

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

JÁN MAZÁK

apresentadas em 25 de Março de 2010¹

1. A Corte suprema di cassazione (Itália) submeteu ao Tribunal três questões prejudiciais respeitantes à Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre a reunião de capitais² (a seguir, a «Directiva 69/335»), que tem a seguinte redacção:

«1) O artigo 4.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 69/335, que sujeita ao imposto de capitais o aumento do capital social de uma sociedade de capitais a entrada de bens de qualquer espécie, deve ser interpretado no sentido de que está sujeita a imposto a entrada de capital efectiva, e não a mera deliberação de aumento de capital que não foi concretizada?

2) O artigo 4.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 69/335, deve ser interpretado no sentido de que o imposto se aplica exclusivamente à sociedade beneficiária e não também

ao oficial público que exara ou recebe o acto?

3) Em qualquer caso, são conformes ao princípio da proporcionalidade os meios de defesa conferidos pela legislação italiana ao oficial público, tendo em conta que o artigo 38.º do Decreto do Presidente da República n.º 131, [de 23 de Abril de] 1986 [suplemento ordinário ao GURI n.º 99, de 30 de Abril de 1986], na versão aplicável à data dos factos, a seguir ‘decreto n.º 131/1986’, prevê que a nulidade ou a anulabilidade da deliberação de aumento de capital é irrelevante, e apenas permite obter o reembolso do imposto pago na sequência de uma decisão do tribunal cível transitada em julgado que declare a nulidade do acto ou o anule?»

2. O órgão jurisdicional de reenvio considera necessária a resposta do Tribunal às questões que lhe foram submetidas, a fim de poder decidir sobre o recurso apresentado pelo Ministero dell’ Economia e delle Finanze e pela Agenzia delle Entrate da sentença proferida em 5 de Julho de 2004 pela Commissione tributaria regionale del Veneto (Itália), pela qual

1 — Língua original: francês.

2 — JO L 249, p. 25. Com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2009, a Directiva 69/335 foi revogada pela Directiva 2008/7/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre a reunião de capitais (JO L 46, p. 11).

esta última, pronunciando-se em sede de recurso, deu provimento ao recurso de P. Speranza, notário em Pádua (Itália), do aviso de liquidação relativo ao imposto de registo.

3. A origem do litígio remonta a 30 de Julho de 1993, data em que a assembleia extraordinária da LEJA S.r.l. (a seguir, «sociedade LEJA»), com sede em Pádua, deliberou sobre a transformação jurídica desta sociedade em sociedade anónima, com o consequente aumento do capital social de 20 000 000 ITL (liras italianas) para 58.400.000.000 ITL (a seguir «a deliberação de 30 de Julho de 1993»). A totalidade do aumento de capital devia ser subscrita por um dos dois sócios da sociedade LEJA, a Tecnoitalia S.r.l., mediante a entrega de 6 244 acções da Lama d.d., sociedade de direito esloveno., cujo valor tinha sido avaliado, através de uma peritagem *ad hoc*, em 58.380.000.000 ITL.

4. A acta dessa assembleia extraordinária foi lavrada pelo notário P. Speranza, que assim ficou solidariamente responsável pelo pagamento do imposto de registo, admitindo que este imposto seja qualificado como imposto principal e não como imposto complementar.

5. Dado que a deliberação de 30 de Julho foi não só definitivamente homologada pela Corte d'appello di Venezia (Itália), mas também registada, em virtude do pedido feito por P. Speranza, o acto de aumento de capital foi sujeito a um imposto de registo.

6. A administração fiscal notificou a sociedade LEJA e P. Speranza, responsável solidário pelo pagamento, do aviso de liquidação no valor de 578 102 000 ITL.

7. Contudo, o aumento de capital deliberado pela sociedade LEJA não foi realizado, uma vez que a sociedade Tecnoitalia Srl, que devia subscrever a totalidade do referido aumento, nunca pôde dispor das acções que deviam ser entregues para esse efeito. A sociedade LEJA foi então declarada em estado de falência. Por conseguinte, P. Speranza, na qualidade de notário, passou a ser o único devedor do imposto de registo.

