

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)
14 de Outubro de 1999 *

No processo C-439/97,

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

Sandoz GmbH

e

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 73.º-B e 73.º-D do Tratado CE (actuais artigos 56.º CE e 58.º CE), e ainda dos artigos 1.º e 4.º da Directiva 88/361/CEE do Conselho, de 24 de Junho de 1988, para a execução do artigo 67.º do Tratado (JO L 178, p. 5),

* Língua do processo: alemão.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: R. Schintgen, presidente da Segunda Secção, exercendo funções de presidente da Sexta Secção, P. J. G. Kapteyn (relator) e G. Hirsch, juízes,

advogado-geral: P. Léger,

secretário: D. Louterman-Hubeau, administradora principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da Sandoz GmbH, por P. Csoklich, advogado em Viena,
- em representação do Governo austríaco, por C. Stix-Hackl, Gesandte no Ministério Federal da Economia, na qualidade de agente,
- em representação do Governo português, por L. Fernandes, director do Serviço Jurídico da Direcção-Geral dos Assuntos Comunitários do Ministério dos Negócios Estrangeiros, e M. C. Ramos, consultora jurídica no Serviço Jurídico do Banco de Portugal, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por H. Michard, membro do Serviço Jurídico, e A. Buschmann, funcionário nacional colocado à disposição do mesmo serviço, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Sandoz GmbH, representada por P. Csoklich, da Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, representada

por H. Bavenek-Weber, Oberregierungsrätin, na qualidade de agente, do Governo austríaco, representado por C. Stix-Hackl e G. Glega, Ministerialrat no Ministério Federal das Finanças, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por A. Buschmann, na audiência de 4 de Março de 1999,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 20 de Maio de 1999,

profere o presente

Acórdão

- 1 Por decisão de 18 de Dezembro de 1997, entrado no Tribunal de Justiça em 29 do mesmo mês e ano, o Verwaltungsgerichtshof apresentou, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º CE), duas questões prejudiciais sobre a interpretação dos artigos 73.º-B e 73.º-D do Tratado CE (actuais artigos 56.º CE e 58.º CE), e ainda dos artigos 1.º e 4.º da Directiva 88/361/CEE do Conselho, de 24 de Junho de 1988, para a execução do artigo 67.º do Tratado (JO L 178, p. 5, a seguir «directiva»).
- 2 As referidas questões foram suscitadas em litígio que opõe a sociedade Sandoz GmbH (a seguir «Sandoz»), com sede em Viena, à Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, quanto à compatibilidade com o direito comunitário de uma disposição legal nacional que permite à administração fiscal cobrar um imposto correspondente a 0,8% do valor do mútuo concedido a um mutuário residente por um mutuante não residente.

A regulamentação comunitária

3 O artigo 73.º-B do Tratado dispõe:

«1. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.

2. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos pagamentos entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.»

4 O artigo 73.º-D do Tratado prevê:

«1. O disposto no artigo 73.º-B não prejudica o direito de os Estados-Membros:

- a) Aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido;
- b) Tomarem todas as medidas indispensáveis para impedir infracções às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal e de supervisão prudencial das instituições financeiras, preverem processos de declaração dos movimentos de capitais para efeitos de informação administrativa ou estatística, ou

tomarem medidas justificadas por razões de ordem pública ou de segurança pública.

2. O disposto no presente capítulo não prejudica a possibilidade de aplicação de restrições ao direito de estabelecimento que sejam compatíveis com o presente Tratado.

3. As medidas e procedimentos a que se referem os n.ºs 1 e 2 não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 73.º-B.»

5 Nos termos do artigo 1.º, n.º 1, da directiva:

«Os Estados-Membros suprimirão as restrições aos movimentos de capitais efectuados entre pessoas residentes nos Estados-Membros, sem prejuízo das disposições seguintes. A fim de facilitar a aplicação da presente directiva, os movimentos de capitais são classificados de acordo com a nomenclatura estabelecida no anexo I.»

