

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)
9 de Fevereiro de 1999^{*}

No processo C-343/96,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE, pela Pretura circondariale di Bolzano, sezione distaccata di Vipiteno (Itália), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Dilexport Srl

e

Amministrazione delle Finanze dello Stato,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do direito comunitário em matéria de repetição do indevido,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: J.-P. Puissochet (relator); presidente de secção, C. Gulmann, D. A. O. Edward, L. Sevón e M. Wathelet, juízes,

advogado-geral: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
secretário: D. Louterman-Hubeau,

^{*} Língua do processo: italiano.

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da Dilexport Srl, por Bruno Telchini, advogado em Bolzano,

- em representação do Governo italiano, pelo professor Umberto Lanza, chefe do Serviço do Contencioso Diplomático do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, assistido por Ivo Maria Braguglia, avvocato dello Stato,

- em representação do Governo francês, por Catherine de Salins, subdirectora na Direcção dos Assuntos Jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, e Gautier Mignot, secretário dos Negócios Estrangeiros na mesma direcção, na qualidade de agentes,

- em representação do Governo do Reino Unido, por Lindsey Nicoll, do Treasury Solicitor's Department, na qualidade de agente,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Enrico Traversa, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Dilexport Srl, representada por Bruno Telchini, da Amministrazione delle Finanze dello Stato, representada por Ivo Maria Braguglia, do Governo francês, representado por Gautier Mignot, do Governo do Reino Unido, representado por Nicholas Paines, barrister, e da Comissão, representada por Enrico Traversa, na audiência de 5 de Março de 1998,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 28 de Abril

de 1998,

profere o presente

Acórdão

- 1 Por despacho de 17 de Agosto de 1996, completado por um despacho de 28 de Outubro seguinte, que deram entrada no Tribunal de Justiça em 30 de Setembro e 31 de Outubro de 1996, a Pretura circondariale di Bolzano, sezione distaccata di Vipiteno, colocou, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE, seis questões prejudiciais relativas à interpretação do direito comunitário em matéria de repetição do indevido.
- 2 Estas questões foram suscitadas no litígio que opõe a Dilexport Srl (a seguir «Dilexport») à Amministrazione delle Finanze dello Stato (administração fiscal italiana, a seguir «administração») a propósito do reembolso do imposto de consumo que incide sobre as bananas frescas ou secas e as farinhas de bananas (a seguir «imposto sobre o consumo de bananas»).
- 3 O imposto sobre o consumo de bananas foi criado em Itália pela Lei n.º 986, de 9 de Outubro de 1964 (*GURI* n.º 264, de 27 de Outubro de 1964, p. 4580).
- 4 No seu acórdão de 7 de Maio de 1987, Comissão/Itália (184/85, Colect., p. 2013), o Tribunal de Justiça declarou que, ao ter instituído e mantido em vigor um imposto específico sobre o consumo de bananas frescas aplicável às bananas originárias de outros Estados-Membros, nomeadamente às provenientes dos departamentos ultramarinos franceses, a República Italiana não cumprira as obrigações que lhe incumbiam por força do segundo parágrafo do artigo 95.º do Tratado. Noutro acórdão do mesmo dia, Co-Frutta (193/85, Colect., p. 2085), o Tribunal de Justiça decidiu, além disso, que o n.º 2 do artigo 95.º do Tratado se opunha a um imposto de consumo que onerasse determinadas frutas importadas, na medida em que esse imposto fosse susceptível de proteger a produção nacional de frutas.

5 Segundo as indicações fornecidas ao Tribunal de Justiça durante o processo, a restituição de impostos como o que incide sobre o consumo de bananas estava condicionada nessa época, por um lado, às disposições do artigo 91.º do texto unificado das disposições legislativas em matéria aduaneira, aprovado pelo Decreto n.º 43 do Presidente da República, de 23 de Janeiro de 1973 (*GURI* n.º 80, de 28 de Março de 1973, a seguir «TUDL»), e, por outro lado, ao artigo 19.º do Decreto-Lei n.º 688, de 30 de Setembro de 1982 (*GURI* n.º 270, de 30 de Setembro de 1982, p. 7072), transformado em lei pela Lei n.º 873, de 27 de Novembro de 1982 (*GURI* n.º 328, de 29 de Novembro de 1982, p. 8599, a seguir «decreto-lei de 1982»).