8. P. Speranza interpôs recurso do aviso de liquidação, ao qual foi negado provimento em primeira instância, tendo posteriormente obtido ganho de causa em sede de recurso para a Commissione tributaria regionale del Veneto.

9. Contrariamente à Commissione tributaria regionale del Veneto, que qualificou o imposto como complementar, o órgão jurisdicional de reenvio inclina-se para a sua qualificação como imposto principal, entendendo, consequentemente, que, de acordo com a regulamentação nacional, o recurso de P. Speranza devia ser julgado improcedente. No entanto, confrontou-se com a dúvida invocada pelo notário Speranza quanto à compatibilidade da regulamentação nacional com as disposições da Directiva 69/335.

10. No Tribunal de Justiça, apresentaram observações escritas P. Speranza, o governo italiano e a Comissão das Comunidades Europeias. Todos eles se fizeram representar na audiência de julgamento, que teve lugar em 28 de Janeiro de 2010, a pedido de P. Speranza e do governo italiano.

Quadro jurídico

Directiva 69/335

11. Tal como resulta do segundo considerando, a Directiva 69/335 visa eliminar, por via de harmonização, os entraves à livre circulação de capitais, as duplas tributações e as disparidades causadas pelos impostos sobre a reunião de capitais aplicáveis aos Estados-Membros.

12. O sétimo considerando da mesma directiva específica que há que proceder a uma harmonização do imposto sobre a reunião de capitais, no que diz respeito tanto à sua estrutura como às suas taxas.

13. O artigo 1.º da Directiva 69/335 prevê que os Estados-Membros cobrem um imposto sobre as entradas de capital nas sociedades de capitais, harmonizado nos termos dos artigos 2.º a 9.º dessa directiva.

14. O artigo 4.º da Directiva 69/335 enumera a lista das operações que os Estados-Membros podem, ou, se for caso disso, devem sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital. Assim, o artigo 4.º n.º 1 alínea c) desta directiva dispõe que os Estados-Membros devem sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital «o aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie».

15. Nos termos do artigo 5.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 69/335,

«O imposto será liquidado:

- a) no caso de constituição de uma sociedade de capitais, de aumento do seu capital social ou do aumento do seu activo, operações referidas no artigo 4.º, n.º 1, alíneas a), c) e d): sobre o valor real dos bens de qualquer natureza entregues ou a entregar pelos sócios, após dedução das obrigações assumidas e dos encargos suportados pela sociedade em consequência de cada entrada; os Estados-Membros podem cobrar o imposto sobre as entradas de capital à medida que as liberações sejam efectuadas.»

Regulamentação nacional

16. O imposto de registo é regulado pelo Decreto n.º 131, de 26 de Abril de 1986.

17. Nos termos do artigo 1.º do Decreto n.º 131/1986, «o imposto de registo aplica-se [...] aos actos sujeitos a registo obrigatório e aos actos voluntariamente apresentados a registo».

18. Por força do artigo 2.º, alínea a), do Decreto n.º 131/1986, estão sujeitos a registo, nos termos dos artigos seguintes desse decreto, os actos indicados na tabela anexa, se tiverem sido praticados por escrito no território do Estado.

19. Nos termos do artigo 4.º, alínea a), ponto 5, da Tabela I anexa ao Decreto n.º 131/1986, os actos de aumento de capital estão sujeitos a um imposto equivalente a 1% do aumento deliberado.

20. Em conformidade com o disposto no artigo 27.º, n.º 5, do Decreto n.º 131/1986, os actos de aumento de capital estão sujeitos a imposto, a partir do momento em que tenham sido homologados.

21. O artigo 38.º do Decreto n.º 131/1986 prevê o seguinte:

«A nulidade ou a anulabilidade do acto não dispensa a obrigação de requerer o seu registo e de pagar o respectivo imposto.

»O imposto pago nos termos do n.º 1 deve ser restituído na parte que excede a taxa fixa, quando o acto for declarado nulo ou anulado por motivo não imputável às partes, por decisão transitada em julgado, e não susceptível de ratificação, validação ou confirmação.

