ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

21 de Junho de 2001 *

No processo C-206/99,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), pelo Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

SONAE — Tecnologia de Informação SA

e

Direcção-Geral dos Registos e Notariado,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 10.° e 12.° 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), na versão que resulta da Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985 (JO L 156, p. 23),

* Língua do processo: português.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: V. Skouris, presidente de secção, R. Schintgen (relator) e N. Colneric, juízes,

advogado-geral: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
secretário: R. Grass,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da SONAE — Tecnologia de Informação SA, por C. Osório de Castro, advogado,

— em representação do Governo português, por L. Fernandes, A. Seiça Neves e R. Barreira, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo espanhol, por S. Ortiz Vaamonde, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por H. Michard e A. M. Alves Vieira, na qualidade de agentes,

visto o relatório do juiz-relator,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 20 de Fevereiro de 2001,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 16 de Abril de 1999, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 31 de Maio seguinte, o Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto colocou, em aplicação do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), cinco questões prejudiciais sobre a interpretação dos artigos 10.° e 12.° 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), na versão que resulta da Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985 (JO L 156, p. 23, a seguir «Directiva 69/335»).

2 Estas questões foram suscitadas no quadro de um litígio que opõe a SONAE — Tecnologia de Informação SA (a seguir «SONAE») à Direcção-Geral dos Registos e Notariado a propósito do pagamento de direitos exigidos pela inscrição no Registo Comercial de uma cisão/fusão acompanhada de aumento do capital social da SONAE.

Enquadramento jurídico

Regulamentação comunitária

3 Como resulta do primeiro considerando, a Directiva 69/335 destina-se a promover a livre circulação de capitais, considerada essencial à 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.° da Directiva 69/335:

«1. Estão sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital as seguintes operações:

a) A constituição de uma sociedade de capitais;

[...]

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

[...]

3. Não se considera constituição, na acepção da alínea a), n.º 1, qualquer alteração do acto constitutivo ou dos estatutos de uma sociedade de capitais, designadamente:

a) A transformação de uma sociedade de capitais numa sociedade de capitais de tipo diferente;

b) A transferência de um Estado-Membro para outro Estado-Membro da sede de direcção efectiva ou da sede estatutária de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva considerada, para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital, como sociedade de capitais em ambos os Estados-Membros referidos;

c) A alteração do objecto social de uma sociedade de capitais;

d) A prorrogação do prazo de duração de uma sociedade de capitais.»

6 O artigo 7.°, n.os 1 e 2, da Directiva 69/335 determina:

«1. Os Estados-Membros isentarão do imposto sobre as entradas de capital as operações, com excepção das referidas no artigo 9.°, que, em 1 de Julho de 1984, estivessem isentas ou fossem tributadas a uma taxa igual ou inferior a 0,50%.

A isenção fica sujeita às condições exigíveis nessa data para a concessão da isenção ou, se for caso disso, para a tributação a uma taxa igual ou inferior a 0,50%.

[...]

2. Os Estados-Membros podem isentar do imposto sobre as entradas de capital todas as operações, com excepção das referidas no n.° 1, ou submetê-las a uma taxa única que não ultrapasse 1%.»

7 A Directiva 69/335 prevê igualmente, nos termos do último considerando, a supressão de outros impostos indirectos com características idênticas às do imposto sobre as entradas de capital. Estes impostos, cuja cobrança é proibida, são enumerados nomeadamente no artigo 10.° da Directiva 69/335 nos termos do qual:

«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.°;

b) Em relação às entradas de capital, empréstimos ou prestações, efectuadas no âmbito das operações referidas no artigo 4.°;

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.»

8 O artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da Directiva 69/335 esclarece:

«Em derrogação do disposto nos artigos 10.° e 11.°, os Estados-Membros podem cobrar:

[...]

e) Direitos com carácter remuneratório.»

