

Downloaded via the EU tax law app / web

Processo C?251/06

Firma ING. AUER ? Die Bausoftware GmbH

contra

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz)

«Impostos indirectos – Reuniões de capitais – Transferência da sede social de uma sociedade – Supressão do imposto sobre as entradas de capital cobrado a uma sociedade»

Conclusões do advogado?geral M. Poiares Maduro apresentadas em 21 de Junho de 2007

Acórdão do Tribunal de Justiça (Quarta Secção) de 8 de Novembro de 2007

Sumário do acórdão

*Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais – Imposto sobre as entradas de capital liquidado às sociedades de capitais*

*[Directiva 69/335 do Conselho, artigos 3.º, n.º 1, alínea a), 4.º, n.os 1, alínea g), e 3, alínea b), e 7.º, n.º 2]*

O artigo 4.º, n.os 1, alínea g), e 3, alínea b), da Directiva 69/335, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção dada pela Directiva 85/303, e pelo Acto relativo às condições de adesão da República da Áustria, da República da Finlândia e do Reino da Suécia e às adaptações dos Tratados em que se funda a União Europeia, deve ser interpretado no sentido de que a renúncia de um Estado?Membro à cobrança do imposto sobre as entradas de capital não obsta a que uma sociedade pertencente a uma das categorias referidas no artigo 3.º, n.º 1, alínea a), desta directiva seja qualificada de sociedade de capitais para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital na acepção do artigo 4.º, n.º 1, alínea g), da referida directiva, quando da transferência da sua sede de direcção efectiva desse Estado?Membro para outro Estado?Membro em que este imposto ainda é exigido.

Efectivamente, o artigo 3.º, n.º 1, da Directiva 69/335 determina, de maneira imperativa e uniforme para todos os Estados?Membros, as sociedades que devem ser consideradas sociedades de capitais na acepção dessa directiva. Consequentemente, quando uma sociedade revista uma das formas jurídicas previstas no referido artigo 3.º, n.º 1, deve considerar?se que constitui uma sociedade de capitais na acepção da Directiva 69/335, não podendo, portanto, ser sujeita ao imposto sobre as entradas de capitais no momento da transferência da sua sede de direcção efectiva de um Estado?Membro para outro, por não ser considerada uma sociedade de capitais no Estado?Membro de origem. Logo, o facto de um Estado?Membro ter utilizado a faculdade prevista no referido artigo 7.º, n.º 2, ao suprimir o imposto sobre as entradas de capital não implica que, quando de uma transferência da sede de direcção efectiva de uma sociedade de capitais desse Estado?Membro para outro, este último possa automaticamente submeter esta operação ao referido imposto.

Contudo, tal interpretação não pode conduzir ao favorecimento de condutas caracterizadas por expedientes artificiais com a única finalidade de obter um benefício fiscal. Incumbe ao órgão

jurisdicional de reenvio verificar se os factos do processo principal contêm elementos objectivos constitutivos de tal prática abusiva.

(cf. n.os 21, 28, 29, 35, 45?47, disp.)

## ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

8 de Novembro de 2007 (\*)

«Impostos indirectos – Reuniões de capitais – Transferência da sede social de uma sociedade – Supressão do imposto sobre as entradas de capital cobrado a uma sociedade»

No processo C?251/06,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Áustria), por decisão de 31 de Maio de 2006, entrado no Tribunal de Justiça em 6 de Junho de 2006, no processo

**Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH**

contra

**Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente de secção, G. Arestis, R. Silva de Lapuerta (relator), E. Juhász e T. von Danwitz, juízes,

advogado?geral: M. Poiares Maduro,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 29 de Março de 2007,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH, por J. Wiedlroither e G. Aigner, Rechtsanwälte,
- em representação do Governo austríaco, por C. Pesendorfer, G. Glega e J. Bauer, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo helénico, por I. Pouli e M. Tassopoulou, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo espanhol, por M. Muñoz Pérez, na qualidade de agente,

- em representação do Governo polaco, por E. O?niecka?Tamecka, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por M. Afonso e W. Mölls, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado?geral na audiência de 21 de Junho de 2007,

profere o presente

## **Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 4.º, n.os 1, alínea g), e 3, alínea b), e do artigo 7.º, n.º 2, 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 redacção dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985 (JO L 156, p. 23; EE 09 F1 p. 171), e pelo Acto relativo às condições de adesão da República da Áustria, da República da Finlândia e do Reino da Suécia e às adaptações dos Tratados em que se funda a União Europeia (JO 1994, C 241, p. 21, e JO 1995, L 1, p. 1, a seguir «Directiva 69/335»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH (a seguir «ING. AUER – Die Bausoftware») ao Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr relativamente à reclamação, por este último, de um imposto sobre as entradas de capitais de 104 680,20 euros.

