CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL GEORGES COSMAS

apresentadas em 17 de Dezembro de 1998 *

I — Introdução

1. Com a presente acção, intentada ao abrigo do artigo 169.° do Tratado CE, a Comissão pede ao Tribunal que declare que a República Federal da Alemanha, ao não adoptar, no prazo fixado, todas as medidas para se conformar com o disposto na Directiva 90/605/CEE do Conselho, de 8 de Novembro de 1990, que altera as Directivas 78/660/CEE e 83/349/CEE, relativas, respectivamente, às contas anuais e às contas consolidadas, no que diz respeito ao seu âmbito de aplicação [1], não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força desta mesma directiva.

II — Matéria de facto e tramitação processual

2. O artigo 3.°, n.° 1, da Directiva 90/605 estabelece que os Estados-Membros porão em vigor, antes de 1 de Janeiro de 1993, as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para se conformarem com o disposto na directiva, informando do facto imediatamente a Comissão.

3. Depois de terminado este prazo, a Comissão, que não tinha recebido nenhuma comunicação nem qualquer informação, das autoridades alemãs, sobre a tomada de medidas de transposição da Directiva 90/605 para o direito interno, interpelou, por carta de 12 de Março de 1993, o Governo alemão. Na resposta, datada de 2 de Junho de 1993, este Governo informou a Comissão que tinha iniciado o procedimento para transposição da Directiva 90/605. Não tendo obtido informações mais claras quanto à transposição da directiva em causa, a Comissão enviou ao Governo alemão um parecer fundamentado, convidando-o a tomar as medidas necessárias para dar cumprimento às obrigações decorrentes da directiva no prazo de dois meses. Passado este prazo sem que o Governo alemão tivesse dado resposta ao parecer fundamentado, a Comissão intentou a presente acção. Pede ao Tribunal que declare que a República Federal da Alemanha, ao não tomar, no prazo para tal fixado, todas as medidas necessárias para se conformar com o disposto na Directiva 90/605/CEE do Conselho, faltou às obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CE e que condene este Estado nas despesas. O Governo alemão, por seu lado, pede ao Tribunal que rejeite o pedido, por inadmissível ou, a título subsidiário, que julgue a acção improcedente e condene a Comissão nas despesas.

* Língua original: grego.

1 — JO L 317, p. 60.

III — Quanto à admissibilidade da presente acção

4. O Governo alemão alega que o pedido é inadmissível, porque o parecer fundamentado de 13 de Junho de 1994 foi elaborado com violação do princípio da colegialidade, princípio este consagrado pelos artigos 163.° do Tratado CE e 16.° do regulamento interno da Comissão [2]. O Governo alemão não exclui a possibilidade de o parecer fundamentado ter sido adoptado no quadro de uma delegação de poderes. Mas, nesse caso, a decisão adoptada padeceria de dois vícios: em primeiro lugar, não foi seguido o procedimento específico e as condições de publicidade requeridas para a delegação de poderes não foram satisfeitas e, em segundo lugar, de qualquer modo, o parecer fundamentado, como decisão de princípio, não podia ser adoptado no quadro de uma delegação de poderes, mas apenas pela Comissão actuando como colectivo. Segundo o Governo alemão, o princípio da colegialidade impõe que as decisões sejam tomadas colectivamente, o que pressupõe que os membros do órgão colectivo — neste caso, da Comissão — tomam conhecimento, durante a reunião, tanto da conclusão como da fundamentação do parecer fundamentado. Da matéria de facto apurada nos processos C-191/95 e C-186/97, o Governo alemão retira a conclusão de que o texto que foi submetido aos membros da Comissão como projecto de decisão era, no fundo, um documento administrativo que referia apenas o número da directiva, o nome do Estado que não a tinha cumprido e a proposta, numa palavra, dos serviços competentes de que fosse tomada a decisão de envio do parecer fundamentado. Por isso, os comissários não dispunham — e não podiam sobre ele decidir colectivamente nessa reunião — no momento da reunião em causa, do conteúdo global e da fundamentação do parecer fundamentado. O texto detalhado deste acto só teria sido elaborado depois dessa reunião da Comissão. De acordo com quanto alega o Governo alemão, o procedimento seguido nos termos acima expostos constitui uma violação directa do artigo 16.° do regulamento interno da Comissão. Mesmo que este artigo se refira apenas aos actos enumerados no artigo 189.° do Tratado CE, é mais correcto entender que o parecer fundamentado, devido à sua particular importância, está, também ele, abrangido no âmbito de aplicação daquela disposição. Em consequência, os vícios de forma essenciais na aprovação do parecer fundamentado não podem deixar de levar à inadmissibilidade do pedido.

