ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)
18 de Janeiro de 2001 *

No processo C-113/99,

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

Herta Schmid, na qualidade de administradora da falência da P. P. Handels GmbH, em liquidação,

e

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 10.° 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), com a redacção que lhe foi dada pela 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 (Segunda Secção),

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

advogado-geral: N. Fennelly,
secretário: R. Grass,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, por K. Opl, na qualidade de agente,

— em representação do Governo austríaco, por C. Stix-Hackl, na qualidade de agente,

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

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

visto o relatório do juiz-relator,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 21 de Setembro de 2000,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 17 de Março de 1999, entrado no Tribunal de Justiça em 6 de Abril seguinte, o Verwaltungsgerichtshof colocou, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), uma questão prejudicial relativa à interpretação do artigo 10.° 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), com a redacção que lhe foi dada pela 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 Esta questão foi suscitada no âmbito de um litígio entre H. Schmid, na sua qualidade de administradora da falência da P. P. Handels GmbH (a seguir «Handelsgesellschaft»), e a Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (administração tributária, a seguir «Finanzlandesdirektion»), a propósito do pagamento do imposto mínimo sobre as sociedades.

A regulamentação comunitária

3 Tal como resulta do seu primeiro considerando, a Directiva 69/335 visa promover a livre circulação de capitais, considerada uma das condições essenciais para a criação de uma união económica com características análogas às de um mercado interno.

4 Segundo o sexto considerando da Directiva 69/335, a prossecução de tal finalidade implica, no que respeita à tributação das reuniões de capitais, a eliminação dos impostos indirectos até então em vigor nos Estados-Membros e a aplicação, em seu lugar, de um imposto cobrado uma única vez no mercado comum e de nível idêntico em todos os Estados-Membros.

5 Nos termos do artigo 4.°, n.° 1, da Directiva 69/335:

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

a) A constituição de uma sociedade de capitais;

b) A transformação em sociedade de capitais de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva que não seja sociedade de capitais;

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

d) O aumento do activo de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie, remunerada não por partes representativas do capital social ou do activo, mas por direitos da mesma natureza que os dos sócios [...]

[...]»

6 O artigo 4.°, n.° 1, alíneas e) a h), da Directiva 69/335 dispõe que a transferência da sede de direcção efectiva ou da sede estatutária de uma sociedade de capitais, de um país terceiro para um Estado-Membro ou de um Estado-Membro para outro Estado-Membro, está também sujeita a imposto sobre as entradas de capital.

7 O artigo 4.°, n.° 2, da Directiva 69/335 enuncia as diversas operações que podem ser sujeitas a imposto sobre as entradas de capital; estas são:

«a) O aumento do capital social de uma sociedade de capitais através da incorporação de lucros, reservas ou provisões;

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;

c) O empréstimo contraído por uma sociedade de capitais, se o credor tiver direito a uma quota-parte dos lucros da sociedade;

d) O empréstimo contraído por uma sociedade de capitais junto de um sócio, do cônjuge ou de um filho de um sócio, bem como o empréstimo contraído junto de um terceiro, quando seja garantido por um sócio, desde que os referidos empréstimos tenham a mesma função que o aumento de capital social.»

8 A Directiva 69/335 prevê também, de acordo com o seu último considerando, a supressão de outros impostos indirectos com características idênticas às do imposto sobre as entradas de capital ou do imposto de selo sobre os títulos cuja manutenção possa pôr em causa os fins prosseguidos pelas medidas previstas na referida directiva. Estes impostos, cuja cobrança é proibida, são, nomeadamente, enunciados 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.»

9 As disposições do artigo 12.°, n.° 1, da Directiva 69/335 estabelecem um elenco exaustivo das imposições, diversas do imposto sobre as entradas de capital, que, em derrogação dos artigos 10.° e 11.°, podem onerar as sociedades de capitais quando tenham lugar as operações referidas nestas disposições (v., neste sentido, acórdão de 2 de Fevereiro de 1988, Dansk Sparinvest, 36/86, Colect., p. 409, n.° 9).

A regulamentação nacional

10 Nos termos do § 1 da Körperschaftsteuergesetz 1988 (lei do imposto sobre as pessoas colectivas), de 7 de Julho de 1988 (BGBl. n.° 401/1988, a seguir «KStG 1988»), as pessoas colectivas que tenham a respectiva administração ou sede no território nacional estão integralmente sujeitas ao imposto sobre as sociedades. Entende-se por pessoa colectiva, na acepção desta disposição, as pessoas colectivas de direito privado, as empresas industriais ou comerciais dos organismos de direito público, bem como as associações não dotadas de personalidade jurídica, as instituições, as fundações e outros patrimónios de afectação.

