord, por seu turno, renunciou ao direito de resolver o contrato.

10 No decurso do ano de 1990, os sócios realizaram a favor da Nord suprimentos sem juros. O Finanzamt considerou que esta prestação estava sujeita a imposto sobre as entradas de capital, tendo, assim, emitido um aviso de liquidação em relação à Nord. Esta interpôs recurso do referido aviso para o Niedersächsisches Finanzgericht, que, por acórdão de 24 de Fevereiro de 1999, lhe deu provimento.

11 Tendo o Niedersächsisches Finanzgericht autorizado o Finanzamt a iniciar o processo de recurso de «Revision», o litígio foi submetido ao Bundesfinanzhof. Em apoio do recurso, o Finanzamt invocou a violação do § 2, n.º 1, ponto 4, alínea c), da KVStG, pedindo a anulação do acórdão do Finanzgericht e que fosse negado provimento ao recurso interposto pela Nord.

12 No despacho de reenvio, o Bundesfinanzhof salienta que o suprimento na base do litígio no processo principal se assemelha ao do processo que deu origem ao acórdão de 5 de Fevereiro de 1991, Trave-Schiffahrtsgesellschaft (C-249/89, Colect., p. I-257). No entanto, o processo principal distingue-se da situação em causa no referido acórdão em razão da existência de um contrato de transferência de resultados celebrado entre a Nord e os seus sócios, contrato esse que se assemelha ao que estava em causa no processo que deu origem ao acórdão de 28 de Março de 1990, Siegen (C-38/88, Colect., p. I-1447). Foi, de resto, neste último acórdão que o Niedersächsisches Finanzgericht se baseou para chegar à conclusão de que o suprimento sem juros em causa no processo principal não provocou um aumento do valor dos direitos sociais da sociedade beneficiária.

13 O Bundesfinanzhof indica, além disso, que não está convencido de que a leitura feita pelo Niedersächsisches Finanzgericht do acórdão Siegen, já referido, seja inteiramente pertinente, dado que os fundamentos deste acórdão poderiam ser interpretados no sentido de apenas visarem a assunção de prejuízos em aplicação de um contrato de transferência de resultados, não afectando outras prestações dos sócios. A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio salienta, designadamente, que o litígio na origem do acórdão Siegen, já referido, não se referia a um suprimento sem juros, que o referido acórdão assentava sobretudo na consideração, por ele partilhada, de que o imposto sobre as entradas de capital visa, tendo em conta a sua finalidade, as operações que, mediante a entrada de capitais, reforçam o potencial económico da sociedade e que a interpretação feita pelo Tribunal de Justiça no âmbito da assunção de prejuízos não é forçosamente válida para a realização de suprimentos sem juros.

14 O Bundesfinanzhof considera, por último, que a existência de um desfasamento no tempo entre a realização do suprimento sem juros e a transferência dos lucros só deixa de ser relevante no caso de, existindo um contrato de transferência de resultados, a sociedade e os seus sócios deverem ser considerados uma unidade económica única e que, a este respeito, a vantagem auferida pela referida sociedade é compensada pelos inconvenientes sofridos pelos seus sócios. No entanto, esta abordagem não é contemplada pelo regime aplicável ao imposto sobre as entradas de capital e, até ao momento, nunca foi seguida pelo Tribunal de Justiça.

15 Considerando que, nestas condições, a solução do litígio que lhe foi submetido depende da interpretação da Directiva 69/335, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«É compatível com o artigo 4.° da Directiva 69/335/CEE [...] sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital um suprimento sem juros realizado a favor da sociedade por um sócio, se, no momento da realização do suprimento, existir um contrato de transferência de resultados entre a sociedade e esse sócio?»

Quanto à questão prejudicial

16 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da Directiva 69/335 deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à cobrança do imposto sobre as entradas de capital sobre o montante dos juros economizados por uma sociedade pelo facto de os seus sócios terem realizado a seu favor um suprimento sem juros, quando estes últimos e a referida sociedade celebraram, antes da realização do referido suprimento, um contrato de transferência de resultados.

17 Para responder a esta questão assim reformulada, importa determinar se a realização de um suprimento sem juros numa situação como a descrita no despacho de reenvio tem por efeito aumentar o activo da sociedade beneficiária e se é susceptível de aumentar o valor das suas participações sociais.

18 A este propósito, importa recordar, por um lado, que é jurisprudência constante que a realização de um suprimento sem juros a uma sociedade permite a esta

última dispor de capitais sem ter de suportar o seu custo, que a economia de juros daí resultante dá origem a um aumento do seu activo, permitindo à referida sociedade evitar uma despesa que deveria suportar e que, poupando-lhe esta despesa, o facto de beneficiar de tal suprimento contribui para o reforço do seu potencial económico e é, assim, susceptível de aumentar o valor das participações sociais da sociedade beneficiária (acórdãos Trave-Schiffahrtsgesellschaft, já referido, n.os 12 e 14, e de 26 de Setembro de 1996, Frederiksen, C-287/94, Colect., p. I-4581, n.os 12 e 13).