5. A Comissão, por seu lado, garante que o parecer fundamentado em questão foi aprovado pela Comissão como colectivo. Os comissários decidiram sem terem ao seu dispor o texto integral do último projecto de parecer fundamentado, mas com base na «ficha de infracção», que se apresenta sob a forma de um quadro que contém todas as informações necessárias e a fundamentação da decisão que é proposta. Por isso, alega a Comissão, os seus membros tomaram colectivamente uma «decisão de princípio», que foi executada pelos serviços competentes sob a responsabilidade e a supervisão do comissário competente. A execução administrativa de uma decisão de princípio como a acima referida não constitui uma delegação de poderes num membro da Comissão, nos termos do artigo 11.°, primeiro parágrafo, do regulamento interno, nem consubstancia a entrega, nos termos do segundo parágrafo do mesmo artigo 11.°, da tarefa de elaboração do texto final a um único comissário. O procedimento seguido justificar-se-ia, segundo alega a Comissão, pela sua sobrecarga de trabalho e pelo lato poder discricionário de que esta instituição dispõe.

2 — Trata-se do regulamento interno de 17 de Fevereiro de 1993 (JO L 230, p. 15), em vigor na altura em que foi adoptado o parecer fundamentado.

6. A Comissão refere, além disso, nas suas alegações, que os pareceres fundamentados são apenas actos preparatórios sem força vinculativa. Por conseguinte, a jurisprudência do Tribunal de Justiça a respeito da adopção de actos de carácter vinculativo não pode ser transposta para o procedimento de elaboração do parecer fundamentado, nem é possível sustentar que o artigo 16.°, n.° 1, do regulamento interno se aplica a esses actos. A Comissão considera igualmente que, mesmo que se tivesse verificado um vício processual na fase de elaboração do parecer fundamentado, esse vício não conduziria necessariamente à rejeição do pedido como inadmissível. Se o Tribunal de Justiça viesse a declarar a presente acção inadmissível pelos fundamentos invocados pelo Governo alemão, a Comissão requer ao Tribunal que limite no tempo as consequências da sua decisão, excluindo, em primeiro lugar, a reabertura dos processos quando já tiver sido proferida decisão judicial que tenha declarado o incumprimento pelo Estado-Membro e, em segundo lugar, relativamente aos processos pendentes nos quais não tenha sido alegada a inadmissibilidade em termos semelhantes aos utilizados pela Alemanha no presente processo.

IV — A minha posição quanto à admissibilidade da presente acção

7. As teses expostas tanto pelo Governo alemão como pela Comissão já foram analisadas pelo Tribunal de Justiça no processo C-191/95, no qual foi recentemente proferido acórdão pelo Tribunal [3]. Neste processo, fui chamado por duas vezes a apresentar conclusões [4], cujos pontos essenciais retomarei de seguida resumidamente.

