NORDDEUTSCHE GESELLSCHAFT ZUR BERATUNG UND DURCHFÜHRUNG VON ENTSORGUNGSAUFGABEN BEI KERNKRAFTWERKEN

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL CHRISTINE STIX-HACKL

apresentadas em 17 de Janeiro de 2002 [1]

1. No presente processo, relativo ao imposto sobre as entradas de capital, é pedido ao Tribunal de Justiça que desenvolva a sua jurisprudência respeitante às operações que, nos termos do artigo 4.° da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969 [2] (a seguir «Directiva 69/335»), estão sujeitas a imposto. O Bundesfinanzhof pretende essencialmente saber se a concessão de um empréstimo sem juros também está sujeita ao imposto sobre as entradas de capital no caso de a sociedade que contraiu o empréstimo ter celebrado com quem o concede um contrato de transferência de resultados e assunção de prejuízos.

I — Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

2. Como se retira do primeiro considerando da Directiva 69/335, esta tem por objecto promover a livre circulação de capitais, tida como condição essencial para a criação de uma união económica com características análogas às de um mercado interno [3].

3. Nos termos do sexto considerando, a realização do referido objectivo pressupõe, no que respeita ao imposto sobre as reuniões de capitais, a abolição dos impostos indirectos até agora existentes nos Estados-Membros e a introdução, em seu lugar, de um imposto igual em todos os Estados-Membros, cobrado uma única vez no interior do mercado comum.

4. O artigo 4.°, n.° 2, da Directiva 69/335 dispõe, resumidamente, o seguinte:

«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:

1 — Língua original: alemão.

2 — [...] 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. 22; EE 09 F1 p. 171).

3 — Sobre a situação dos esforços feitos no domínio da livre circulação de capitais, ver as conclusões do advogado-geral L. A. Geelhoed de 20 de Setembro de 2001, no processo pendente Reisch e o. (C-515/99 e C-527/99 a C-540/99, n.os 46 e segs.).

[...]

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;

[...]»

Regulamentação nacional

5. O artigo 2.°, primeiro parágrafo, n.° 4, alínea c), da Kapitalverkehrsteuergesetz (lei alemã do imposto sobre as operações de capital) 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.

6. Segundo a jurisprudência nacional, a concessão por um sócio de um empréstimo sem juros é considerada uma «cessão de bens» para efeitos da referida disposição.

II — Factos e processo

7. A demandante e recorrida no recurso («Revisionbeklagte», a seguir «demandante») é uma sociedade de responsabilidade limitada (GmbH) alemã cujas sócias eram, no exercício de 1990 a que se refere o litígio, as sociedades Preussen-Elektra-AG e Gemeinschaftswerke Weser GmbH. Em 1986, as duas sócias fundiram-se com o objectivo de reunir as suas participações na sociedade demandante numa sociedade civil (Gesellschaft bürgerlichen Rechts, a seguir «GbR»).

8. Entre esta GbR e a demandante existia, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1987, um contrato de domínio e de transferência de lucros, em consequência do qual a demandante actuava no exercício da sua actividade comercial exclusivamente de acordo com a vontade da GbR. A demandante estava vinculada a transferir para a GbR os lucros obtidos no período de vigência do contrato. Por sua vez, a GbR obrigava-se a compensar a demandante dos prejuízos do exercício que surgissem durante o período de vigência do contrato, na medida em que não pudessem ser cobertos por reservas livres. As sociedades detentoras do capital social da demandante podiam resolver o contrato de domínio e de

transferência de lucros com um pré-aviso de um ano, no final de cada ano, sendo a primeira vez em 31 de Dezembro de 1991. Não se excluía, a este respeito, a resolução do contrato por justa causa. A demandante renunciou ao direito de resolver o contrato por sua iniciativa.

9. Independentemente disto, as sociedades detentoras do capital social da demandante concederam-lhe, no ano de 1990 a que respeita o litígio, um empréstimo sem juros. Por esta prestação, a demandada e recorrente no recurso («Revisionskläger», a seguir «Finanzamt») procedeu à liquidação do imposto sobre as entradas de capital. No exercício de 1990, a demandante obteve lucros no valor de 28 948 279 DEM.

10. Foi dado provimento ao recurso interposto no Niedersächsisches Finanzgericht contra a liquidação do imposto sobre as entradas de capital. No entender do Bundesfinanzhof, enquanto órgão jurisdicional de recurso, o provimento do recurso («Revision») interposto deste acórdão depende da interpretação da Directiva 69/335. O Bundesfinanzhof submeteu, por isso, a seguinte questão prejudicial:

«É compatível com o artigo 4.° da Directiva 69/335/CEE, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre reuniões de capitais, 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?»