19 O artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da Directiva 69/335 deve, portanto, ser interpretado no sentido de que, quando uma sociedade beneficia de um suprimento sem juros concedido por um dos seus sócios, o imposto sobre as entradas de capital pode ser cobrado sobre o valor de rentabilidade do referido suprimento, ou seja, o montante dos juros economizados (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Trave-Schiffahrtsgesellschaft, n.° 17, e Frederiksen, n.° 14).

20 No entanto, importa lembrar, por outro lado, que resulta igualmente da jurisprudência que o activo, na acepção do artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da Directiva 69/335, inclui todos os bens que os sócios puseram em comum e os respectivos aumentos e que a sociedade que incorpora nas suas reservas os lucros realizados aumenta, com esta operação, o seu activo, ao passo que uma sociedade que sofre prejuízos vê o seu activo diminuir (acórdão Siegen, já referido, n.° 12).

21 O Tribunal de Justiça infere desta definição de activo que, embora, quando um sócio assume os prejuízos de uma sociedade, se deva considerar, em princípio, que efectua uma prestação que aumenta o activo da referida sociedade, o mesmo já não acontece quando esse sócio assume os prejuízos em execução de um contrato de transferência de resultados celebrado antes da realização dos referidos prejuízos, uma vez que este compromisso implica que os prejuízos que a sociedade venha a sofrer posteriormente não terão qualquer reflexo no montante do seu activo (acórdão Siegen, já referido, n.° 13).

22 Ora, de um ponto de vista económico, o que vale para a assunção dos prejuízos deve, em princípio, igualmente valer para a transferência de lucros, na medida em que a sociedade que realiza um lucro, mas que está vinculada por um contrato de transferência de resultados celebrado com os seus sócios, não poderá integrar esse lucro nas suas reservas e, portanto, o seu activo não será, em princípio, aumentado.

23 Assim, uma prestação de um sócio, como um suprimento sem juros, que só se repercute no resultado de um dado exercício, que deve, no âmbito de um contrato de transferência de resultados celebrado antes da realização deste resultado, ser integralmente transferido para esse sócio ou por ele assumido não pode, em princípio, originar um aumento do activo da sociedade.

24 No entanto, como o Finanzamt salientou e como foi admitido pela Nord e pela Comissão na audiência, não é de excluir, mesmo quando existe um contrato de transferência de resultados entre uma sociedade e os seus sócios, que uma prestação destes possa aumentar o activo da sociedade beneficiária, desde que esta prestação permaneça de maneira duradoura, em parte ou na íntegra, no património desta sociedade. É o que, designadamente, acontece quando uma parte do lucro realizado deve alimentar a reserva legal ou se o contrato de transferência de resultados não tiver sido executado. Compete ao órgão jurisdicional nacional verificar, perante o conjunto das características da operação em causa no processo principal, se e, em caso de resposta afirmativa, em que medida um suprimento sem juros efectuado a favor de uma sociedade de capitais por um dos seus sócios aumentou de maneira duradoura o activo desta última ou se essa prestação não teve qualquer reflexo no montante do activo da referida sociedade devido à existência de um contrato de transferência de resultados celebrado antes da realização do referido suprimento.

25 Nestas condições, importa responder à questão submetida que o artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da Directiva 69/335 deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à cobrança do imposto sobre as entradas de capital sobre o montante dos juros economizados por uma sociedade pelo facto de os seus sócios terem realizado a

seu favor um suprimento sem juros, quando estes últimos e a referida sociedade celebraram, antes da realização do referido suprimento, um contrato de transferência de resultados, se os juros deste modo economizados tiverem aumentado de maneira duradoura o activo da referida sociedade. Compete ao órgão jurisdicional nacional verificar, perante o conjunto das características da operação em causa, se e, em caso de resposta afirmativa, em que medida os juros economizados tiveram na verdade esse efeito.

Quanto às despesas

26 As despesas efectuadas pela Comissão, 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 (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Bundesfinanzhof, por despacho de 9 de Agosto de 2000, 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, na versão resultante da Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à cobrança do imposto sobre as entradas de capital sobre o montante dos juros economizados por uma sociedade pelo facto de os seus sócios terem realizado a seu favor um suprimento sem juros, quando estes últimos e a referida sociedade celebraram, antes da realização do referido suprimento, um contrato de transferência de resultados, se os juros deste modo economizados tiverem aumentado de maneira duradoura o activo da referida sociedade. Compete ao órgão jurisdicional nacional verificar, perante o conjunto das características da operação em causa, se e, em caso de resposta afirmativa, em que medida os juros economizados tiveram na verdade esse efeito.

Macken Colneric Puissochet

Schintgen Skouris

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 17 de Setembro de 2002.

O secretário

R. Grass

O presidente da Sexta Secção

F. Macken