## **Quadro jurídico**

### *Regulamentação comunitária*

3 O artigo 2.º, n.os 1 e 2, da Directiva 69/335 prevê:

«1. As operações sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital serão tributadas unicamente no Estado?Membro em cujo território se encontra situada a sede de direcção efectiva da sociedade de capitais, no momento em que se efectuem essas operações.

2. Quando a sede de direcção efectiva de uma sociedade de capitais se encontre num país terceiro e a sede estatutária num Estado?Membro, as operações sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital serão tributáveis no Estado?Membro onde se encontre a sede estatutária.»

4 O artigo 3.º da Directiva 69/335 dispõe:

«1. Para efeitos do disposto na presente directiva, por sociedade de capitais entende?se:

a) As sociedades de direito belga, dinamarquês, alemão, espanhol, francês, grego, irlandês, italiano, luxemburguês, neerlandês, português e do Reino Unido, designadas respectivamente:

[...]

- société de personnes à responsabilité limitée/ personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, sociedad de responsabilidad limitada, société à responsabilité limitée, ??????? ?????????????????? ????????, società a responsabilità limitata, société à responsabilité limitée, sociedade por quotas;

Sociedades de direito austríaco designadas por:

- «Aktiengesellschaft»
- «Gesellschaft mit beschränkter Haftung»;

[...]

2. Para aplicação da presente directiva, é equiparada às sociedades de capitais toda e qualquer outra sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos. Todavia, um Estado-Membro pode não a considerar como tal, para efeitos de cobrança do imposto sobre as entradas de capital.»

5 Nos termos do artigo 4.º, n.os 1 e 3, 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;

[...]

g) A transferência de um Estado-Membro para outro Estado-Membro da sede de direcção efectiva de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva que seja considerada, para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital, como sociedade de capitais no Estado-Membro referido em último lugar, [...] não o [sendo] no outro Estado-Membro;

[...]

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

[...]

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;

[...]»

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

«1. Os Estados-Membros isentarão do imposto sobre as entradas de capital as operações, com excepção das referidas no artigo 9.º, que, em 1 de Julho de 1984, estivessem isentas ou fossem tributadas 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.º 1, ou submetê-las a uma taxa única que não ultrapasse 1%.»

### *Direitos nacionais*

#### Direito austríaco

7 O fundamento legal para a cobrança de um imposto sobre as entradas de capital na Áustria está previsto na parte I da lei relativa aos movimentos de capitais (Kapitalverkehrsteuergesetz), de 16 de Outubro de 1934 (deutsches RGBI. I. S 1058/1934), na redacção dada pela Lei de 12 de Janeiro de 1999 (BGBl. I, 28/1999, a seguir «KVG»).

8 Nos termos do § 2 da KVG:

«Estão sujeitos ao imposto sobre as entradas de capital:

[...]

5. A transferência da direcção ou da sede estatutária de uma sociedade de capitais estrangeira para a Áustria se, por efeito dessa transferência, essa sociedade de capitais se transformar numa sociedade nacional. Esta disposição não se aplica caso a sociedade de capitais, antes da transferência da direcção ou da sede estatutária, tiver sido considerada sociedade de capitais para efeitos de cobrança do imposto sobre as entradas de capital num Estado-Membro da União Europeia;

[...]»

9 O § 4, n.os 1 e 2, da KVG enumera as sociedades de capitais e as sociedades consideradas como tal para a cobrança do imposto sobre as entradas de capital. São, designadamente, sociedades de capitais, nos termos do § 4, n.º 1, ponto 2, da KVG, as sociedades de responsabilidade limitada («Gesellschaften mit beschränkter Haftung»).