22. As pessoas obrigadas ao pagamento do imposto estão definidas no artigo 57.º do Decreto n.º 131/1986, que tem a seguinte redacção:

«Para além dos oficiais públicos que tenham exarado, recebido ou autenticado o acto, e das pessoas no interesse das quais o registo foi requerido, estão solidariamente obrigadas ao pagamento do imposto as partes contratantes, as partes em causa, as pessoas que tenham assinado ou que devam assinar as declarações mencionadas nos artigos 12.º e 19.º, bem como as que tenham requerido a aplicação das disposições constantes dos artigos 633.º, 796.º, 800.º e 825.º do Código de Processo Civil.

A responsabilidade dos notários não se estende ao pagamento dos impostos complementares e rectificativos.»

Apreciação

23. Queremos recordar, desde logo, que o Tribunal de Justiça já se debruçou sobre o imposto de registo regulado pelo Decreto n.º 131/1986 no processo que deu origem ao acórdão *Aro Tubi Trafilerie*³. Este referia-se a um imposto de registo cobrado por ocasião de uma fusão entre sociedades. Nesse acórdão, o Tribunal declarou que o referido imposto reveste as características de um imposto sobre as entradas de capital na acepção dos artigos 1.º a 9.º da Directiva 69/335. Embora, no caso presente, esteja em causa um imposto de registo cobrado por ocasião de um aumento de capital, não é menos verdade que constitui um imposto sobre as entradas de capital na acepção dos artigos 1.º a 9.º da Directiva 69/335⁴.

24. Consequentemente, basear-nos-emos nesta premissa decorrente do referido acórdão. Na esteira da corrente jurisprudencial

resultante do acórdão *Fantask e o.*⁵, importa, contudo, referir que, face aos factos que resultam dos autos, tenho algumas dúvidas em qualificar o imposto de registo italiano em questão como imposto sobre as entradas de capital, na acepção do artigo 1.º a 9.º da Directiva 69/335, e não como imposto semelhante ao imposto sobre as entradas de capital, na acepção do artigo 10.º da mesma directiva. Se o imposto de registo italiano constituísse um imposto semelhante ao imposto sobre as entradas de capital, a regulamentação nacional seria contrária à directiva e, por conseguinte, as questões formuladas perderiam sentido.

25. O governo italiano considerou que a ordem lógica das questões prejudiciais devia ser alterada e, em seu entender, é a segunda questão que, no caso em apreço, constitui a questão fundamental.

26. Não partilho deste entendimento. Dado que a necessidade de responder à segunda e terceira questões prejudiciais depende da resposta à primeira, abordarei as questões pela ordem que foram submetidas.

3 — Acórdão de 30 de Março de 2006 (C-46/04, Colect. p. I-3009).

4 — Ver, neste sentido, acórdão *Aro Tubi Trafileriedu* (referido na nota 3, n.º 28).

5 — Acórdão de 2 de Dezembro de 1997 (C-188/95, Colect. p. I-6783). Os acórdãos de 26 de Setembro de 2000, IGI (C-134/99, Colect. p. I-7717), e de 21 de Junho de 2001, SONAE (C-206/99, Colect. p. I-4679) seguiram a mesma abordagem.

Quanto à primeira questão prejudicial

27. Na primeira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio questiona, no essencial, se a sujeição ao imposto sobre as entradas de capital decorrente do aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie, tal como se encontra previsto no artigo 4.º, n.º 1, alínea c) da Directiva 69/335, depende da realização efectiva dessa entrada.

28. A título preliminar, quero lembrar que a expressão «sujeitar ao imposto», utilizada, pelo órgão jurisdicional de reenvio e pelo n.º 1 do artigo 4.º, da Directiva 69/335, designa um processo fiscal, desencadeado por um facto gerador composto por várias fases.

29. O n.º 1 do artigo 4.º, da Directiva 69/335, contém apenas a enumeração das operações que estão sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital, entre as quais também figura o aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie. Esta disposição não aborda as diferentes fases do processo fiscal, tais como a liquidação e a cobrança do imposto. Tal significa que a referida disposição não é susceptível de contribuir, nem directa nem indirectamente, para a resposta à primeira questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio.

30. Importa, no entanto, averiguar se a Directiva 69/335 não compreende outras disposições que possam ser úteis para a resolução do problema suscitado.