III — Apresentação do problema

11. Nos termos do acórdão de 28 de Março de 1990, C-38/88 [4], «[a] assunção de perdas de uma sociedade, efectuada por um sócio no quadro de um contrato de transferência de resultados celebrado antes da verificação dessas perdas, não aumenta o activo dessa sociedade na acepção do artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da directiva sobre as reuniões de capitais».

12. Esta solução baseia-se na ideia de que as perdas futuras da sociedade não podem afectar o montante do activo quando um sócio se tenha comprometido a assumir as perdas [5].

4 — Siegen (Colect., p. I-1447).

5 — N.° 13 do referido acórdão. Ver também as conclusões do advogado-geral M. Darmon neste processo, n.° 10: «[...] se as perdas ocorrem não antes da celebração do contrato de transferência de resultados mas sim após a entrada em vigor desse contrato, o potencial económico da sociedade em nada é alterado, uma vez que, desde o início, era certo que as perdas ou os lucros não teriam qualquer efeito sobre a sociedade».

13. Pelo contrário, nos termos do acórdão de 5 de Fevereiro de 1991, C-249/89 [6], «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».

14. O Tribunal de Justiça baseou esta solução, por um lado, no facto de a referida prestação originar um aumento do activo, uma vez que a disposição gratuita de capital vem de par com uma poupança nos juros. O facto de a referida prestação contribuir para reforçar o potencial económico da sociedade implica que se deva considerar igualmente adequado para aumentar o valor das participações sociais da referida sociedade.

15. O presente pedido de decisão prejudicial exige uma contraposição entre as soluções alcançadas nos dois acórdãos referidos: cumpre questionar se a sujeição a imposto de um empréstimo concedido sem juros, que se retira da interpretação do artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da Directiva 69/335 declarada pelo Tribunal de Justiça no acórdão de 5 de Fevereiro de 1991, é ou não afectada pela existência de um contrato de transferência de resultados anteriormente celebrado.

6 — Trave Schiffahrts-Gesellschaft (Colect., p. I-257).

IV — Apreciação

16. O artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da Directiva 69/335 permite sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital as prestações que permitam a uma sociedade de capitais aumentar o activo, sem que por isso se aumente o capital social. No entanto, de acordo com o teor da referida disposição, pressupõe-se, em primeiro lugar, que se trata de uma prestação efectuada por um sócio, em segundo lugar, que a referida prestação origina um aumento do activo e, em terceiro lugar, que possa aumentar, nomeadamente, o valor das participações sociais.

17. A concessão de um empréstimo sem juros pode, em princípio, aumentar o activo, uma vez que tem conexa uma poupança nos juros. O Tribunal de Justiça defendeu esta posição não só no referido acórdão de 5 de Fevereiro de 1991 [7], como também no acórdão de 26 de Setembro de 1996, C-287/94 [8].

18. No acórdão de 28 de Março de 1990 [9], o Tribunal de Justiça assinalou que a

7 — V. nota 6, *supra*.

8 — Frederiksen (Colect., p. I-4581, n.os 12 e segs.).

9 — Já referido na nota 4, *supra*, n.os 10 a 13.

assunção de prejuízos por um sócio constitui uma prestação que aumenta o activo, dado que essa prestação repõe o referido activo no nível em que este se encontrava antes dos prejuízos. Porém, ao mesmo tempo, o Tribunal de Justiça colocou uma restrição fundamental: tal não se aplica «quando o sócio assume as perdas por força de um compromisso que tinha assumido *antes* da ocorrência destas» (sublinhado nosso).

19. O Tribunal de Justiça aplica, assim, o critério do reforço do potencial económico da sociedade beneficiária proposto pelo advogado-geral [10]. Por conseguinte, a assunção de prejuízos em cumprimento de um contrato de transferência de resultados — e, portanto, *após* a sua celebração — não pode produzir qualquer alteração, visto que desde o início se tinha convencionado que nem os prejuízos nem os lucros teriam no final qualquer efeito no montante do activo.

20. Como tal, é determinante, para responder à questão prejudicial, saber em que medida a concessão de um empréstimo sem juros reforça o potencial económico da sociedade beneficiária.

21. O Finanzamt, com base sobretudo na independência jurídica da concessão do empréstimo em relação ao contrato de transferência de resultados, considera que houve esse reforço no caso em apreço. Sublinha que um empréstimo sem juros é uma operação autónoma nas relações comerciais que reforça o potencial económico da sociedade beneficiária, ainda que seja apenas em virtude da poupança nos juros. A este respeito, o Finanzamt salienta ainda que o imposto sobre as entradas de capital é um imposto sobre as transacções e não um imposto sobre os rendimentos.