#### Direito alemão

10 O § 4, n.º 1, ponto 2, da lei relativa à melhoria das condições de base dos mercados financeiros (lei de promoção dos mercados financeiros) [Gesetz zur Verbesserung der Rahmenbedingungen der Finanzmärkte (Finanzmarktförderungsgesetz)], de 22 de Fevereiro de 1990 (BGBl. 1990 I, p. 266), revogou a lei relativa aos movimentos de capitais (Kapitalverkehrsteuergesetz), de 17 de Novembro de 1972 (BGBl. 1972 I, p. 2130), e suprimiu, portanto, o imposto sobre as entradas de capital, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1992.

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

11 Em 9 de Setembro de 1999, uma sociedade, cuja constituição havia sido declarada em 28 de Julho do mesmo ano, foi inscrita no registo das sociedades da República da Áustria, sob a denominação «Bausoftware GmbH» (a seguir «Bausoftware»). O seu único sócio era a sociedade de direito alemão Nemetschek AG (a seguir «Nemetschek»). A sede de direcção efectiva da Bausoftware situava-se na Alemanha.

12 Em 16 de Setembro de 1999, a Nemetschek efectuou uma transferência de 102 milhões de ATS para a Bausoftware. Por contrato de transferência celebrado em 22 de Setembro de 1999, a Bausoftware adquiriu a exploração da empresa em nome individual não registada «Ing. Auer 'Die Bausoftware'», estabelecida em Mondsee (República da Áustria).

13 A transferência foi aprovada em assembleia geral da Bausoftware e realizada no mesmo dia.

14 Nesta assembleia, foi nomeado administrador adjunto H. Auer, residente na Áustria, e foram-lhe concedidos poderes especiais de administração. Por último, a denominação da sociedade foi alterada para ING. AUER – Die Bausoftware.

15 Na sequência de uma inspecção efectuada a esta sociedade, o Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, por decisão de 6 de Junho de 2005, exigiu-lhe o pagamento de imposto sobre as entradas de capital no valor de 104 680,20 euros, equivalente a 1% do valor das acções da sociedade, devido à transferência da sede de direcção efectiva da Alemanha para a Áustria, nos termos das disposições da KVG.

16 Tendo a ING. AUER – Die Bausoftware recorrido desta decisão para o Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, este decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) No caso de a sede de direcção efectiva de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva ser transferida de um Estado-Membro, que antes da data da constituição desta aboliu o imposto sobre as entradas de capital, para outro Estado-Membro, que nessa data cobrava imposto sobre as entradas de capital, o facto de o primeiro Estado-Membro ter renunciado à cobrança do imposto sobre as entradas de capital ao revogar a correspondente base jurídica nacional obsta à qualificação da referida sociedade, associação ou pessoa colectiva como sociedade de capitais 'para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital', na acepção do artigo 4.º, n.os 1, alínea g), e 3, alínea b), da Directiva 69/335 [...]»

2) O artigo 7.º, n.º 2, da Directiva 69/335 [...], proíbe o Estado-Membro para o qual uma sociedade de capitais transfere a sua sede de direcção efectiva de cobrar imposto sobre as entradas de capital em relação às operações descritas no artigo 4.º, n.º 1, alíneas a) e g), da [d]irectiva [...], por ocasião da transferência da sede de direcção efectiva, se essas operações tiverem ocorrido no período em que a sociedade de capitais tinha a sua sede de direcção efectiva num Estado-Membro que, antes da data da constituição da sociedade de capitais, renunciara à cobrança do imposto sobre as entradas de capital ao revogar a correspondente base jurídica?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

17 Com as suas questões prejudiciais, que há que apreciar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se a renúncia por um Estado-Membro da cobrança do imposto sobre as entradas de capital se opõe a que uma sociedade seja qualificada de sociedade de capitais «para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital», na acepção do artigo 4.º, n.º 1, alínea g), da Directiva 69/335, quando da transferência da sua sede de direcção efectiva desse Estado-Membro para um outro Estado-Membro onde esse imposto ainda é exigido.