31. Em meu entender, pode ser o caso do artigo 5.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 69/335, o qual, tendo em conta a liquidação do imposto sobre as entradas de capital cobrado por ocasião do aumento do capital social de uma sociedade de capitais, define a matéria colectável desse imposto. Na acepção desta disposição, a matéria colectável é o valor real dos activos de qualquer espécie entregues ou «a entregar»⁶ pelos associados, após dedução das obrigações assumidas e dos encargos suportados pela sociedade em consequência de cada entrada.

32. Além disso, o artigo 5.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 69/335, concede aos Estados-Membros a faculdade de cobrarem o imposto sobre as entradas de capital à medida que as entradas forem realizadas.

33. Tal como o Tribunal já observou, este artigo, assim como o n.º 1 do artigo 4.º, da Directiva 69/335, não especificam qual o momento em que intervém o facto gerador do imposto sobre as entradas de capital. As entradas a efectuar também podem contribuir para a ideia de um imposto sobre as entradas de capital. Devem ser consideradas abrangidas pelas previsões desta disposição

6 — Sublinhado nosso.

as entradas que uma pessoa singular ou colectiva tem a obrigação de efectuar e que têm um carácter certo⁷.

34. A condição que resulta da jurisprudência acima mencionada, e que segundo a qual a entrada a efectuar deve ter um carácter certo, deve estar abrangida, em meu entender, na acepção de que a entrada deve ser incondicional.

35. Entendo que, de acordo com a jurisprudência acima mencionada, se pode inferir do artigo 5.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 69/335, que a liquidação do imposto sobre as entradas de capital, como uma das fases do processo fiscal que consiste no cálculo do imposto por aplicação de uma taxa à base tributável, pode preceder a realização da própria entrada.

36. O artigo 5.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 69/335, concede aos Estados-Membros uma margem de apreciação para definirem o momento em que procedem à liquidação do imposto. A faculdade reconhecida aos Estados-Membros de apenas cobrarem o imposto sobre as entradas de capital à medida que forem realizadas as entradas, significa que os Estados-Membros têm igualmente a possibilidade de liquidar o imposto sobre as entradas de capital antes da própria realização da entrada.

37. Assim, a possibilidade de liquidar o imposto sobre as entradas de capital antes da própria realização da entrada implica que o

facto gerador do imposto sobre as entradas de capital, que deve preceder a liquidação deste mesmo imposto, pode revestir a forma de acto jurídico⁸, tal como acontece no caso em apreço⁹.

38. No entanto, há que acrescentar que a liquidação do imposto sobre as entradas de capital não pode confundir-se nem identificar-se com a sua cobrança. A liquidação, como fase do cálculo do imposto, pela aplicação de uma taxa à base tributável, e a cobrança, como fase do pagamento efectivo do imposto, constituem duas fases distintas do processo fiscal.

39. Enquanto a liquidação do imposto sobre as entradas de capital pelos Estados-Membros é parcialmente influenciada pelo artigo 5.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 69/335, esta directiva não comporta qualquer disposição relativamente à cobrança. Além disso, há que ter presente que, de acordo com o seu sétimo considerando, a Directiva 69/335 visa harmonizar o imposto sobre as entradas de capital, no que se refere tanto à sua estrutura como às suas taxas. Daí resulta que a Directiva 69/335 não tem por objecto harmonizar todo o processo fiscal relativo ao imposto sobre as entradas de capital enquanto tal. Consequentemente, a regulamentação atinente à cobrança

8 — O critério anterior pode parecer contrário ao que foi seguido pelo Tribunal de Justiça no acórdão Aro Tubi Trafilerie (referido na nota 3, n.º 27), no qual tinha entendido, atendendo ao carácter proporcional do imposto de registo em questão, tributado à taxa de 1% sobre o valor das entradas para a sociedade, que há razões para considerar que o facto gerador desse imposto reside sobretudo na própria entrada. Contudo, este critério deve ser apreciado no contexto do caso em apreço, no qual o Tribunal distinguiu o imposto sobre as entradas de capital do imposto análogo ao imposto sobre as entradas de capital para efeitos da Directiva 69/335.

9 — Há que assinalar que, no seu pedido de decisão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio reconheceu que os impostos de registo constituíam, no direito nacional, impostos típicos sobre os actos.