22. Quanto a este último, há que contrapor que a natureza do imposto sobre as entradas de capital como imposto sobre as transacções não se opõe, por si só, a que se considere que a prestação em causa possa reforçar o potencial económico da sociedade. Há, de resto, que reconhecer, como faz o Finanzamt, que, devido à sua independência jurídica em relação ao contrato de transferência de resultados, não existe, em princípio, qualquer obrigação de concessão de empréstimos sem juros [11]. No entanto, a poupança de juros como requisito da produção de um reforço do potencial económico da sociedade é afectada pelo contrato de transferência de resultados, na medida em que, em determinadas circunstâncias, este último pode levar a que a poupança de juros seja neutra no que se refere aos resultados.

23. Porém, à margem da independência jurídica dos dois contratos, o Finanzamt considera que, mesmo de um ponto de vista económico, existe um reforço do potencial

10 — V. as conclusões do advogado-geral M. Darmon no processo que deu origem ao acórdão Siegen, já referido na nota 4, *supra*, n.° 10.

11 — A concessão de um empréstimo sem juros constitui uma prestação voluntária do sócio: v. Gast, H.-P., *Gesellschaftsteuer auf freiwillige Leistungen?*, UVR 1991, p. 239.

económico da sociedade, visto que a concessão do empréstimo sem juros contribui para reforçar o potencial económico da sociedade no momento da concessão não só pela poupança de juros como também pelo facto de a sociedade poder de imediato utilizar o montante do empréstimo. No entender do Finanzamt, o facto de o contrato de transferência de resultados não poder eliminar o referido reforço, que se produz logo pela simples concessão do empréstimo sem juros, também contribui para defender que existe um reforço do potencial económico da sociedade beneficiária. Este reforço financeiro produz-se no momento da concessão, dado que já nesse momento o valor da obrigação é inferior à quantidade de dinheiro efectivamente recebida. Além disso, o Finanzamt observa que o potencial económico de uma sociedade varia permanentemente; o activo que consta do balanço não tem em conta estas alterações, pelo que não proporciona uma imagem fiel do referido potencial.

24. A este respeito, deve ainda considerar-se que o contrato de transferência de resultados pode ser resolvido entre a concessão do empréstimo e o fecho do exercício.

25. Em relação às alegações do Finanzamt, cumpre, em primeiro lugar, observar que o Tribunal de Justiça considerou que, no caso da concessão de um empréstimo sem juros, existia um reforço do potencial económico de uma sociedade pelo facto de, no processo em análise [12], a poupança de juros de que beneficiava a sociedade permanecer de forma *duradoura* no seu activo, uma vez que a referida sociedade não se tinha vinculado *com antecedência* a reparti-lo sob a forma de transferência de resultados. Assim, o critério do reforço do potencial económico centra a atenção não só no aumento do activo que se produz ao efectuar-se o empréstimo como também nos efeitos a longo prazo da referida entrada de capital sob a forma de aumento do valor das participações sociais.

26. Por isso, a consideração de que existe um reforço do potencial económico da sociedade beneficiária poderia afastar-se se se adoptar uma perspectiva económica não referida a um momento concreto, perspectiva que é, contudo, imperativa [13].

27. Com efeito, se a prestação de um sócio sob a forma de concessão de um empréstimo sem juros apenas serve para melhorar os resultados da sociedade em causa para efeitos das contas anuais, o seu potencial económico não é reforçado de *forma duradoura*, ao contrário do que defende o Finanzamt. Apenas se efectua uma entrada

12 — V. acórdão já referido na nota 6.

13 — Assim resulta dos acórdãos referidos nas notas 4 e 6, *supra*. V., a este respeito, o trabalho de Gast, H.-P., já referido na nota 11, *supra*, e o comentário de Kornprobst, E., aos acórdãos de 5 de Fevereiro de 1991, Deltakabel (C-15/89, Colect., p. I-241), e Trave Schiffahrts-Gesellschaft, já referido na nota 6, *supra*, *Droit Fiscal 1991*, n.° 21-22, comm. 1181.

de recursos externos da sociedade que tem como consequência uma melhoria dos resultados que, em conformidade com o contrato de transferência de resultados já celebrado, devem ser transferidos. Se tiver sido celebrado um contrato de transferência de resultados, apenas se pode considerar que existe aquele reforço se a vantagem de que beneficia a sociedade não tiver só reflexos directos no exercício anual.

28. Como a Comissão salientou com razão, uma poupança de juros que beneficie a sociedade em causa mediante a concessão de um empréstimo sem juros afecta directamente os seus resultados na medida em que incide nas contas anuais. No entanto, através da execução do contrato de transferência de resultados esta vantagem repercute-se, por sua vez, integralmente sobre os sócios, seja mediante um aumento dos lucros transferidos seja mediante uma diminuição dos prejuízos a compensar.