6 Segundo o artigo 91.º do TUDL, «O contribuinte tem direito ao reembolso dos montantes pagos em excesso em virtude de erros de cálculo no momento da liquidação ou em virtude da aplicação de um direito diferente do estabelecido na pauta aduaneira relativamente à mercadoria descrita no momento da certificação (pelo serviço aduaneiro), desde que faça o pedido no prazo peremptório de cinco anos a contar da data do pagamento e que o pedido seja acompanhado do conhecimento original que ateste o pagamento.»

7 Quanto ao artigo 19.º do decreto-lei de 1982, o mesmo dispõe:

«Qualquer pessoa que tenha pago indevidamente direitos aduaneiros de importação, impostos de fabrico, impostos de consumo ou imposições estatais, mesmo anteriormente à data de entrada em vigor do presente decreto, tem direito ao reembolso dos montantes pagos se provar documentalmente que o encargo correspondente não foi repercutido, de qualquer forma, sobre terceiros, salvo caso de erro material.»

8 A Comissão precisou, sem ter sido contradita, que, segundo a interpretação da Corte Suprema di Cassazione, as disposições do artigo 91.º do TUDL não eram aplicáveis aos pedidos de reembolso baseados em violação de uma norma de direito, que estão sujeitos ao prazo de caducidade de dez anos previsto para as acções para repetição do indevido pelo artigo 2946.º do Codice civile (Código Civil italiano).

- 9 O imposto sobre o consumo de bananas foi extinto pelo artigo 32.º da Lei n.º 428, de 29 de Dezembro de 1990, intitulada «Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)» [disposições com vista à aplicação das obrigações que decorrem da integração da Itália nas Comunidades Europeias (lei comunitária para o ano de 1990), *GURI*, suplemento ordinário n.º 10, de 12 de Janeiro de 1991, p. 1, a seguir «lei de 1990»], que entrou em vigor em 27 de Janeiro de 1991.
- 10 O artigo 29.º dessa lei institui novas regras em matéria de «restituição de imposições consideradas incompatíveis com as normas comunitárias».
- 11 Nos termos deste artigo,
- «1. O prazo de caducidade de cinco anos previsto no artigo 91.º do texto unificado das disposições legislativas em matéria aduaneira, aprovado pelo Decreto n.º 43 do Presidente da República, de 23 de Janeiro de 1973, deve entender-se aplicável a todos os pedidos e acções que têm por objecto a restituição de quantias pagas em conexão com operações aduaneiras. A partir do nonagésimo dia subsequente à entrada em vigor da presente lei, o referido prazo e o prazo de caducidade previsto no artigo 84.º do mesmo texto unificado são reduzidos para três anos.
 2. Devolver-se-ão os direitos aduaneiros de importação, os impostos de fabrico, os impostos sobre o consumo, a imposição sobre o açúcar e as imposições estatais cobradas em conformidade com disposições nacionais incompatíveis com normas comunitárias, a não ser que o encargo correspondente tenha sido repercutido sobre outros sujeitos.
 3. O artigo 19.º do Decreto-Lei n.º 688, de 30 de Setembro de 1982, que, com alterações, se transformou na Lei n.º 873, de 27 de Novembro de 1982, é aplicável sempre que as imposições cobradas não relevem da ordem jurídica comunitária.

4. O pedido de reembolso dos direitos e imposições referidos nos n.ºs 2 e 3 anteriores, quando a respectiva despesa foi tida em conta na determinação do rendimento colectável da empresa, deve também ser comunicado à repartição de finanças que recebeu a declaração de rendimentos do exercício, sob pena de inadmissibilidade.

...

7. O disposto no n.º 2 é aplicável ao reembolso de montantes pagos antes da entrada em vigor da presente lei.

8. O disposto no n.º 4 é aplicável a partir do exercício fiscal em curso à data de entrada em vigor da presente lei.»

12 Segundo as observações da Comissão e do Governo italiano, que não foram contestadas neste ponto, o artigo 29.º, n.º 1, da lei de 1990 deve, segundo a Corte Suprema di Cassazione, ser interpretado no sentido de que o prazo de caducidade de três anos nela mencionado não pode ter efeito retroactivo.