7 — Ver, neste sentido, acórdão de 17 de Outubro de 2002, ESTAG (C-339/99, Colect. p. I-8837, n.º 49 e 50).

do imposto sobre as entradas de capital e a obrigação de pagar o imposto devido é da competência dos Estados-Membros.

fiscal, objectando que a entrada não pôde ser efectuada.

40. No entanto, há que ter também em conta o facto de a efectivação da liquidação e da cobrança do imposto sobre as entradas de capital, independentemente da realização da entrada, poder levar à perda do alcance material do artigo 1.º da Directiva 69/335, nos termos do qual os Estados-Membros cobram o imposto sobre as entradas de capital nas sociedades de capitais, harmonizado em conformidade com as disposições dos artigos 2.º a 9.º dessa directiva.

41. A liquidação e a cobrança do imposto sobre as entradas de capital sem a realização da entrada teriam como efeito uma tal protecção do interesse do Estado na liquidação e na cobrança dos impostos que geraria injustiças para os contribuintes e enriquecimento do Estado pelo facto de o imposto ser cobrado não obstante a entrada não ter sido efectivamente realizada.

42. Considero, portanto, que o Tribunal deve responder à primeira questão prejudicial, na medida em que o artigo 4.º n.º 1, alínea c), da Directiva 69/335, deve ser interpretado no sentido de que é possível sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital a simples deliberação de aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie. No entanto, o devedor deve ter a possibilidade de se defender eficazmente em sede de processo

Quanto à segunda questão

43. Na segunda questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio questiona, no essencial, a quem é aplicável o imposto sobre as entradas de capital ou, mais precisamente, quem é o devedor da obrigação tributária, em virtude do aumento de capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie, na acepção do artigo 4.º n.º 1, alínea c) da Directiva 69/335.

44. O ponto de partida para a resposta a esta pergunta consiste no esclarecimento do conceito de «obrigação tributária». Trata-se, em princípio, da obrigação que o contribuinte tem de pagar o imposto que lhe foi liquidado, nos termos e em conformidade com a lei.

45. A constituição dessa obrigação do contribuinte depende sempre de um facto gerador que permite ao Estado proceder à liquidação e, posteriormente, à cobrança do imposto. No caso em apreço, a deliberação de aumento do capital social de uma sociedade anónima

mediante a entrega de acções de outra sociedade constitui o facto gerador do imposto de registo.

garantirem a efectivação da obrigação tributária pelo contribuinte. É o que também acontece no caso em apreço.

46. O Tribunal já tem declarado que, de acordo com a economia e a sistemática da Directiva 69/335, o imposto sobre as entradas de capital é cobrado à sociedade de capitais destinatária da entrada em questão¹⁰. Isso significa que, no caso em apreço, é a sociedade LEJA que deve ser o contribuinte do imposto sobre as entradas de capital, e não P. Speranza, na qualidade de notário. Foi a sociedade LEJA que beneficiou, ou, melhor dizendo, devia ter beneficiado, da entrada de capital deliberada.

47. A esse respeito, importa, no entanto, recordar que a Directiva 69/335, enquanto tal, não regulamenta as modalidades de cobrança do imposto de entradas de capital. Como tal, verifica-se que, de um modo geral, esta questão é da competência reconhecida aos Estados-Membros. No entanto, as modalidades da cobrança do imposto sobre as entradas de capital abrangem, em meu entender, qualquer disposição adequada a garantir a efectivação da obrigação tributária pelo contribuinte.

48. A responsabilidade solidária das pessoas que, pelas razões previstas na lei ou nos termos da lei, influenciam a constituição de uma obrigação tributária constitui um dos meios frequentemente utilizados pelos Estados para

49. Embora o notário tenha a obrigação de pagar um montante igual ao imposto de registo, a sua obrigação tributária não é a que resulta do facto gerador do imposto de registo. A obrigação do notário de pagar o imposto de registo é uma consequência da sua responsabilidade solidária.

50. Importa também acrescentar que, no caso do notário, se trata de uma responsabilidade e de uma obrigação solidária. Consequentemente, está excluída a possibilidade de o imposto de registo ser pago duas vezes. Com efeito, no caso de responsabilidade solidária, a efectivação da obrigação por um dos responsáveis implica a extinção da obrigação relativamente aos outros.