Regulamentação nacional

9 O Código do Registo Comercial, aprovado pelo Decreto-Lei n.° 403/86, de 3 de Dezembro de 1986, prevê, no artigo 3.°, alínea q), que determinados actos sociais, como a fusão, a cisão, a transformação e a dissolução de uma sociedade bem como o aumento, a redução ou a reconstituição do capital social de uma sociedade de capitais, devem ser objecto de inscrição no Registo Comercial.

10 O artigo 13.° do Código do Registo Comercial determina:

«1. Os factos sujeitos a registo, ainda que não registados, podem ser invocados entre as próprias partes ou os seus herdeiros.

2. Exceptuam-se os actos constitutivos das sociedades e respectivas alterações, a que se aplica o disposto no Código das Sociedades Comerciais.»

11 O artigo 14.°, n.° 1, do Código do Registo Comercial determina:

«Os factos sujeitos a registo só produzem efeitos contra terceiros depois da data do respectivo registo.»

12 Os emolumentos cobrados pela inscrição dos diferentes actos sociais no Registo Comercial constituem, nos termos do artigo 6.° do Decreto-Lei n.° 403/86, de 3 de Dezembro de 1986, receita do Cofre dos Notários, Conservadores e Funcionários da Justiça (a seguir «Cofre»), que suporta, nomeadamente, as despesas de instalação e funcionamento do Registo Comercial.

13 O montante dos emolumentos devidos pela inscrição dos referidos actos no Registo Comercial está fixado na Tabela de Emolumentos do Registo Comercial (a seguir «Tabela»).

14 Nos termos do artigo 1.°, n.^{os} 1 e 2, da Tabela, na versão que resulta da Portaria n.° 883/89, de 13 de Outubro de 1989 (*Diário da República* I, n.° 236, de 13 de Outubro de 1989), são devidos direitos de montante fixo por estas inscrições.

15 Nos termos do n.° 3 do mesmo artigo, se o valor determinado do acto que é objecto de registo for superior a 100 000 PTE, acrescem sobre os emolumentos fixos, previstos nos n.^{os} 1 e 2 do mesmo artigo, emolumentos variáveis cujo montante, calculado sobre o valor total do acto, é, por cada fracção de 1 000 PTE ou fracção deste montante, de 10 PTE até 200 000 PTE; 5 PTE entre 200 000 PTE e 1 000 000 PTE; de 4 PTE entre 1 000 000 PTE e 10 000 000 PTE; e de 3 PTE sobre o excedente de 10 000 000 PTE.

16 A Portaria n.° 996/98, de 25 de Novembro de 1998 (*Diário da República* I, série B, n.° 273, de 25 de Novembro de 1998), instituiu limites máximos para os emolumentos devidos em aplicação da Tabela. Nos termos do artigo 23.°, alínea c), da Tabela, na versão que resulta desta portaria, os emolumentos devidos pelo registo de um acto social, como o aumento do capital social, não podem exceder o montante de 15 000 000 PTE.

Litígio no processo principal

17 Em 30 de Setembro de 1997, a SONAE celebrou escrituras públicas da alteração dos seus estatutos, da cisão/fusão e do aumento do capital social. Em aplicação dos artigos 1.°, n.° 3, e 14.° da Tabela, na versão que resulta da Portaria n.° 883/89, os serviços do Registo Comercial fixaram o montante dos direitos de inscrição destas modificações em 7 662 000 PTE.

18 A SONAE impugnou a liquidação destes direitos no Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto alegando que constituíam, na realidade, um imposto sobre o capital social e, consequentemente, eram incompatíveis com a Directiva 69/335.