6 Quanto ao artigo 4.º da directiva, dispõe:

«As disposições da presente directiva não prejudicam o direito dos Estados-Membros de tomarem as medidas indispensáveis para impedir infracções às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal ou de vigilância cautelar das instituições financeiras, nem de preverem processos de declaração dos movimentos de capitais para efeitos de informação administrativa ou estatística.

A aplicação de tais medidas e processos não poderá ter como efeito impedir os movimentos de capitais efectuados nos termos das disposições do direito comunitário.»

- 7 Os empréstimos e os créditos concedidos por residentes a não residentes são abrangidos pelo artigo VII da nomenclatura do anexo I da referida directiva, sob a epígrafe «Empréstimos e Créditos Financeiros».

A legislação austríaca

- 8 O n.º 1 do § 15 da *Gebührengesetz* (lei fiscal, *BGBL.* 1957, n.º 267, com as alterações constantes do *BGBL.* 818/1993, a seguir «GebG») prevê:

«Os negócios jurídicos apenas estarão sujeitos a impostos se constaram de documento escrito, salvo se uma lei federal dispuser em contrário.»

- 9 Quanto ao facto gerador do imposto, o § 16 da GebG faz uma distinção conforme o documento seja elaborado fora do território nacional ou na Áustria. Neste Estado-Membro, o imposto será devido, nos termos do § 16, n.º 1, da GebG, quer na data da assinatura do documento pelas duas partes, quer quando da entrega ou do envio do documento pelo único signatário.

- 10 Quanto a documentos elaborados fora do território nacional, o imposto será devido, nos termos do § 16, n.º 2, ponto 1, da GebG, à data da conclusão do

contrato escrito ou, nos termos do ponto 2, alínea b), da mesma disposição, à data em que o documento der entrada na Áustria.

- 11 Nos termos do § 33 Tarifpost (a seguir «TP») 8, n.º 1, da GebG, os contratos de mútuo estão sujeitos a um imposto de selo de 0,8% do valor do mútuo. Esta disposição prevê, no seu n.º 4, primeiro parágrafo:

«Se, em relação a um mútuo concedido por um sócio à sua sociedade ou um mútuo concedido por um mutuante que não tenha o seu domicílio, a sua residência habitual, a sua direcção ou a sua sede no território nacional, não for lavrado documento escrito dando origem à cobrança de direitos, serão considerados como documento escrito, para este efeito, os livros ou registos contabilísticos que o mutuário deva manter nos termos da lei fiscal aplicável no território nacional e em que o mútuo esteja registado.»

O quadro factual e as questões prejudiciais

- 12 Em 20 de Janeiro de 1995, a Sandoz contraiu um empréstimo na sociedade Sandoz Management Services SA, com sede em Bruxelas, no montante de 220 milhões de ATS. Não foi elaborado qualquer documento relativamente a este empréstimo, mas a Sandoz inscreveu-o nos seus livros de contabilidade.
- 13 Em 18 de Dezembro seguinte, a Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland liquidou à Sandoz um imposto de selo com base num

documento dito «equivalente» (Ersatzbeurkundung), no montante de 0,8% do mútuo, nos termos do § 33 TP 8, n.º 4, primeiro parágrafo, da GebG.