8. Considero que o ponto de partida correcto para o tratamento da questão colocada é a compreensão do lugar que ocupa o princípio da acção colegial da Comissão na ordem jurídica comunitária e a importância do parecer fundamentado no mecanismo do artigo 169.° do Tratado. Quanto ao princípio da acção colegial, impõe-se sublinhar que a sua observância não interessa apenas os destinatários da decisão a tomar, que sofrem consequências directas na sua situação jurídica, mas igualmente o funcionamento correcto da Comissão como instituição comunitária; por isso, não diz apenas respeito à elaboração de actos administrativos executórios mas igualmente ao conjunto das decisões pelas quais se exprime, em definitivo, a vontade política e jurídica da Comissão [5]. É neste termos que deve ser visto o parecer fundamentado, cujo peso jurídico não decorre dos resultados imediatos que provoca na esfera do infractor a partir da sua comunicação, mas dos efeitos jurídicos que produz no quadro do processo do artigo 169.°, vinculando a Comissão quanto ao conteúdo e à latitude dos pedidos que pode fazer valer judicialmente e delimitando, correspondentemente, o campo do controlo jurisdicional. Por outras palavras, a formulação do parecer fundamentado constitui, do ponto de vista do seu peso político e dos seus efeitos jurídicos, o contributo mais importante da Comissão no quadro do processo previsto no artigo 169.°; por conseguinte, o facto de não constituir um acto administrativo executório não significa que constitui automaticamente por esse facto uma decisão de segunda cate-

3 — Acórdão de 29 de Setembro de 1998, Comissão/Alemanha (Colect., p. I-5449).

4 — Conclusões de 5 de Junho de 1997 e de 17 de Fevereiro de 1998.

5 — N.° 18 das conclusões de 17 de Fevereiro de 1998 no processo Comissão/Alemanha, já referido.

goria, relativamente à qual se justificaria uma menor exigência do rigor formal que deve caracterizar a acção da Comissão [6].

9. Relativamente a esta acção, dei particular ênfase à justificação da observância do princípio da colegialidade: a Comissão, como órgão colegial, está obrigada ao cumprimento de regras processuais específicas, que decorrem desse princípio e visam garantir o seu respeito. Este deve poder provar-se facilmente e de modo certo. O único modo seguro de prova é a incorporação do conteúdo da decisão a tomar num texto que represente o resultado do exame colectivo do caso pelo Colégio dos comissários e que delimite a responsabilidade colectiva dos membros da Comissão participantes. Por outras palavras, o princípio da acção colegial, sendo um dos princípios fundamentais do funcionamento administrativo comunitário está indissoluvelmente ligado ao princípio da incorporação num texto da vontade efectiva do corpo dos Comissários; é indispensável que o texto contenha os pontos essenciais, a fundamentação e o dispositivo da decisão a tomar [7].

10. Tendo em conta o que acima fica dito, sustentei, e mantenho a mesma opinião, que a prática da Comissão de adoptar em colectivo apenas uma mera «decisão de base» sobre o envio de um parecer fundamentado, deixando aos serviços administrativos a missão de elaborar o próprio texto do parecer fundamentado é contrária à obrigação referida de incorporação do conteúdo da decisão a tomar num texto escrito; também constitui violação da regra que manda que sejam adoptados simultaneamente pelo órgão que dispõe de competência decisória (neste caso, pelo corpo dos comissários) tanto o dispositivo como a fundamentação de um acto comunitário.

11. O Tribunal de Justiça não seguiu, porém, este raciocínio e entendeu que a prática acima descrita da Comissão é, sob todos os pontos de vista, conforme ao princípio da colegialidade e, mais em geral, ao direito comunitário. O Tribunal pode, por conseguinte, optar novamente pela solução seguida no processo C-191/95 [8] e julgar admissível o presente recurso. Pela minha parte, mantenho as posições que defendi no já referido processo C-191/95.

V — Quanto ao mérito do pedido

A — *A legislação comunitária pertinente*

12. A Directiva 90/605 [9] alarga o âmbito de aplicação da Quarta Directiva 78/660 [10] e da Sétima Directiva 83/349 [11]. Antes desta última

6 — N.os 28 e 32 das conclusões já referidas na nota anterior.

7 — N.os 17 e 21 das referidas conclusões.

8 — Acórdão de 29 de Setembro de 1998, Comissão/Alemanha, já referido.

9 — V., *supra*, n.º 1.