19 Interrogando-se sobre a interpretação da Directiva 69/335, para efeitos da apreciação da compatibilidade com esta do artigo 1.°, n.° 3, da Tabela, o Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«Considerando que em certos casos (por exemplo, aumento de capital, fusão, cisão de sociedades) é obrigatório a realização de escritura pública, inscrição no Registo Comercial e no Registo Nacional de Pessoas Colectivas;

Considerando que esses serviços são prestados por serviços públicos na dependência do Estado Português;

Considerando que posteriormente à realização da liquidação impugnada, o Estado Português aprovou uma lei que fixa um montante máximo, a pagar por aqueles actos, a qual não se aplica retroactivamente,

Considerando o disposto nos artigos 10.° e 12.° da Directiva 69/335/CEE,

1) Os emolumentos pagos por esses serviços podem ser calculados e cobrados em função do valor do acto?

   a) Esse valor pode ser ilimitado?

   b) Esse valor pode ser calculado da forma questionada na alínea 1) se tiver um limite máximo?

2) Em obediência à directiva [69/335], o Tribunal do Estado-Membro deve reduzir o montante a pagar, de acordo com o limite máximo fixado em legislação nacional posterior à prática do acto?

3) Os emolumentos pagos por esses serviços têm de ser calculados tendo em atenção os custos inerentes à prestação do serviço?

4) Esses custos são os decorrentes da realização do acto e manutenção dos serviços necessários à realização do mesmo?

5) O critério que atenda à vantagem económica que o utilizador retira do acto pode ser utilizado para calcular o valor a pagar pela prática do acto?

Primeira, terceira, quarta e quinta questões

20 Observe-se, a título prévio, que resulta dos autos que os direitos cuja liquidação é impugnada no órgão jurisdicional de reenvio foram calculados unicamente com base no valor do aumento do capital social inscrito no Registo Comercial e que o registo dos actos de cisão e de fusão não deu lugar à cobrança de qualquer direito de inscrição.

21 Nestas condições, as primeira, terceira, quarta e quinta questões, a examinar em conjunto, devem, no essencial, ser entendidas como visando determinar se o artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da Directiva 69/335 deve ser interpretado no sentido de os direitos cobrados pela inscrição de um aumento do capital social de uma sociedade de capitais no registo comercial e cujo montante é calculado em função do valor do acto registado, como aqueles que estão em causa no processo principal, têm carácter remuneratório ou se estes direitos devem, para revestir esse carácter, ser calculados segundo outros critérios, como o custo do serviço prestado, os custos de funcionamento do serviço que efectua a inscrição ou as vantagens económicas ou jurídicas obtidas pela sociedade a pedido da qual o registo é efectuado.

22 Para responder adequadamente a estas questões, há que determinar, em primeiro lugar, se a cobrança de direitos como os que estão em causa no processo principal constitui uma imposição na acepção da Directiva 69/335 ou se, como defende o Governo português, não está abrangida pelo campo de aplicação desta.

23 A este propósito impõe-se observar que, em aplicação da legislação portuguesa, as sociedades de capitais são obrigadas a inscrever o aumento do seu capital social no Registo Comercial e a pagar, nesse acto de inscrição, direitos de registo cujo produto reverte a favor do Cofre. O Cofre tem a seu cargo não só as despesas de instalação e funcionamento do Registo Comercial, mas também as despesas de funcionamento do Registo Nacional das Pessoas Colectivas, o pagamento da parte fixa do salário dos notários e dos restantes funcionários da justiça, bem como, mediante autorização do Ministério da Justiça, de outras despesas na área judicial (v. acórdão de 29 de Setembro de 1999, Modelo, C-56/98, Colect., p. I-6427, n.° 20).

24 Daqui resulta que os direitos em causa no processo principal, devidos em aplicação de uma norma jurídica posta em vigor pelo Estado, são pagos por um particular ao Estado para financiar missões deste (v. acórdão Modelo, já referido, n.° 21).

25 Tendo em conta os objectivos prosseguidos pela Directiva 69/335, designadamente a supressão dos impostos indirectos que apresentem características idênticas às do imposto sobre as entradas de capital, devem ser consideradas imposições, na acepção da directiva, emolumentos notariais cobrados pelo Estado por uma operação abrangida pela directiva e pagos a este último para financiar despesas públicas (v. acórdão Modelo, já referido, n.° 22).