- 14 Em recurso administrativo interposto desta decisão, a Sandoz invocou, nomeadamente, que a referida disposição constitui um entrave à livre circulação de capitais entre um mutuário residente no território nacional e um mutuante estabelecido noutro Estado-Membro e que o referido entrave é de molde a dissuadir aquele mutuário de recorrer a um tal mutuante.
- 15 Em contrapartida, o ministro federal das Finanças, representante da administração fiscal parte no processo principal, sustenta que o § 33 TP 8, n.º 4, primeiro parágrafo, da GebG é abrangido pelo artigo 73.º-D, n.º 1, do Tratado. Em seu entender, esta disposição não determina uma discriminação dos mutuantes estabelecidos num Estado-Membro diverso do do mutuário, visando antes garantir que os mútuos concedidos a residentes austríacos estejam sujeitos às mesmas condições fiscais, quer os mutuantes residam na Áustria ou noutro Estado-Membro. Caso contrário, seria possível, no caso de mútuos concedidos por mutuantes não residentes na Áustria, quando os documentos relativos a esse mútuo são produzidos no estrangeiro e ficam na mão do mutuante, que o mutuário não fosse obrigado ao pagamento de imposto de selo no território nacional. É portanto apenas no interesse da igualdade perante o imposto dos mutuários que a GebG criou a noção de documento equivalente.
- 16 Foi nestas condições que o Verwaltungsgerichtshof decidiu suspender a instância e apresentar ao Tribunal de Justiça as seguintes questões para decisão a título prejudicial:
 - «1) É contrária ao artigo 73.º-B, em conjugação com o artigo 73.º-D (em especial o seu n.º 3) do Tratado CE e com o artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 88/361/CEE, sobre a livre circulação dos capitais, a previsão pelo § 33, TP 8, n.º 4, primeiro parágrafo, da Gebührengesetz (lei fiscal) 1957 (na versão BGBl. 818/1933) de que, nos contratos de mútuo em que o mutuante não tem

domicílio, ou residência habitual, ou a sua direcção, ou a sua sede no território nacional, não sendo lavrado documento escrito dando origem à cobrança de direitos, são considerados como documento escrito, para este efeito, os livros ou registos contabilísticos que o mutuário deva manter nos termos da lei fiscal aplicável no território nacional e em que o mútuo esteja registado?

- 2) A tributação dos contratos de mútuo (havendo movimento de capitais de um Estado-Membro para outro) prevista no § 33, TP 8, n.º 1, da GebG constitui uma discriminação ilegal ou uma restrição dissimulada da liberdade de circulação de capitais e de pagamentos, na acepção do artigo 73.º-B, n.º 1, do Tratado CE?»

Quanto à segunda questão

- 17 Na segunda questão, a examinar em primeiro lugar, o tribunal *a quo* pergunta, em substância, se os artigos 73.º-B, n.º 1, e 73.º-D, n.ºs 1, alínea b), e 3, do Tratado devem ser interpretados no sentido de que são contrários à tributação, prevista por uma disposição como a do § 33 TP 8, n.º 1, da GebG, dos mútuos celebrados noutro Estado-Membro.
- 18 Deve lembrar-se, antes de mais, que a proibição constante do artigo 73.º-B, n.º 1, do Tratado abrange quaisquer restrições aos movimentos de capitais entre os Estados-Membros e entre os Estados-Membros e os países terceiros.
- 19 Como o advogado-geral salientou nos n.ºs 31 e 48 das suas conclusões, uma legislação como a em causa no processo principal priva os residentes de um

Estado-Membro da possibilidade de beneficiarem de uma não tributação dos mútuos contraídos fora do território nacional. Por isso, tal medida é de molde a dissuadi-los de contraírem mútuos com pessoas estabelecidas noutros Estados-Membros (v. acórdão de 14 de Novembro de 1995, Svensson e Gustavsson, C-484/93, Colect., p. I-3955, n.º 10).