11 Nos termos do § 4, n.° 1, da KStG 1988, as pessoas colectivas de direito privado estão sujeitas ao imposto sobre as pessoas colectivas a partir do momento em que o acto que constitui a sua base jurídica, tal como os estatutos, o contrato de sociedade ou o acto de fundação, seja outorgado e em que as mesmas se revelem a terceiros pela primeira vez.

12 Nos termos do § 7, n.° 1, da KStG 1988, o imposto sobre as pessoas colectivas tem por matéria colectável o rendimento anual das pessoas colectivas integralmente sujeitas a imposto. Nos termos do § 22, n.° 1, da KStG 1988, a taxa do imposto atinge 34%.

13 O § 24, n.° 4, da KStG 1988, na versão aplicável ao litígio dos autos principais (BGBl. n.° 680/1994), dispõe:

«As sociedades de capitais integralmente sujeitas a imposto — com excepção das sociedades dependentes no sentido do § 9, n.° 2 — pagarão um imposto mínimo de 3 750 ATS em cada trimestre completo para o qual exista sujeição integral ao imposto. Este imposto mínimo, até ao limite do montante que exceder o imposto efectivamente devido, será imputado como pagamento por conta — na acepção do § 45 da Einkommensteuergesetz 1988 — do imposto sobre as pessoas

colectivas, efectivamente devido no período de tributação ou nos sete períodos de tributação seguintes, na medida em que o montante do imposto sobre as pessoas colectivas efectivamente devido exceda o imposto mínimo previsto na primeira frase, correspondente a esse período contributivo.»

14 Em 1996, uma lei de alteração (BGBl. n.º 201/1996) fixou em 12 500 ATS o montante do imposto mínimo devido por cada trimestre e foi eliminado o limite de imputação desse montante nos sete períodos contributivos seguintes. Esta última medida foi tornada extensiva aos anos de 1994 a 1996, nos termos da nova lei de alteração (BGBl. n.º 70/1997).

O litígio nos autos principais e a questão prejudicial

15 Resulta do despacho de reenvio que a Finanzlandesdirektion emitiu um aviso de liquidação dirigido à Handelsgesellschaft, exigindo-lhe o pagamento da quantia de 15 000 ATS a título de imposto mínimo sobre as sociedades de capitais relativo ao ano de 1996, apesar de esta sociedade não ter auferido qualquer rendimento no decurso desse ano.

16 A demandante nos autos principais, nomeada administradora da falência da Handelsgesellschaft por acto de 19 de Março de 1996, apresentou uma reclamação deste aviso de liquidação para a Finanzlandesdirektion. Tendo a sua reclamação sido indeferida, interpôs recurso para o Verfassungsgerichtshof, o qual não conheceu do litígio, tendo-o remetido para o Verwaltungsgerichtshof. Neste órgão jurisdicional, a demandante nos autos principais alegava, nomeadamente, que a obrigação de pagamento do imposto mínimo sobre as sociedades de capitais era incompatível com o artigo 10.º da Directiva 69/335.

17 Questionando-se sobre a conformidade do imposto mínimo sobre as sociedades de capitais com a referida directiva, o Verwaltungsgerichtshof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 10.° da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, opõe-se à cobrança, em 1996, do imposto instituído pelo § 24, n.° 4, da Körperschaftsteuergesetz 1988, na versão da lei federal publicada no Bundesgesetzblatt n.° 680/1994?»

Quanto à questão prejudicial

18 Com esta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 10.° da Directiva 69/335 deve ser interpretado no sentido de que se opõe à cobrança, às sociedades de capitais que, encontrando-se em falência ou em liquidação, não dispõem de qualquer rendimento ou cujo rendimento anual não ultrapassa determinado montante, de um imposto mínimo, como o em causa nos autos principais, devido por cada trimestre de sujeição integral das referidas sociedades ao imposto sobre as pessoas colectivas.

19 A este respeito, desde logo cabe referir que as operações previstas no artigo 4.° da Directiva 69/335, ao qual se refere o artigo 10.°, alíneas a) e b), se caracterizam pela transferência de capitais ou de bens para uma sociedade de capitais no Estado-Membro onde a tributação tem lugar, ou se traduzem num aumento

efectivo do capital ou do património social das sociedades (acórdão de 27 de Outubro de 1998, Nonwoven, C-4/97, Colect., p. I-6469, n.º 20).

20 Ora, há que observar, tal como faz o advogado-geral no n.º 14 das suas conclusões, que um imposto mínimo sobre as sociedades, tal como o da causa nos autos principais, é cobrado por cada trimestre de sujeição integral de uma sociedade de capitais ao imposto sobre as pessoas colectivas. Não pressupõe qualquer operação que envolva um movimento de capitais ou de bens — nem sob a forma de transferência nem sob a forma de aumento — e não corresponde, por conseguinte, a nenhuma das operações tributáveis enumeradas no artigo 4.º da Directiva 69/335.