26 Daqui resulta que direitos como os que estão em causa no processo principal, cobrados pela inscrição de um aumento do capital social de uma sociedade de capitais no Registo Comercial, constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335.

27 Consequentemente, há que determinar, em segundo lugar, se tais direitos são abrangidos pela proibição contida no artigo 10.° da Directiva 69/335 ou se constituem direitos com carácter remuneratório na acepção do artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da Directiva 69/335.

28 Em primeiro lugar, quanto ao artigo 10.° da Directiva 69/335, recorde-se que, nos termos da alínea c), são proibidas, com excepção do imposto sobre as entradas de capital, as imposições sobre a inscrição 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. Esta proibição é justificada pelo facto de, embora estas imposições não incidirem, enquanto tais, sobre as entradas de capitais, são cobradas em razão de formalidades ligadas à forma jurídica da sociedade, isto é, o instrumento utilizado para reunir capitais, pelo que a sua manutenção poderia pôr igualmente em causa os objectivos prosseguidos pela Directiva 69/335 (acórdãos de 11 de Junho de 1996, Denkavit International e o., C-2/94, Colect., p. I-2827, n.° 23, e Modelo, já referido, n.° 24).

29 É igualmente jurisprudência constante que esta proibição tem por objecto não só os direitos pagos pela inscrição das novas sociedades, mas também os direitos devidos pelo registo dos aumentos de capital de que essas sociedades são objecto, uma vez que são também cobrados em razão de uma formalidade essencial ligada à forma jurídica das sociedades em questão. Não constituindo formalmente um processo prévio ao exercício da actividade das sociedades de capitais, o registo dos aumentos de capital nem por isso deixa de condicionar o exercício e a prossecução dessa actividade (v., designadamente, acórdão de 26 de Setembro de 2000, IGI, C-134/99, Colect., p. I-7717, n.° 23).

30 Uma vez que o aumento do capital social de uma sociedade de capitais deve, num sistema jurídico como o que está em causa no processo principal, obrigatoriamente ser objecto de inscrição no Registo Comercial, há que reconhecer que esta inscrição constitui uma formalidade essencial ligada à forma jurídica da sociedade e que essa inscrição condiciona o exercício e a prossecução da actividade desta.

31 Daqui resulta que direitos devidos pela inscrição do aumento do capital social de uma sociedade de capitais no Registo Comercial, como os que estão em causa no processo principal, são, quando constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335, em princípio, proibidos pelo artigo 10.°, alínea c), da referida directiva.

32 Seguidamente, no que respeita ao artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da Directiva 69/335, há que salientar que a distinção entre as imposições proibidas pelo artigo 10.° da referida Directiva 69/335 e os direitos com carácter remuneratório cuja cobrança é autorizada implica que estes últimos incluam apenas retribuições cujo montante é calculado com base no custo do serviço prestado. Uma retribuição cujo montante não tenha qualquer relação com o custo desse serviço específico ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que é a contrapartida, mas em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação que deveria ser considerada como uma imposição unicamente abrangida pela proibição instituída pelo artigo 10.° da Directiva 69/335 (acórdão de 20 de Abril de 1993, Ponente Carni e Cispadana Costruzioni, C-71/91 e C-178/91, Colect., p. I-1915, n.^{os} 41 e 42).

33 Acrescente-se que, se, em relação a certas operações, como a inscrição de uma sociedade, pode ser difícil determinar o custo da operação, o que implica que deve ser admitida a avaliação forfetária desse custo, mas é necessário, no entanto, que esta avaliação seja efectuada de forma razoável, tendo em conta, designadamente, o número e a qualificação dos agentes, o tempo gasto por esses agentes, bem como as diversas despesas materiais necessárias à realização dessa operação (v., nomeadamente, acórdão IGI, já referido, n.° 27).