- 20 Tal legislação constitui por isso uma restrição aos movimentos de capitais no sentido do artigo 73.º-B, n.º 1, do Tratado.
- 21 Haverá, em seguida, que examinar se uma legislação como a em causa no processo principal se pode considerar uma medida indispensável no sentido do artigo 73.º-D, n.º 1, alínea b), do Tratado.
- 22 A Sandoz sustenta que o objectivo prosseguido pelo § 33 TP 8, n.º 1, da GebG é garantir a segurança jurídica da transacção. A este respeito, sustenta que aquela disposição, que sujeita a imposto de selo qualquer contrato de mútuo, quer celebrado na Áustria quer noutro Estado-Membro, não respeita o princípio da proporcionalidade. Com efeito, segundo a Sandoz, a prática geral seguida na Áustria é a de não elaborar documento escrito relativamente a transacções em matéria de mútuo ou de substituir aquele documento por outro não sujeito ao pagamento de tal imposto. Não sendo aquela medida adaptada às necessidades financeiras do poder público, não é por isso necessária e, ao aumentar a insegurança jurídica, leva a um resultado contrário ao objectivo visado.
- 23 O Governo austríaco sustenta, em contrapartida, que a finalidade da legislação nacional é instituir um imposto interno indirecto que, no estado actual da harmonização parcial do direito fiscal, é da competência dos Estados-Membros. Em seu entender, a tributação dos mútuos contraídos por escrito fora do território nacional por residentes na Áustria justifica-se pelo respeito do princípio da

igualdade dos residentes perante o imposto. Esta medida é, assim, indispensável para impedir as infracções às leis e aos regulamentos nacionais em matéria fiscal, no sentido do artigo 73.º-D, n.º 1, alínea b), do Tratado.

- 24 Como diz o advogado-geral nos n.ºs 73 e 74 das conclusões, o principal objectivo de uma legislação como a em causa no processo principal, aplicável, sem consideração da nacionalidade dos contraentes ou do lugar de celebração do contrato de mútuo, a quaisquer pessoas singulares e colectivas residentes ou estabelecidas na Áustria, que celebrem tal contrato, é garantir a igualdade destes perante o imposto. Tendo como efeito obrigá-los ao pagamento do imposto, aquela medida permite impedir que, utilizando o exercício da liberdade dos movimentos dos capitais garantida pelo artigo 73.º-B, n.º 1, do Tratado, os contribuintes possam subtrair-se às obrigações decorrentes da lei fiscal nacional. Donde se conclui que uma legislação como a em causa no processo principal é indispensável para impedir infracções às leis e aos regulamentos nacionais em matéria fiscal, no sentido do artigo 73.º-D, n.º 1, alínea b), do Tratado.
- 25 Há, finalmente, que examinar se uma legislação fiscal como a em causa no processo principal não constitui um meio de discriminação arbitrária, no sentido do artigo 73.º-D, n.º 3, do Tratado.
- 26 A este respeito, basta ter em conta que o imposto criado pelo § 33 TP 8, n.º 1, da GebG é aplicável indistintamente a todos os mutuários residentes na Áustria, independentemente da sua nacionalidade e do lugar de contracção do mútuo.
- 27 Há, por isso, que responder à segunda questão que os artigos 73.º-B, n.º 1, e 73.º-D, n.ºs 1, alínea b), e 3, do Tratado devem ser interpretados no sentido de

que não são contrários a uma tributação, instituída por uma legislação nacional como o § 33 TP 8, n.º 1, da GebG, de mútuos celebrados noutro Estado-Membro.

Quanto à primeira questão

- 28 Com a sua primeira questão, o tribunal nacional pergunta, em substância, se os artigos 73.º-B, n.º 1, e 73.º-D, n.º 3, do Tratado, bem como os artigos 1.º, n.º 1, e 4.º da directiva, devem ser interpretados no sentido de que são contrários a uma disposição nacional como o § 33 TP 8, n.º 4, primeiro parágrafo, da GebG.
- 29 A este respeito, deve lembrar-se que a referida disposição prevê, em substância, que, quando o mútuo for celebrado fora do território nacional por uma pessoa singular ou colectiva residente ou estabelecida na Áustria, sem elaboração de documento, mas se encontre inscrito nos livros e documentos contabilísticos do mutuário, lhe é aplicável o imposto previsto no n.º 1 da referida disposição.
- 30 Estando em causa um mútuo celebrado na Áustria, sem elaboração de documento escrito, a legislação austríaca prevê que o mútuo deve ser obrigatoriamente inscrito nos livros de contabilidade. Em contrapartida, como resulta do processo e das observações do Governo austríaco na audiência, tal empréstimo não está sujeito ao pagamento do imposto previsto no § 33 TP 8, n.º 1, da GebG.
- 31 Consequentemente, aquela disposição contém uma discriminação em razão do lugar da celebração do mútuo. Ora, tal discriminação é de molde a dissuadir os

residentes de celebrarem contratos de mútuo com pessoas estabelecidas noutros Estados-Membros e constitui, por isso, uma restrição aos movimentos de capitais no sentido do artigo 73.º-B, n.º 1, do Tratado.

