

Processo C-321/05

Hans Markus Kofoed

contra

Skatteministeriet

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Østre Landsret)

«Directiva 90/434/CEE — Regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções — Decisão nacional que sujeita a imposto uma permuta de participações sociais — Permuta de participações sociais — Distribuição de dividendos pouco tempo depois — Abuso de direito»

Conclusões da advogada-geral J. Kokott apresentadas em 8 de Fevereiro de 2007 I - 5798

Acórdão do Tribunal de Justiça (Primeira Secção) de 5 de Julho de 2007 . . . I - 5818

Sumário do acórdão

1. *Aproximação das legislações — Regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-Membros diferentes — Directiva 90/434*

[Directiva 90/434 do Conselho, artigo 2.º, alínea d)]

2. *Actos das instituições — Directivas — Execução pelos Estados-Membros*
(Artigo 249.º, terceiro parágrafo, CE)

3. *Aproximação das legislações — Regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-Membros diferentes — Directiva 90/434*

[Directiva 90/434 do Conselho, artigo 11.º, n.º 1, alínea a)]

1. A Directiva 90/434, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-Membros diferentes, deve ser interpretada no sentido de que o regime fiscal comum que institui, o qual inclui diferentes benefícios fiscais, se aplica indistintamente a todas as operações de fusão, de cisão, de entradas de activos e de permuta de acções, independentemente dos seus fundamentos, quer sejam financeiros, económicos ou puramente fiscais.

Por isso, não pode ser qualificada de «quantia em dinheiro», na acepção da referida disposição, uma prestação pecuniária atribuída pela sociedade adquirente aos sócios da sociedade adquirida, unicamente com fundamento num vínculo temporal ou outro com a operação de aquisição ou em eventuais propósitos fraudulentos. Pelo contrário, é necessário verificar se, em cada caso concreto, face a todas as circunstâncias, a prestação em questão reveste a natureza de contrapartida vinculativa da operação de aquisição.

A este respeito, o conceito de «quantia em dinheiro» atribuída aos sócios da sociedade adquirida no âmbito de uma permuta de acções, na acepção do artigo 2.º, alínea d), desta directiva, refere-se às prestações pecuniárias que têm a natureza de contrapartida efectiva da operação de aquisição, nomeadamente as prestações estipuladas por acordo vinculativo como complemento da atribuição de títulos representativos do capital social da sociedade adquirente, independentemente dos motivos eventualmente subjacentes à operação.

Daqui resulta que um dividendo pago por uma sociedade adquirente aos sócios da sociedade adquirida pouco tempo depois da permuta de participações sociais, mas que não faz parte integrante da contrapartida a pagar pela sociedade adquirente, não deve ser incluído no cálculo da «quantia em dinheiro» prevista no artigo 2.º, alínea d), da directiva.

(cf. n.ºs 27-31, 33, 48, disp.)

2. Todas as autoridades de um Estado-Membro, quando aplicam o direito nacional, são obrigadas a interpretá-lo, em toda a medida do possível, à luz do texto e da finalidade das directivas comunitárias, para atingir o resultado por elas pretendido. Ainda que seja verdade que essa exigência da interpretação conforme não pode chegar ao ponto de uma directiva criar, por si só e independentemente de uma lei interna de transposição, obrigações para os particulares ou mesmo determinar ou agravar a responsabilidade penal daqueles que actuam em infracção às suas disposições, o Estado pode, em princípio, invocar uma interpretação conforme do direito nacional contra os particulares.

(cf. n.º 45)

3. Ao abrigo do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 90/434, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-Membros diferentes, os Estados-Membros pode-

rão, excepcionalmente e em casos específicos, recusar aplicar, no todo ou em parte, o disposto nessa directiva ou retirar o benefício de tais disposições sempre que a operação de permuta de acções tenha, nomeadamente, como principal objectivo ou como um dos principais objectivos a fraude ou a evasão fiscais.

Quando existam determinados indícios que, eventualmente, poderiam justificar a aplicação do referido artigo, mas o direito nacional do Estado-Membro em causa não contenha qualquer disposição específica que o transponha, a tributação da permuta de participação sociais em questão pode ser justificada se existir no direito nacional uma disposição ou um princípio geral segundo o qual é proibido o abuso de direito ou outras disposições sobre a fraude ou evasão fiscais que possam ser objecto de interpretação conforme com o referido artigo.

(cf. n.ºs 37, 39, 46, 48, disp.)