34 Além disso, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, um direito cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital nominal subscrito não pode, pela sua própria natureza, constituir um direito com carácter remuneratório na acepção da Directiva 69/335. Efectivamente, mesmo podendo existir, em certos casos, um nexo entre a complexidade de uma operação de registo e a importância dos capitais subscritos, o montante de tal direito não terá, em geral, qualquer relação com as despesas efectivamente feitas pela administração com as formalidades de registo (acórdãos de 2 de Dezembro de 1997, Fantask e o., C-188/95, Colect., p. I-6783, n.º 31, e IGI, já referido, n.º 31).

35 Daqui resulta que, na medida em que aumentam directamente e sem limites na proporção do valor do acto registado, direitos cobrados pela inscrição do aumento do capital social de uma sociedade de capitais no Registo Comercial, como os que estão em causa no processo principal, não constituem direitos com carácter remuneratório na acepção do artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335.

36 Acrescente-se que, se é certo que a ausência de um limite máximo constitui um indício de que um direito calculado em função do valor do acto registado não tem carácter remuneratório na acepção da Directiva 69/335, a existência desse limite que, aliás, não é imposto nem proibido pela referida directiva, não é, por si só, susceptível de atribuir ao referido direito carácter remuneratório.

37 Com efeito, uma vez que, como resulta dos n.ºs 32 e 33 do presente acórdão, o montante de um direito cobrado em contrapartida de uma operação determinada deve sempre ser calculado relativamente ao custo desta operação para ter carácter remuneratório na acepção do artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335, quer esse custo seja precisamente quantificável quer necessite de uma avaliação forfetária, um limite máximo, que não pode ser considerado como sendo razoável em relação ao referido custo, não pode modificar o eventual carácter não remuneratório do direito em causa.

38 Saliente-se, além disso, que o facto de calcular o montante do direito com base no custo do serviço prestado, que é o único modo de cálculo de um direito com carácter remuneratório na acepção da Directiva 69/335 admitido pelo Tribunal de Justiça, permite, como resulta do n.º 30 do acórdão Fantask e o., já referido, a um Estado-Membro ter em conta não só os custos, materiais e salariais, que estão directamente ligados à realização das operações de registo cujo direito em causa constitui a contrapartida, mas também a fracção das despesas gerais da administração competente que são imputáveis a estas operações.

39 Daqui resulta que, na medida em que nem a vantagem económica nem a vantagem jurídica decorrente da inscrição de um acto relativo a uma sociedade de capitais no Registo Comercial constituem custos ligados ao serviço prestado, estas vantagens não podem ser tidas em conta para efeitos de cálculo do montante de um direito com carácter remuneratório.

40 Finalmente, há que sublinhar que, embora o Tribunal de Justiça tenha declarado, no n.º 28 do acórdão Fantask e o., já referido, que é admissível que um Estado-Membro apenas cobre direitos pelas operações de registo mais importantes e que repercuta sobre tais direitos os custos de operações menores efectuadas gratuitamente, resulta do mesmo número que o Tribunal de Justiça apenas raciocinou em função da importância respectiva dos diferentes tipos de operações que podem ser efectuadas e não em função da importância, nomeadamente à luz do seu capital social ou da sua capacidade económica, das sociedades de capitais a pedido das quais uma operação determinada é efectuada.

41 Daqui resulta que, contrariamente ao que defende o Governo português, a jurisprudência do Tribunal de Justiça não autoriza um Estado-Membro a introduzir, na tabela dos direitos a cobrar em contrapartida de um serviço prestado, um elemento de solidariedade entre grandes e pequenas sociedades instituindo, para o mesmo serviço, um direito mais elevado para as sociedades de capitais com capital social importante do que para as sociedades com um capital social menor, sem que esta diferença no montante dos direitos tenha qualquer ligação com o custo do serviço.