13 De acordo com o órgão jurisdicional nacional, o artigo 29.º, n.º 2, desta lei é interpretado ou aplicado pelos órgãos jurisdicionais italianos no sentido de que, para se opor ao reembolso de direitos aduaneiros ou impostos indevidamente pagos, a administração pode basear-se na presunção de que estes direitos e impostos são normalmente repercutidos sobre terceiros.

14 Resulta do despacho de reenvio e do seu complemento que a Dilexport pagou ao Tesouro Público o montante de 6 945 756 LIT de imposto sobre o consumo de

bananas relativamente à importação, em 1988, de um lote de bananas colocadas em livre prática noutra Estado-Membro, na estação aduaneira de Brenner (Itália).

- 15 Considerando que esse montante tinha sido indevidamente pago na medida em que o imposto em questão era contrário ao artigo 95.º, n.º 2, do Tratado, esta sociedade pediu, sem sucesso, o respectivo reembolso à administração. Seguidamente, interpôs recurso para a Pretura circondariale di Bolzano, sezione distaccata di Vipiteno, para que esta jurisdição condenasse a administração a restituir-lhe o montante em questão, bem como os juros devidos a contar da data do pagamento.
- 16 No despacho de reenvio, o órgão jurisdicional nacional declara que a própria redacção do artigo 29.º da lei de 1990 era susceptível de originar dúvidas quanto à sua compatibilidade com o direito comunitário, tal como o Tribunal de Justiça o havia interpretado, designadamente, nos seus acórdãos de 9 de Novembro de 1983, *San Giorgio* (199/82, Recueil, p. 3595), e de 29 de Junho de 1988, *Deville* (240/87, Colect., p. 3513), e que estas dúvidas eram confortadas quer pelas observações feitas pela Comissão no processo que deu origem ao acórdão de 5 de Outubro de 1995, *Aprile* (C-125/94, Colect., p. I-2919), quer pela aplicação que na, prática, é feita destas disposições.
- 17 Foi pelas razões expostas que o Pretore di Vipiteno decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seis questões prejudiciais seguintes:

«1) O direito comunitário deve ser interpretado no sentido de que obsta à adopção por um Estado-Membro de uma regulamentação como a representada pelo artigo 29.º da Lei italiana n.º 428, de 29 de Dezembro de 1990, que sujeita o reembolso das contribuições cobradas com violação do direito comunitário a prazos de prescrição ou de caducidade e a condições de prova diversas e mais restritivas do que as previstas na regulamentação geral de direito civil? Em especial, relativamente ao princípio segundo o qual as modalidades do exercício do direito ao reembolso definidas pela regulamentação nacional “não podem ser menos favoráveis do que as relativas a impugnações semelhantes de direito

interno”, pretende saber-se o que deve entender-se pela expressão “impugnações semelhantes de direito interno”.

- 2) Os princípios fundamentais do ordenamento comunitário impedem que um Estado-Membro — de forma limitada e apenas no que se refere a um sector específico constituído por uma categoria homogénea de imposições fiscais em que prevalecem de forma patente as que são relevantes para o ordenamento comunitário — adopte uma regulamentação especial e derogatória destinada a restringir e limitar o direito de repetição do indevido, derogando, dessa forma, as condições gerais relativas à repetição do indevido previstas no artigo 2033.º do Código Civil? Em especial, o princípio de não discriminação pode ser interpretado de forma restritiva, podendo entender-se, assim, que não é violado pela regulamentação de um Estado-Membro, como a constante do n.º 2 do artigo 29.º da Lei n.º 428, de 29 de Dezembro de 1990, pelo simples facto de as condições de reembolso das imposições fiscais comunitariamente relevantes nela estabelecidas, apesar de restritivas quando comparadas com a regulamentação geral de direito comum, se revelarem, contudo, menos gravosas do que as condições especiais de reembolso previstas no n.º 3 do mesmo artigo?

- 3) Os referidos princípios fundamentais do ordenamento comunitário impedem que um Estado-Membro — após repetidos acórdãos do Tribunal de Justiça que declararam incompatíveis com o direito comunitário diversas contribuições em matéria de direitos aduaneiros de importação, imposto de fabrico, imposto de consumo, adicional sobre o preço do açúcar e emolumentos — adopte uma regulamentação processual, como a introduzida pelo artigo 29.º da Lei n.º 428, de 29 de Dezembro de 1990, que reduz especificamente a possibilidade de agir em matéria de repetição dos referidos impostos indevidamente cobrados com violação do direito comunitário?