18 A título liminar, há que precisar que a questão de saber se a inscrição da Bausoftware no registo das sociedades da República da Áustria, em 9 de Setembro de 1999, e se a transferência de 102 milhões de ATS que lhe foi feita, em 16 de Setembro de 1999, pela Nemetschek, podem ser qualificadas de constituição de uma sociedade de capitais ou de aumento do capital social de uma sociedade de capitais e, nessa qualidade, sujeito ao imposto sobre as entradas de capitais nos termos do artigo 4.º, n.º 1, alíneas a) ou c), da Directiva 69/335, não é objecto da análise do Tribunal de Justiça.

19 Por outro lado, resulta de jurisprudência assente que, no quadro de um processo nos termos

do artigo 234.º CE, baseado numa nítida separação das funções entre os tribunais nacionais e o Tribunal de Justiça, toda e qualquer apreciação dos factos da causa é da competência do tribunal nacional (acórdãos de 15 de Novembro de 1979, *Denkavit Futtermittel*, 36/79, *Recueil*, p. 3439, n.º 12, e de 15 de Maio de 2003, *RAR*, C-282/00, *Colect.*, p. I-4741, n.º 46). Logo, a análise do Tribunal de Justiça assenta na afirmação do órgão jurisdicional de reenvio segundo o qual os factos expostos nos n.os 11 a 14 do presente acórdão constituem uma transferência da sede de direcção efectiva de um Estado-Membro para outro.

20 Resulta da decisão de reenvio que a sociedade em causa no processo principal é uma sociedade de responsabilidade limitada de direito austríaco.

21 Resulta do artigo 3.º, n.º 1, da Directiva 69/335, cujo texto se reproduz no n.º 4 do presente acórdão, que esta disposição determina, de maneira imperativa e uniforme para todos os Estados-Membros, as sociedades que têm a qualidade de sociedade de capitais na acepção da Directiva 69/335.

22 Por outro lado, o artigo 4.º, n.º 1, desta directiva determina quais as operações sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital.

23 No caso da transferência da sede de direcção efectiva, o artigo 4.º, n.º 1, alínea g), da Directiva 69/335 dispõe que «[a] transferência de um Estado-Membro para outro Estado-Membro da sede de direcção efectiva de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva que seja considerada, para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital, como sociedade de capitais no Estado-Membro referido em último lugar, [...] não o [sendo] no outro Estado-Membro» está, designadamente, sujeita a imposto sobre as entradas de capital.

24 Em contrapartida, nos termos do artigo 4.º, n.º 3, alínea b), dessa directiva, «[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» não é uma constituição de uma sociedade de capitais na acepção do n.º 1, alínea a), do mesmo artigo.

25 De onde resulta que, para que uma operação deste género possa ser sujeita ao imposto sobre as entradas de capital no Estado-Membro de destino, a sociedade em causa não deve ser considerada, para efeitos da cobrança do referido imposto, uma sociedade de capitais no Estado-Membro de origem.

26 Os Estados-Membros que apresentaram observações ao Tribunal de Justiça sustentam que, uma vez que uma sociedade não foi tributada a título do imposto sobre as entradas de capital no Estado-Membro de origem devido à supressão, por este último, desse imposto, a referida sociedade não é considerada, para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital, uma sociedade de capitais nesse Estado, preenchendo os requisitos previstos no artigo 4.º, n.º 1, alínea g), da Directiva 69/335.

27 Essa análise não pode, no entanto, ser seguida, sob pena de privilegiar a qualificação de sociedade de capitais adoptada no direito interno em detrimento da que decorre da Directiva 69/335.

28 Efectivamente, como foi dito no n.º 21 do presente acórdão, o artigo 3.º, n.º 1, da Directiva 69/335 determina, de maneira imperativa e uniforme para todos os Estados-Membros, as sociedades que devem ser consideradas sociedades de capitais na acepção dessa directiva.

29 Consequentemente, quando uma sociedade revista uma das formas jurídicas previstas no referido artigo 3.º, n.º 1, deve considerar-se que constitui uma sociedade de capitais na acepção da Directiva 69/335, não podendo, portanto, ser sujeita ao imposto sobre as entradas de capitais no momento da transferência da sua sede de direcção efectiva de um Estado-Membro para outro, por não ser considerada uma sociedade de capitais no Estado-Membro de origem.