21 Em seguida, há que lembrar que, nos termos do artigo 10.º, alínea c), da referida directiva, além do imposto sobre as entradas de capital, são proibidas as imposições devidas pelo registo ou por qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade, a que uma sociedade esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica. Esta proibição justifica-se pelo facto de essas imposições, embora não incidindo sobre as entradas de capital enquanto tais, serem, todavia, cobradas por causa de formalidades ligadas à forma jurídica da sociedade, isto é, do instrumento utilizado para a reunião dos capitais, pelo que a sua manutenção poderia igualmente pôr em causa os objectivos prosseguidos pela Directiva 69/335 (v., nomeadamente, acórdãos de 21 de Setembro de 2000, Modelo, C-19/99, Colect., p. I-7213, n.º 24, e de 26 de Setembro de 2000, IGI, C-134/99, Colect., p. I-7717, n.º 22).

22 A este respeito, importa referir, por um lado, que está assente que o imposto mínimo sobre as sociedades de capitais não apresenta qualquer relação formal com o registo das sociedades que a ele estão sujeitas. Com efeito, o registo de uma

sociedade no registo comercial não está sujeito ao pagamento do referido imposto e o não pagamento deste não implica o cancelamento do registo da sociedade.

23 Por outro lado, o imposto mínimo sobre as sociedades de capitais não está ligado ao cumprimento de formalidades prévias ao exercício de uma actividade, às quais as sociedades possam estar sujeitas por força da sua forma jurídica.

24 Por último, há que lembrar que, tal como resulta do seu título, a directiva apenas respeita «aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais» e que, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a harmonização prevista pela Directiva 69/335 não incide sobre os impostos directos que, como o imposto sobre as pessoas colectivas, estão dentro das competências próprias dos Estados-Membros (acórdão de 26 de Setembro de 1996, Frederiksen, C-287/94, Colect., p. I-4581, n.os 17 e 21).

25 Tendo o órgão jurisdicional de reenvio considerado que o imposto mínimo sobre as sociedades em causa no processo que lhe está submetido poderia, em certos casos, ser considerado um imposto indirecto, há que sublinhar que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a qualificação de uma imposição, imposto, taxa ou direito, à luz do direito comunitário, compete ao Tribunal de Justiça, em função das características objectivas da imposição, independentemente da qualificação que lhe é dada em direito nacional (v., nomeadamente, acórdão Nonwoven, já referido, n.° 19).

26 A esse respeito, há que observar, como faz o advogado-geral no n.° 16 das suas conclusões, que o imposto mínimo sobre as sociedades de capitais emerge directamente da sujeição integral de uma sociedade de capitais ao imposto sobre as pessoas colectivas. Além disso, as modalidades desse imposto revelam que se trata de um pagamento por conta do montante da dívida fiscal efectiva do

imposto sobre as pessoas colectivas relativo a determinado período contributivo. No essencial, não se trata, pois, tal como referiu o advogado-geral no n.º 17 das suas conclusões, de um imposto independente do rendimento, como considerava o órgão jurisdicional de reenvio.

27 Resulta do conjunto das considerações expostas que um imposto mínimo sobre as sociedades de capitais, tal como o dos autos principais, não apresenta as mesmas características das imposições proibidas pelo artigo 10.º da Directiva 69/335.

28 Assim, cabe responder à questão colocada que o artigo 10.º da Directiva 69/335 deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à cobrança, às sociedades de capitais que, encontrando-se em falência ou em liquidação, não dispõem de qualquer rendimento ou cujo rendimento anual não ultrapassa determinado montante, de um imposto mínimo, como o em causa nos autos principais, devido por cada trimestre de sujeição integral das referidas sociedades ao imposto sobre as pessoas colectivas.

Quanto às despesas

29 As despesas efectuadas pelos Governos austríaco e português e pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado no órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Verwaltungsgerichtshof, por despacho de 17 de Março de 1999, declara:

O artigo 10.° da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, com a redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à cobrança, às sociedades de capitais que, encontrando-se em falência ou em liquidação, não dispõem de qualquer rendimento ou cujo rendimento anual não ultrapassa determinado montante, de um imposto mínimo, como o em causa nos autos principais, devido por cada trimestre de sujeição integral das referidas sociedades ao imposto sobre as pessoas colectivas.

Skouris Schintgen Colneric

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 18 de Janeiro de 2001.

O secretário

R. Grass

O presidente da Segunda Secção

V. Skouris