10 — Directiva do Conselho, de 25 de Julho de 1978, baseada no artigo 54.º, n.º 3, alínea g), do Tratado e relativa às contas anuais de certas formas de sociedades (JO L 222, p. 11; EE 17 F1 p. 55).

11 — Directiva do Conselho, de 13 de Junho de 1983, relativa às contas consolidadas (JO L 193, p. 1; EE 17 F1 p. 119).

alteração legislativa, as Directivas 78/660 e e 83/349 aplicavam-se, na Alemanha, apenas às seguintes formas de sociedades: Aktiengesellschaft (sociedade anónima), Kommanditgesellschaft auf Aktien (sociedade em comandita por acções) e Gesellschaft mit beschränkter Haftung (sociedade de responsabilidade limitada). O objectivo da Directiva 90/605 é submeter ao quadro legal da quarta e sétima directivas determinadas categorias de sociedades de pessoas cujos sócios de responsabilidade ilimitada são igualmente sociedades de capitais. Nos termos dos artigos 1.° e 2.° da Directiva 90/605 as medidas de coordenação previstas nas Directivas 78/660 e 83/349 aplicam-se igualmente às medidas legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros, respeitantes aos dois seguintes tipos de sociedades alemãs, a *Offene Handelsgesellschaft* (sociedade em nome colectivo), e a *Kommanditgesellschaft* (sociedade em comandita simples). O pressuposto de aplicação da Directiva 90/605 é que todos os sócios de responsabilidade ilimitada das referidas sociedades de pessoas tenham a forma de uma das sociedades de capitais enumeradas nas Directivas 78/660 e 83/349 [12] ou sejam sociedades não sujeitas à legislação de um Estado-Membro, mas cuja forma jurídica seja comparável às formas societárias referidas na Primeira Directiva 68/151 [13].

13. Além disso, a Directiva 90/605 alarga o âmbito de aplicação das Directivas 78/660 e 83/349 às sociedades em nome colectivo e em comandita simples, sempre que todos os seus sócios de responsabilidade ilimitada sejam sociedades cuja forma legal conste da previsão do segundo parágrafo do n.° 1 do artigo 1.°, na redacção que lhe foi dada pelo pela Directiva 90/605. Por outras palavras, uma sociedade de responsabilidade ilimitada ou em comandita, cujos sócios de responsabilidade ilimitada sejam todos outras sociedades em nome colectivo ou em comandita simples nas quais todos os sócios de responsabilidade ilimitada sejam, por sua vez, sociedades anónimas, sociedades de responsabilidade limitada ou sociedades em comandita por acções, fica abrangida pelo âmbito de aplicação das Directivas 78/660 e 83/349 do Conselho.

VI — A minha posição quanto ao mérito do pedido

14. Considero que a República Federal da Alemanha não deu cumprimento a quanto lhe era imposto pelas disposições da Directiva 90/605.

15. Como bem observa a Comissão, o Governo alemão não contesta ter cometido a infracção — pelo menos em parte. O reconhecimento da não transposição das disposições da directiva decorre de três factos: em primeiro lugar, o Governo alemão, embora admita que não foram tomadas medidas específicas de transposição da Directiva 90/605, alega que a legislação alemã cobre grande

12 — Isto é, as sociedades enumeradas nos artigo 1.° da Directiva 78/660 e 4.° da Directiva 83/349, nas suas redacções iniciais.

13 — Primeira Directiva 68/151/CEE do Conselho, de 9 de Março de 1968, tendente a coordenar as garantias que, para protecção dos interesses dos sócios e de terceiros, são exigidas nos Estados-Membros às sociedades, na acepção do segundo parágrafo do artigo 58.° do Tratado, a fim de tornar equivalentes essas garantias em toda a Comunidade (JO L 65, p. 8; EE 17 F1 p. 3).

parte da directiva em causa; *a contrario*, conclui-se que a legislação alemã em vigor não cobre o conjunto da directiva. Em segundo lugar, a Alemanha dá a entender que procederá à transposição da directiva em causa para o seu direito interno logo que seja proferido acórdão no processo C-191/95. Invoca ainda as dificuldades que cria para a transposição da directiva o facto de as autoridades competentes e de as entidades interessadas na Alemanha não terem ainda chegado a acordo quanto às medidas nacionais de transposição necessárias e adequadas para a harmonização do direito interno com o disposto na Directiva 90/605.