42 Além disso, esta conclusão é conforme com a interpretação da Directiva 69/335 acolhida pelo Tribunal de Justiça no acórdão Ponente Carni e Cispadana Costruzioni, já referido. Com efeito, resulta do n.º 44 deste acórdão que, embora os direitos cobrados como contrapartida por um serviço prestado possam ser diferentes conforme a forma jurídica da sociedade, os seus montantes não devem exceder o custo do serviço em causa.

43 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder às primeira, terceira, quarta e quinta questões que o artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335 deve ser interpretado no sentido de que direitos cobrados pela inscrição do aumento do capital social de uma sociedade no Registo Comercial e cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital nominal subscrito e não é calculado com base no custo do serviço prestado, como os que estão em causa no processo principal, não revestem carácter remuneratório. A existência de um limite máximo que não pode ser ultrapassado por estes direitos não é, por si só, susceptível de atribuir esse carácter remuneratório se o referido limite não for fixado de forma razoável em função do custo do serviço cujos direitos constituem a contrapartida. Além disso, um Estado-Membro não pode, sem retirar aos direitos o seu carácter remuneratório, introduzir, na tabela dos direitos a cobrar em contrapartida de um serviço prestado, um elemento de solidariedade entre grandes e pequenas sociedades instituindo, para o mesmo serviço, um direito mais elevado para as sociedades de capitais com capital social importante do que para as sociedades com um capital social menor, sem que esta diferença no montante dos direitos tenha qualquer ligação com o custo do serviço.

Segunda questão

44 Quanto à segunda questão, há que reconhecer que, mesmo na hipótese de a Directiva 69/335 impor a aplicação retroactiva da Portaria n.º 996/98, o órgão

jurisdicional de reenvio não poderia proceder à redução do montante dos direitos em causa no processo principal na medida em que o limite máximo a partir de agora previsto no artigo 23.°, alínea c), da Tabela, na versão que resulta da Portaria n.° 996/98, isto é, 15 000 000 PTE, é, de qualquer forma, superior ao montante dos direitos devidos no caso presente pela SONAE.

45 Consequentemente, qualquer que fosse a resposta à segunda questão, a mesma seria manifestamente irrelevante para a solução do litígio no processo principal.

46 Segundo jurisprudência constante, nestas circunstâncias, há que considerar que as questões prejudiciais submetidas ao Tribunal de Justiça não dizem respeito a uma interpretação do direito comunitário que corresponda a uma necessidade objectiva para a decisão que o órgão jurisdicional *a quo* deve tomar (v., nomeadamente, acórdão de 29 de Outubro de 1998, Zaninotto, C-375/96, Colect., p. I-6629, n.° 79).

47 Assim, não há que responder à segunda questão.

Quanto às despesas

48 As despesas efectuadas pelos Governos português e espanhol, bem como pela Comissão, 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 (Segunda Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, por despacho de 16 de Abril de 1999, declara:

O artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da Directiva 69/335 do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na versão que resulta da Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretado no sentido de que direitos cobrados pela inscrição de um aumento do capital social de uma sociedade no Registo Comercial e cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital nominal subscrito e não é calculado com base no custo do serviço prestado, como os que estão em causa no processo principal, não têm carácter remuneratório.

A existência de um limite máximo que não pode ser ultrapassado por estes direitos não é, por si só, susceptível de atribuir esse carácter remuneratório se o referido limite não for fixado de forma razoável em função do custo do serviço cujos direitos constituem a contrapartida.

Além disso, um Estado-Membro não pode, sem retirar aos direitos o seu carácter remuneratório, introduzir, na tabela dos direitos a cobrar em contrapartida de um

serviço prestado, um elemento de solidariedade entre grandes e pequenas sociedades instituindo, para o mesmo serviço, um direito mais elevado para as sociedades de capitais com capital social importante do que para as sociedades com um capital social menor, sem que esta diferença no montante dos direitos tenha qualquer ligação com o custo do serviço.

Skouris Schintgen Colneric

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 21 de Junho de 2001.

O secretário

R. Grass

O presidente da Segunda Secção

V. Skouris