- 4) Uma lei como a referida — apostadamente adoptada para conformar a legislação nacional com a jurisprudência do Tribunal de Justiça —, aprovada com mais de três anos e meio de atraso relativamente aos acórdãos do Tribunal de Justiça em causa, com conseqüente enriquecimento indevido por parte do Estado retardatário, é incompatível com o direito comunitário e, em especial, com o declarado no acórdão de 9 de Novembro de 1983, San Giorgio (199/82, Recueil, p. 3595), em matéria de provas não admitidas, e, em especial, é ou não

incompatível com o direito comunitário a interpretação e aplicação do referido artigo 29.º baseada na afirmação de que — “sendo facto notório a incorporação dos impostos de consumo” — a prova por presunção é prova suficiente para se admitir a transferência e indeferir, assim, o pedido de reembolso?

- 5) Por consequência, é lícito à luz do direito comunitário que o órgão jurisdicional nacional ou o seu consultor técnico comprove a repercussão do imposto com base em tais presunções simples, que seriam pretensamente típicas provas livres, excluindo sistematicamente, dessa forma, os pedidos de reembolso, como se verifica na prática, de tal forma que a administração devedora jamais admite dever proceder ao reembolso?

- 6) Pode impor-se, e, em todo o caso, pode impor-se com efeitos retroactivos, uma norma como a contida nos n.ºs 4 e 8 do referido artigo 29.º, que estabelece formalidades processuais (por exemplo, a obrigação de notificar serviços específicos da própria autoridade devedora) jamais estabelecidas em anteriores casos de reembolso previstos pela disciplina geral desta matéria?»

- 18 A redacção destas questões, tal como é esclarecida pela fundamentação do despacho de reenvio e do seu complemento, demonstra que o órgão jurisdicional nacional se põe a questão de saber se um Estado-Membro pode, sem infringir o direito comunitário:

— submeter as acções destinadas ao reembolso de impostos contrários ao direito comunitário, tal como o imposto sobre o consumo de bananas, a condições menos favoráveis do que as previstas para a repetição do indevido entre particulares (primeira e segunda questões);

- modificar assim, num sentido restritivo, o regime de reembolso aplicável a estes impostos posteriormente aos acórdãos do Tribunal de Justiça que declararam a respectiva incompatibilidade com o direito comunitário (terceira questão);

- submeter, em particular, o reembolso destes impostos a uma condição, como a da ausência de repercussão do imposto sobre terceiros, que se presume que o requerente não preenche (quarta e quinta questões);

- impor uma condição específica de comunicação aos serviços fiscais, sob pena de inadmissibilidade, do pedido de reembolso destes impostos (sexta questão).

Quanto à competência do órgão jurisdicional de reenvio

- ¹⁹ Quanto à observação preliminar do Governo italiano, segundo a qual o órgão jurisdicional de reenvio é manifestamente incompetente para conhecer do pedido no processo principal, deve recordar-se que, no acórdão de 14 de Janeiro de 1982, *Reina* (65/81, *Recueil*, p. 33, n.º 7), o Tribunal de Justiça declarou, em princípio, que não lhe incumbe verificar se a decisão pela qual foi solicitado a intervir foi adoptada em conformidade com as regras de organização e de processo judiciais de direito nacional. O Tribunal de Justiça deve, portanto, ater-se à decisão de reenvio que emana de um órgão jurisdicional de um Estado-Membro, enquanto tal decisão não tiver sido revogada no quadro das vias processuais previstas eventualmente pelo direito nacional (v. acórdão de 20 de Outubro de 1993, *Balocchi*, C-10/92, *Colect.*, p. I-5105, n.ºs 16 e 17).