16. Estes argumentos equivalem a uma confissão indirecta da infracção que lhe é imputada. O Tribunal de Justiça tem afirmado de modo constante que, nos termos dos artigos 189.°, terceiro parágrafo, e 5.°, primeiro parágrafo, do Tratado CE, os Estados-Membros destinatários de uma directiva estão obrigados a realizar todos os objectivos dessa directiva dentro do prazo fixado de modo a que as suas disposições produzam todos os seus efeitos no termo do prazo de transposição. Argumentos segundo os quais a legislação nacional existente já satisfaz uma parte importante dos objectivos comunitários da directiva a transpor devem ser rejeitados por irrelevantes [14]. Devem ser igualmente rejeitados os argumentos de um Estado-Membro de que a transposição de uma directiva pode ser legitimamente retardada até que o Tribunal de Justiça interprete outra disposição da mesma directiva no quadro de uma acção por incumprimento contra o mesmo Estado. Não é razoável a invocação por um Estado-Membro dos incumprimentos que lhe são imputados, e devido aos quais foi chamado a Tribunal, para justificar o atraso na transposição de outras disposições comunitárias com conteúdo semelhante. Finalmente, é indiferente saber se, a nível do direito interno, a transposição de uma directiva foi retardada devido a pontos de vista contraditórios formulados quanto à necessidade e à adequação das medidas nacionais de transposição. Como é sabido [15], um Estado-Membro não pode invocar situações internas para justificar o incumprimento das obrigações que lhe são impostas por uma directiva.

Mas, independentemente do que acima se disse, se se admitisse que o Governo alemão contesta na íntegra a infracção que lhe é imputada pela Comissão, as posições que defende quanto ao carácter completo da legislação nacional em vigor para transposição da directiva em causa revelar-se-iam inexactas. O Governo alemão remete para o artigo 6.°, n.° 1, do Handelsgesetzbuch (código comercial alemão, a seguir «HGB») que caracteriza as sociedades em nome colectivo e as sociedades em comandita simples como comerciantes e as sujeita portanto automaticamente ao disposto na primeira parte do Livro Terceiro do HGB (artigos 238 a 261). Segundo alega o Governo alemão, as disposições em causa transpõem a Directiva 78/660. O Governo alemão juntou aos seus articulados um quadro analítico das disposições da directiva que, na sua opinião, já estão integradas em disposições correspondentes da primeira parte do Livro Terceiro do HGB.

14 — V. o acórdão de 28 de Maio de 1998, Comissão/Espanha (C-298/97, Colect., p. I-3301).

15 — V., a título de exemplo, os acórdãos de 2 de Outubro de 1997, Comissão/Bélgica (C-208/96, Colect., p. I-5375, n.° 9), e de 19 de Fevereiro de 1998, Comissão/Grécia (C-135/96, Colect., p. I-823, n.° 8).