29. Em consequência, cabe ainda em todo o caso perguntar se a possibilidade de dispor do montante de um empréstimo sem juros pode constituir uma vantagem económica que reforce de maneira duradoura o potencial económico da sociedade. A Comissão considera que não: em sua opinião, é apropriado, de um ponto de vista económico e quando existe um contrato de transferência de resultados, equiparar, para efeitos de imposto sobre as entradas de capital, a concessão de um empréstimo sem juros a um empréstimo a um determinado juro do mercado. Também a demandante no processo principal indica que, de um ponto de vista económico, as duas operações não apresentam qualquer diferença no que se refere ao potencial económico da sociedade em causa, dado que o cumprimento da obrigação de pagamento dos juros [14] e o cumprimento da obrigação resultante de um contrato de transferência de resultados em vigor coincidiriam no tempo. Assim visto, podia muito bem considerar-se que a repercussão da poupança de juros no cumprimento do contrato de transferência de resultados equivale, de um ponto de vista económico, ao pagamento de juros.

30. Contudo, o elemento decisivo podia ser o facto de, no caso da concessão de um empréstimo sem juros, o Tribunal de Justiça, no seu acórdão de 5 de Fevereiro de 1991 [15], ter tido em conta a poupança de juros para determinar o valor real da prestação efectuada e, assim, determinar a matéria colectável.

31. De tudo isto cabe deduzir que, quando anteriormente se tenha celebrado um contrato de transferência de resultados, a concessão de um empréstimo sem juros a uma sociedade de capitais não reforça o seu potencial económico, visto que, por força

14 — Salvo estipulação em contrário, os juros devem ser pagos quando se vencerem — ou seja, no fim do período de liquidação dos juros.

15 — Já referido na nota 6, *supra*.

daquele contrato, a poupança de juros repercute-se integralmente, sem reforçar o potencial económico.

32. Cumpre, por último, perguntar em que medida esta conclusão é afectada pela manutenção do contrato de transferência de resultados após a concessão do empréstimo até ao fecho das contas do exercício. Com efeito, esta questão foi objecto de controvérsia entre as partes na fase oral. O Finanzamt sublinha que um contrato de transferência de resultados não pode eliminar o que, em sua opinião, é uma entrada sujeita a imposto sobre as entradas de capital, nomeadamente, quando pode ser resolvido ou anulado antes da transferência dos resultados. A Comissão também sujeita a isenção de imposto à manutenção em vigor do contrato. No entanto, a demandante refere que, no caso de se produzir a extinção do contrato durante o período compreendido entre a concessão do empréstimo e o fecho do exercício económico, devem ser elaboradas contas intermédias.

33. A este respeito, há, em primeiro lugar, que referir que a discussão tem um carácter hipotético, na medida em que, no processo principal, o contrato de transferência de resultados apenas podia ser resolvido no fim de cada exercício económico, não tendo sido objecto de resolução extraordinária. Além disso, cumpre referir que do próprio critério do reforço do potencial económico se depreende que as prestações voluntárias, como a concessão de um empréstimo sem juros, continuam sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital sempre que a vantagem que lhes é inerente permanece na sociedade e, portanto, em particular, quando não se cumpra ou não se possa cumprir um contrato de transferência de resultados anteriormente celebrado. Por conseguinte, o importante não é tanto a manutenção em vigor do contrato de transferência de resultados quanto a possibilidade de cumpri-lo.

34. Daqui resulta que o artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da Directiva 69/335 deve ser interpretado no sentido de que a concessão, por um sócio à sociedade, de um empréstimo sem juros não pode estar sujeita ao imposto sobre as entradas de capital se, antes da concessão do empréstimo, foi celebrado entre o sócio e a sociedade um contrato de transferência de resultados com a obrigação de assumir os prejuízos e o seu cumprimento não foi impossível.

V — Despesas

35. As despesas efectuadas pela Comissão das Comunidades Europeias não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes no processo principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

VI — Conclusão

36. Pelo exposto, propõe-se ao Tribunal de Justiça que responda do seguinte modo à questão submetida pelo Bundesfinanzhof:

«A sujeição ao imposto sobre as entradas de capital da concessão de um empréstimo sem juros pelo sócio à sociedade não é compatível com o artigo 4.°, n.° 2, alínea b), da Directiva 69/335/CEE, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, se no momento da concessão do empréstimo existia entre o sócio e a sociedade um contrato de transferência de resultados e o seu cumprimento não foi impossível».