Quanto às primeira e segunda questões

- 20 Através das primeira e segunda questões, o órgão jurisdicional nacional pergunta essencialmente se o direito comunitário se opõe a que disposições nacionais, como as que estão em causa no litígio principal, condicionem o reembolso de direitos aduaneiros ou de imposições contrários ao direito comunitário a condições menos favoráveis do que as aplicáveis à acção para repetição do indevido entre particulares.
- 21 A Dilexport e a Comissão propõem que se responda afirmativamente a esta questão. Recordam que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça (v., nomeadamente, os acórdãos de 16 de Dezembro de 1976, Rewe, 33/76, Colect., p. 813, e Comet, 45/76, Recueil, p. 2043, Colect., p. 835), embora o reembolso de direitos aduaneiros ou de imposições contrários ao direito comunitário só possa ser prosseguido no quadro das condições, de fundo e de forma, fixadas pelas diversas legislações nacionais nessa matéria, não é menos verdade que estas condições não podem ser menos favoráveis do que as que regem as reclamações semelhantes de natureza interna. Argumentam que, em direito italiano, o reembolso das imposições recebidas em violação de uma norma obedece às regras relativas à repetição do indevido entre particulares e que, desta forma, ao submeter o reembolso das imposições contrárias ao direito comunitário a regras menos favoráveis, o artigo 29.º da lei de 1990 viola o princípio da não discriminação enunciado pelo Tribunal de Justiça.
- 22 Concordando embora com a Dilexport e com a Comissão quanto aos princípios que decorrem da jurisprudência do Tribunal de Justiça, os Governos italiano, francês e do Reino Unido propõem, pelo contrário, que se responda negativamente à questão colocada. Segundo estes governos, não está demonstrado que as acções mencionadas no artigo 29.º da lei de 1990 estejam sujeitas a regras menos favoráveis, nomeadamente quanto aos prazos de caducidade, do que as acções destinadas ao reembolso de direitos e de impostos indirectos que são semelhantes a estas.
- 23 Convém recordar que, segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, o direito de obter o reembolso das importâncias cobradas pelo Estado-Membro em

violação das disposições do direito comunitário é o complemento dos direitos conferidos aos respectivos titulares pelas disposições comunitárias que proíbem os encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros ou, segundo o caso, a aplicação discriminatória de imposições internas, tal como foram interpretadas pelo Tribunal de Justiça (acórdãos San Giorgio, já referido, n.º 12; de 2 de Fevereiro de 1988, Barra, 309/85, Colect., p. 355, n.º 17, e de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Colect., p. I-1883, n.º 40). O Estado-Membro é, assim, em princípio, obrigado a restituir os impostos cobrados em violação do direito comunitário (acórdão de 14 de Janeiro de 1997, Comateb e o., C-192/95 a C-218/95, Colect., p. I-165, n.º 20).

24 Mas o Tribunal de Justiça também, por diversas vezes, assinalou que o problema da impugnação de impostos ilegalmente cobrados ou da restituição de impostos indevidamente pagos se resolve de modo diferente nos diversos Estados-Membros, e mesmo no interior do mesmo Estado, consoante os diversos tipos de imposições em causa. Em certos casos, as impugnações ou pedidos deste tipo estão sujeitos por lei a condições precisas de forma e de prazo no que respeita tanto às reclamações apresentadas à administração fiscal como às acções judiciais. Noutros casos, as acções para repetição de impostos indevidamente pagos devem ser intentadas nos órgãos jurisdicionais ordinários, sob a forma, designadamente, de acções de repetição do indevido, podendo essas acções ser intentadas dentro de prazos mais ou menos longos, em certos casos durante o prazo de caducidade de direito comum (v., em último lugar, o acórdão de 17 de Novembro de 1998, Aprile, C-228/96, Colect., p. I-7141, n.º 17).

25 Esta diversidade dos sistemas nacionais resulta, nomeadamente, da falta de regulamentação comunitária em matéria de restituição de impostos nacionais indevidamente cobrados. Em tal situação, compete, com efeito, à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e regular as modalidades processuais das acções judiciais destinadas a garantir a salvaguarda dos direitos que para os cidadãos decorrem do direito comunitário, desde que, por um lado, essas modalidades não sejam menos favoráveis do que as das acções análogas de natureza interna (princípio da equivalência) e, por outro, não tornem praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (princípio da efectividade) (v., em último lugar, acórdãos de 15 de Setembro de 1998, Edis, C-231/96, Colect., p. I-4951, n.ºs 19 e 34; Spac, C-260/96, Colect., p. I-4997, n.º 18), e de 17 de Novembro de 1998, Aprile, já referido, n.º 18).