17. Com efeito, o conteúdo dessas disposições nacionais da primeira parte do Livro Terceiro do HGB, respeitantes à elaboração das contas comerciais e aos documentos comerciais parece coincidir com o disposto na Directiva 78/660; isto não significa, porém, que constitui também transposição das disposições da directiva no direito interno. Com bem observa a Comissão, a directiva em causa, quando foi adoptada, estabeleceu determinados pressupostos rigorosos a respeito da estrutura e do conteúdo das contas anuais, dos relatórios anuais, dos métodos de avaliação bem como da publicidade desses documentos, *especialmente em relação às sociedades de capitais*. A estas mesmas sociedades referia-se também a Directiva 83/349, que tratava do problema especial das contas consolidadas. Estes diplomas de direito comercial comunitário não se limitam a fixar normas dispersas a respeito das contas comerciais mas constituem um conjunto unitário e pormenorizado de imposições e condições de funcionamento das sociedades de capitais, isto é, criam um *sistema normativo autónomo*. Este sistema especial foi incorporado *ad hoc* no direito alemão num sector à parte da legislação nacional, mais concretamente na Parte segunda do Livro Terceiro do HGB, que se refere expressamente às sociedades de capitais. Esta Parte do HGB divide-se em seis secções das quais a primeira se refere às contas anuais e à elaboração do relatório de gestão do conselho de administração da sociedade de capitais, a segunda, às contas consolidadas, a quarta, à publicidade, e a sexta às sanções aplicáveis em caso de inobservância das precedentes. Não quero abordar a questão de saber em que medida a segunda parte do Livro Terceiro do HGB constitui uma transposição correcta das Directivas 78/660 e 83/349, questão esta que sai do quadro do presente litígio. O certo é, porém, que quando se procura a incorporação dessas directivas no direito alemão vamos encontrá-la na segunda parte e não na primeira parte do Livro Terceiro do HGB. O facto de a primeira parte do Livro Terceiro do HGB parecer incorporar disposições que concordam, pelo seu conteúdo, com as exigências das directivas referidas não significa em nenhum caso que essa parte da legislação alemã constitui também uma transposição das directivas, uma vez que, primeiro, essas directivas não contêm apenas disposições isoladas mas estabelecem um regime legal coerente e, segundo, uma outra parte da legislação alemã coincide *ratione materiae* com o objecto das directivas em causa.

Chego assim ao exame da questão do quadro legal específico do presente recurso. A Directiva 90/605 tem como objectivo alargar a aplicação das Directivas 78/660 e 83/349 às sociedades que, ainda que, na aparência, pareçam sociedades de pessoas, não são na realidade constituídas por pessoas singulares mas por outras sociedades de capitais; Trata-se, portanto, de sociedades que, pelo menos no caso da Directiva 90/605, são «equiparadas a sociedades de capitais». A única forma admissível de transposição correcta da Directiva 90/605 na ordem jurídica alemã é o alargamento do âmbito de aplicação da segunda parte do Livro Terceiro do HGB, para além das sociedades de capitais a que se aplica actualmente, às «sociedades equiparadas a sociedades de capitais» descritas na Directiva 90/605 [16].

16 — Independentemente da questão de saber se, finalmente, essa parte da legislação alemã constitui uma correcta transposição do disposto nas Quarta e Sétima Directivas.

Finalmente, no que diz respeito às especiais exigências de publicidade constantes da quarta e sétima directivas, a alegação do Governo alemão de que a Publizitätsgesetz de 1969 [17] é suficiente para considerar que as correspondentes disposições de direito comunitário foram transpostas em direito nacional não colhe. Como realça a Comissão, o círculo de sociedades às quais se aplica a Publizitätsgesetz é muito mais reduzido do que aquele que fica abrangido pelos requisitos de publicidade fixados pela directiva comunitária; corresponde a apenas 1% do número total de sociedades. Por conseguinte, a legislação nacional em causa não constitui uma correcta e completa transposição das disposições comunitárias em causa.

VII — Conclusão

Tendo em consideração quanto acima se disse e sem prejuízo da reserva formulada sobre a admissibilidade, proponho ao Tribunal de Justiça:

«1) julgar a acção procedente e declarar que a República Federal da Alemanha, por não ter adoptado no prazo fixado todas as medidas necessárias para dar cumprimento à Directiva 90/605/CEE do Conselho, de 8 de Novembro de 1990, que altera as Directivas 78/660/CEE e 83/349/CEE, relativas, respectivamente, às contas anuais e às contas consolidadas, no que diz respeito ao seu âmbito de aplicação, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força desta mesma directiva;

2) condenar a República Federal da Alemanha no pagamento das despesas.»

17 — Lei relativa à publicação das contas: Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmem und Konzernen, *BGBl.* I, 1969, p. 1189, e *BGBl.* I, 1970, p. 1113.