- 32 Nestas condições, deverá examinar-se se uma disposição como a do § 33 TP 8, n.º 4, primeiro parágrafo, da GebG se pode justificar ao abrigo das medidas referidas no artigo 73.º-D, n.º 1, alínea b), do Tratado.
- 33 A este respeito, o Governo austríaco sustenta que o § 33 TP 8, n.º 4, primeiro parágrafo, prossegue um duplo objectivo. Por um lado, visa garantir a igualdade dos residentes na Áustria perante o imposto, qualquer que seja a nacionalidade dos mutuários e o lugar da celebração do mútuo. Por outro lado, a referida disposição visa ainda impedir as fraudes cometidas pelos mutuários residentes na Áustria e que consistem em ocultar a existência de um mútuo celebrado mediante documento escrito, sendo as referidas fraudes facilitadas pelas dificuldades da administração fiscal nacional em apurar se foi elaborado documento escrito noutro Estado-Membro.
- 34 Quanto ao primeiro argumento, basta ter em conta que a disposição em causa no processo principal, na medida em que envolve discriminação entre os residentes austríacos, conforme hajam celebrado um contrato de mútuo sem elaboração de documento escrito na Áustria ou noutro Estado-Membro, contraria o objectivo prosseguido, que é garantir a igualdade das pessoas singulares e colectivas residentes ou estabelecidas na Áustria perante o imposto, independentemente do lugar de celebração do contrato de mútuo.
- 35 Quanto ao segundo argumento, deve sublinhar-se, como faz o advogado-geral no n.º 94 das suas conclusões, que a disposição em causa no processo principal é

inadequada para impedir as fraudes cometidas pelos mutuários residentes na Áustria.

- 36 Do referido se conclui que uma disposição como o § 33 TP 8, n.º 4, primeiro parágrafo, da GebG não se pode justificar como uma medida prevista no artigo 73.º-D, n.º 1, alínea b), do Tratado.
- 37 Não há, portanto, que examinar se aquela disposição satisfaz as exigências dos artigos 73.º-D, n.º 3, do Tratado e 4.º, segundo parágrafo, da directiva.
- 38 Nestas condições, deve responder-se à primeira questão que os artigos 73.º-B, n.º 1, e 73.º-D, n.º 1, alínea b), do Tratado são contrários a uma disposição nacional como o § 33 TP 8, n.º 4, primeiro parágrafo, da GebG.

Quanto às despesas

- 39 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 perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Verwaltungsgerichtshof, por decisão de 18 de Dezembro de 1997, declara:

- 1) Os artigos 73.º-B, n.º 1, e 73.º-D, n.ºs 1, alínea b), e 3, do Tratado CE [actuais artigos 56.º, n.º 1, CE e 58.º, n.ºs 1, alínea b), e 3, CE] devem ser interpretados no sentido de que não são contrários à tributação, instituída por uma disposição nacional como o § 33 Tarifpost 8, n.º 1, da Gebühren-gesetz, de mútuos celebrados noutro Estado-Membro.
- 2) Os artigos 73.º-B, n.º 1, e 73.º-D, n.º 1, alínea b), do Tratado são contrários a uma disposição nacional como o § 33 Tarifpost 8, n.º 4, primeiro parágrafo, da Gebührengesetz.

Schintgen

Kapteyn

Hirsch

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 14 de Outubro de 1999.

O secretário

O presidente da Sexta Secção

R. Grass

J. C. Moitinho de Almeida