30 Importa acrescentar que essa divergência de qualificação, que torna aplicável o artigo 4.º, n.º 1, alínea g), da Directiva 69/335 é, em contrapartida, possível quando se trata de sociedades referidas no artigo 3.º, n.º 2, da mesma.

31 Efectivamente, ao dispor que «[p]ara aplicação da [Directiva 69/335], é equiparada às sociedades de capitais toda e qualquer outra sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos», esta disposição permite todavia aos Estados-Membros não considerar como tais, para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital, as sociedades, associações ou pessoas colectivas assim equiparadas.

32 A margem de apreciação assim reconhecida aos Estados-Membros, que não existe no que respeita às sociedades referidas no n.º 1 do mesmo artigo, pode, portanto, conduzir a que uma determinada entidade seja qualificada de sociedade de capitais num Estado-Membro quando não o é noutro. No caso dessa divergência de qualificação, a transferência da sede de direcção efectiva de uma entidade é abrangida pelo artigo 4.º, n.º 1, alínea g), da Directiva 69/335.

33 Além disso, o Tribunal de Justiça já declarou que o facto de privilegiar o critério de sujeição ao imposto no Estado-Membro de origem em detrimento do da qualificação enquanto sociedade de capitais previsto no artigo 4.º, n.º 1, alínea g), da Directiva 69/335 é contrário às exigências desta última, na medida em que permitiria a tributação a título do imposto sobre as entradas de capital em casos não previstos pela referida directiva (v., neste sentido, acórdão de 7 de Junho de 2007, Comissão/Grécia, C-178/05, ainda não publicado na Colectânea, n.os 26 a 30).

34 Além disso, decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, se os Estados-Membros são livres, em conformidade com o artigo 7.º, n.º 2, da Directiva 69/335, de isentar do imposto sobre as entradas de capital as entradas de capital em sociedades, essa isenção não pode ter por consequência permitir que outro Estado-Membro as tribute (v., neste sentido, acórdão de 12 de Janeiro de 2006, Senior Engineering Investments, C-494/03, Colect., p. I-525, n.º 43).

35 Logo, o facto de um Estado-Membro ter utilizado a faculdade prevista no referido artigo 7.º, n.º 2, ao suprimir o imposto sobre as entradas de capital não implica que, quando de uma transferência da sede de direcção efectiva de uma sociedade de capitais desse Estado-Membro para outro, este último possa automaticamente submeter esta operação ao referido imposto.

36 Resulta do exposto que o artigo 4.º, n.os 1, alínea g), e 3, alínea b), da Directiva 69/335 deve ser interpretado no sentido de que a renúncia de um Estado-Membro à cobrança do imposto sobre as entradas de capital não obsta a que uma sociedade pertencente a uma das categorias referidas no artigo 3.º, n.º 1, alínea a), dessa directiva seja qualificada de sociedade de capitais para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital na acepção do artigo 4.º, n.º 1, alínea g), da referida directiva, quando da transferência da sua sede de direcção efectiva desse Estado-Membro para um outro em que este imposto seja ainda exigido.

37 Feita esta interpretação, há que acrescentar que a questão da eventual evasão fiscal que resultaria da utilização abusiva das disposições da Directiva 69/335 assim interpretada foi suscitada no decurso do processo no Tribunal de Justiça.

38 A este respeito, mesmo que, no plano formal, o órgão jurisdicional de reenvio tenha limitado as suas questões à interpretação do artigo 4.º, n.os 1, alínea g), e 3, alínea b), e do artigo 7.º, n.º 2, da Directiva 69/335, tal circunstância não obsta a que o Tribunal de Justiça lhe forneça todos os elementos de interpretação do direito comunitário que possam ser úteis para a decisão do processo que lhe está submetido, quer tal órgão lhes tenha ou não feito referência no enunciado das suas questões (v., neste sentido, acórdãos de 12 de Dezembro de 1990, SARPP, C-241/89, Colect., p. I-4695, n.º 8; de 4 de Março de 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Colect., p. I-1301, n.º 16, e de 26 de Abril de 2007, Alevizos, C-392/05, ainda não publicado na Colectânea, n.º 64).