51. Há que responder, portanto, à segunda questão no sentido de que a única pessoa que tem a obrigação tributária em virtude do aumento do capital social de uma sociedade de capitais, mediante a entrada de bens de qualquer espécie, na aceção do artigo 4.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 69/335, é a sociedade que beneficia da entrada. Não se pode confundir a referida obrigação tributária com a obrigação imposta ao notário de pagar um montante equivalente ao imposto de registo decorrente da responsabilidade solidária, prevista no direito nacional a título de garantia.

10 — Ver, neste sentido, acórdãos de 17 de Outubro de 2002, ESTAG (C-339/99, Colect. P. I-8837, n.º 44 a 47) e de 12 de Janeiro de 2006, Senior Engineering Investments (C-494/03, Colect. p. I-525, p. 25).

Quanto à terceira questão

52. Com a terceira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se os meios de defesa reconhecidos pela regulamentação italiana em benefício do oficial público são conformes com o princípio da proporcionalidade, tendo em conta o facto de que, segundo o artigo 38.º do Decreto n.º 131/1986, a nulidade ou a anulabilidade da deliberação de aumento do capital carece de pertinência e que, uma vez pago, o imposto só pode ser reembolsado na sequência de uma decisão do tribunal cível transitada em julgado que declare a nulidade do acto ou o anule.

53. Tal como já referi, dado que a Directiva 69/335, enquanto tal, não regula as modalidades de cobrança do imposto sobre as entradas de capital, também não regula as garantias de efectivação da obrigação tributária. Estas questões são alheias ao objecto e às finalidades da Directiva 69/335.

54. Por conseguinte, as modalidades de cobrança do imposto sobre as entradas de capital e a protecção da pessoa solidariamente responsável, no caso em apreço o notário, contra a liquidação e cobrança do imposto de registo correspondente ao imposto de

entradas de capital cobrado por ocasião do aumento do capital social de uma sociedade de capitais, mediante a entrada de bens de qualquer espécie, na acepção da Directiva 69/335, quando a entrada não tenha sido efectivamente realizada, são da competência dos Estados-Membros. Importa assinalar que, em meu entender, nem a posição do notário, como responsável solidário pelo pagamento do imposto de registo, nem os meios de defesa que ele possa invocar têm qualquer incidência na realização dos objectivos prosseguidos pela Directiva 69/335.

55. Em face do exposto, entendo, portanto, que é com toda a razão que o governo italiano invoca a incompetência do Tribunal de Justiça para responder à terceira questão suscitada.

56. No entanto, para ser exaustivo, examinarei a relação que poderá existir entre o princípio da proporcionalidade, tal como se encontra estabelecido na jurisprudência do Tribunal de Justiça em casos análogos, e a protecção do notário contra a liquidação e a cobrança de um imposto de registo abrangido pela Directiva 69/335, no caso de, na realidade, a entrada não ter sido realizada.

57. Resulta da jurisprudência do Tribunal que o princípio da proporcionalidade impõe aos Estados-Membros o recurso a meios que,

não deixando de permitir atingir eficazmente um objectivo determinado, ofendam o menos possível os objectivos e os princípios impostos pela legislação comunitária, neste caso a Directiva 69/335¹¹.

58. No caso em apreço, resulta que, embora os Estados-Membros possam adoptar medidas que visem proteger o mais eficazmente possível os seus interesses financeiros e, por conseguinte, o seu interesse na liquidação e na cobrança do imposto sobre as entradas de capital, as referidas medidas não devem ir para além do estritamente necessário para atingir esse objectivo.

59. Do enunciado fornecido pelo órgão jurisdicional de reenvio acerca da regulamentação italiana sobre o imposto de registo resulta que essa regulamentação prevê a possibilidade de restituição do imposto pago, com a condição de que o acto que deu origem à liquidação do imposto seja declarado nulo ou anulado. Porém, os tribunais tributários não são competentes para proferir essa decisão, que é da competência dos tribunais cíveis.