39 Há, portanto, que examinar se a interpretação do artigo 4.º, n.os 1, alínea g), e 3, alínea b), da Directiva 69/335, dada no n.º 36 do presente acórdão, pode contribuir para uma utilização abusiva do direito comunitário a fim de contornar as disposições de uma legislação nacional como as que estão em causa no processo principal.

40 Antes de mais, há que referir que a Directiva 69/335 não contém qualquer norma destinada especificamente a prevenir o risco de evasão fiscal.

41 Contudo, o Tribunal já declarou que a aplicação da regulamentação comunitária não pode ser alargada até cobrir as práticas abusivas de operadores económicos, isto é, as operações que não são realizadas no âmbito de transacções comerciais normais, mas somente com o objectivo de beneficiar abusivamente das vantagens previstas pelo direito comunitário (v. acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, Colect., p. I-1609, n.º 69).

42 A protecção proporcionada pelo direito comunitário não atende, portanto, às situações em que um sujeito de direito, pessoa singular ou colectiva, pretende utilizar abusiva ou fraudulentamente as normas comunitárias com a única finalidade de se subtrair à aplicação da legislação de um Estado-Membro.

43 Na verdade, o facto de uma sociedade ter sido criada num determinado Estado-Membro com a finalidade de beneficiar de uma legislação mais vantajosa não é, em si mesmo, suficiente para concluir pela existência de uma utilização abusiva da regulamentação comunitária.

44 No entanto, a constituição de uma sociedade num Estado-Membro no âmbito de expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, com o objectivo de eludir o imposto normalmente devido ultrapassa a protecção que a Directiva 69/335 deve proporcionar às sociedades nela referidas.

45 Daqui decorre que as consequências que resultam da interpretação do artigo 4.º, n.os 1, alínea g), e 3, alínea b), da Directiva 69/335 exposta no n.º 36 do presente acórdão não devem favorecer as condutas caracterizadas por expedientes artificiais com a única finalidade de obter um benefício fiscal.

46 Incumbe, pois, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se as circunstâncias do processo principal contêm elementos objectivos constitutivos de tal prática abusiva.

47 Nestas condições, deve responder-se às questões prejudiciais que o artigo 4.º, n.os 1, alínea g), e 3, alínea b), da Directiva 69/335 deve ser interpretado no sentido de que a renúncia de um Estado-Membro à cobrança do imposto sobre as entradas de capital não obsta a que uma sociedade pertencente a uma das categorias referidas no artigo 3.º, n.º 1, alínea a), desta directiva seja qualificada de sociedade de capitais para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital na acepção do artigo 4.º, n.º 1, alínea g), da referida directiva, quando da

transferência da sua sede de direcção efectiva desse Estado?Membro para outro Estado?Membro em que este imposto ainda é exigido. Contudo, tal interpretação não pode conduzir ao favorecimento de condutas caracterizadas por expedientes artificiais com a única finalidade de obter um benefício fiscal. Incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se os factos do processo principal contêm elementos objectivos constitutivos de tal prática abusiva.

### **Quanto às despesas**

48 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quarta Secção) declara:

**O artigo 4.º, n.os 1, alínea g), e 3, 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 redacção dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, e pelo Acto relativo às condições de adesão da República da Áustria, da República da Finlândia e do Reino da Suécia e às adaptações dos Tratados em que se funda a União Europeia, deve ser interpretado no sentido de que a renúncia de um Estado?Membro à cobrança do imposto sobre as entradas de capital não obsta a que uma sociedade pertencente a uma das categorias referidas no artigo 3.º, n.º 1, alínea a), desta directiva seja qualificada de sociedade de capitais para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital na acepção do artigo 4.º, n.º 1, alínea g), da referida directiva, quando da transferência da sua sede de direcção efectiva desse Estado?Membro para outro Estado?Membro em que este imposto ainda é exigido. Contudo, tal interpretação não pode conduzir ao favorecimento de condutas caracterizadas por expedientes artificiais com a única finalidade de obter um benefício fiscal. Incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se os factos do processo principal contêm elementos objectivos constitutivos de tal prática abusiva.**

Assinaturas

\* Língua do processo: alemão.