60. No seu pedido de decisão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio afirmou que, por força do artigo 27.º da Lei do Notariado, n.º 89, de 16 de Fevereiro de 1913, o notário está obrigado a exercer as suas funções

quando tal lhe seja requerido. Contudo, o governo italiano especificou que, ao abrigo do artigo 28.º dessa lei, o notário pode recusar exarar qualquer acto que lhe seja requerido se as partes não lhe entregarem o valor dos impostos, dos honorários e das despesas respeitantes ao acto. Esta faculdade pode ser entendida como um meio de protecção preventivo face à eventual obrigação de ter de pagar o imposto de registo a título de responsabilidade solidária.

61. Além disso, não se pode descurar a faculdade que assiste ao notário de intentar uma acção de regresso contra a sociedade de capitais, quando tiver tido que cumprir a sua obrigação solidária.

62. Não parece que a faculdade que assiste ao notário de se recusar a exarar o acto ou de exercer uma acção de regresso contra a sociedade de capitais possa influenciar determinadamente a resposta a dar à terceira questão prejudicial. Tal não significa, como é evidente, que queira contestar a importância dessas faculdades.

63. Considero que apenas assume relevância a possibilidade de protecção jurídica do notário que se esforça por obter o reembolso de um montante correspondente ao imposto que foi pago a título de responsabilidade solidária.

11 — Ver, neste sentido, acórdãos de 18 de Dezembro de 1997, Molenheide e o. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Colect. p. I-7281, n.ºs 46 e 47); de 27 de Setembro de 2007, Teleos e o. (C-409/04, Colect. p. I-7797, n.º 52); de 21 de Fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, Colect. p. I-771, n.ºs 19 e 20), bem como de 10 de Julho de 2008, Sosnowska (Colect., p. I-5129, n.º 23).

64. Tal como já observei, a deliberação de aumento do capital social de uma sociedade que deve ser exarado pelo notário constitui o facto gerador do imposto de registo italiano. Este facto gerador existe como facto objectivo e, ao longo da sua existência, produz os efeitos jurídicos previstos na lei.

de proceder à cobrança do imposto sobre as entradas de capital.

65. Por conseguinte, na falta de declaração da nulidade ou da anulação da decisão do aumento de capital social da sociedade, o facto gerador subsiste e é suficiente para fundamentar o direito do Estado à liquidação e

66. Por esse motivo, tendo em conta o facto de que só é possível obter o reembolso do imposto já pago na sequência de uma sentença cível que declare a nulidade ou anule a deliberação de aumento do capital social da sociedade em questão, considero os meios de defesa concedidos pela regulamentação italiana ao notário conformes com o princípio da proporcionalidade, dado que, na realidade, se trata do único meio de extinguir a deliberação em questão, que constitui o facto gerador do imposto sobre as entradas de capital, bem como os seus efeitos jurídicos.

Conclusão

67. Em face do exposto, proponho que o Tribunal de Justiça responda da seguinte maneira às questões prejudiciais submetidas pela Corte suprema di cassazione:

«1) O artigo 4.º, n.º 1 alínea c) da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos sobre as reuniões de capitais, deve ser interpretado no sentido de que é possível sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital a simples deliberação de aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie. No entanto, o

devedor deve ter a possibilidade de se defender eficazmente em sede de processo fiscal, objectando que a entrada não pôde ser efectuada.

- 2) A única pessoa que tem a obrigação tributária em virtude do aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie, na acepção do artigo 4.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 69/335, é a sociedade que beneficia da entrada. Não se pode confundir a referida obrigação tributária com a obrigação imposta ao notário de pagar um montante equivalente ao imposto de registo decorrente da responsabilidade solidária prevista no direito nacional a título de garantia.

- 3) »A faculdade reconhecida ao oficial de justiça que exarou, recebeu ou autenticou o acto de aumento do capital social de uma sociedade de capitais, solidariamente obrigado ao pagamento do imposto sobre as entradas de capital, de obter o reembolso do imposto pago na sequência de uma sentença cível transitada em julgado que declare a nulidade do acto ou o anule está, no respeitante aos efeitos jurídicos da intervenção do notário no acto de aumento do capital social de uma sociedade de capitais, em conformidade com o princípio da proporcionalidade.