- 26 No que se refere a este último princípio, o Tribunal de Justiça, reconheceu a compatibilidade com o direito comunitário da fixação de prazos razoáveis de recurso, sob pena de caducidade, no interesse da segurança jurídica que protege simultaneamente o contribuinte e a administração interessada (acórdãos, já referidos, Rewe, n.º 5, e Comet, n.ºs 17 e 18; de 27 de Março de 1980, Denkavit italiana, 61/79, Recueil, p. 1205, n.º 23; v., igualmente, acórdãos de 10 de Julho de 1997, Palmisani, C-261/95, Colect., p. I-4025, n.º 28, e de 17 de Julho de 1997, Haahr Petroleum, C-90/94, Colect., p. I-4085, n.º 48). Com efeito, esses prazos não são susceptíveis de tornar praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária. Assim, um prazo nacional de caducidade de três anos a contar da data do pagamento controvertido afigura-se razoável (acórdãos, já referidos, Edis, n.º 35, Spac, n.º 19, e de 17 de Novembro de 1998, Aprile, n.º 19).
- 27 O respeito do princípio da equivalência pressupõe, por seu lado, que, tratando-se do mesmo tipo de imposições, a modalidade controvertida se aplica indiferentemente às acções baseadas na violação do direito comunitário e às baseadas na violação do direito interno. Este princípio não pode, em contrapartida, ser interpretado no sentido de obrigar um Estado-Membro a alargar ao conjunto das acções para restituição de imposições cobradas com violação do direito comunitário o seu regime interno de repetição mais favorável (acórdãos, já referidos, Edis, n.º 36, Spac, n.º 20, e de 17 de Novembro de 1998, Aprile, n.º 20).
- 28 Assim, o direito comunitário não obsta a que a legislação de um Estado-Membro inclua, ao lado de um prazo de prescrição de direito comum aplicável às acções de repetição do indevido entre particulares, modalidades específicas de reclamação e de acção judicial menos favoráveis para a contestação das taxas e outras imposições. O mesmo não se verificaria se essas modalidades fossem apenas aplicáveis às acções para restituição dessas taxas ou imposições baseadas no direito comunitário (acórdãos, já referidos, Edis, n.º 37, Spac, n.º 21, e de 17 de Novembro de 1998, Aprile, n.º 21).
- 29 No caso em apreço, importa sublinhar, por um lado, que um prazo de caducidade como o previsto no artigo 29.º, n.º 1, da lei de 1990 não pode ser considerado

aplicável apenas às acções baseadas no direito comunitário (v. acórdão, já referido, de 17 de Novembro de 1998, Aprile, n.º 22).

- 30 Convém observar, por outro lado, que uma disposição como a do artigo 29.º, n.º 2, da lei de 1990, que permite o reembolso de direitos cujo encargo não tenha sido transferido para terceiros, embora se aplique apenas aos recursos baseados no direito comunitário, não é, do ponto de vista do princípio da equivalência, menos favorável do que as disposições aplicáveis aos recursos baseados no direito nacional. Com efeito, a esse respeito, o artigo 29.º, n.º 3, mantém, no que respeita aos pedidos de reembolso baseados no direito nacional, o regime anteriormente em vigor constante do artigo 19.º do decreto-lei de 1982.
- 31 Além disso, resulta das indicações fornecidas ao Tribunal de Justiça pelo Governo italiano que o prazo de caducidade de três anos, que se aplica a todas as acções para reembolso de montantes pagos relacionados com operações aduaneiras, é idêntico ao que se aplica, segundo a legislação italiana, às acções para reembolso de numerosas imposições indirectas (acórdão de 17 de Novembro de 1998, Aprile, já referido, n.º 29), cujo objecto pode ser considerado, se não idêntico, pelo menos muitíssimo próximo do das acções em questão no litígio do processo principal.
- 32 Todavia, é ao órgão jurisdicional nacional que compete em última análise certificar-se de que, por um lado, não teriam sido aplicáveis modalidades mais favoráveis se a imposição em questão tivesse sido considerada incompatível não, como no caso vertente, como uma regra do direito comunitário, mas como uma regra do direito interno e, por outro lado, de que as modalidades aplicáveis não tornam na prática impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária.
- 33 Nestas condições, deve responder-se às primeira e segunda questões que o direito comunitário não se opõe a que disposições nacionais submetam o reembolso de direitos aduaneiros ou de imposições contrários ao direito comunitário a condições

de prazo e de processo menos favoráveis do que as previstas para a acção de repetição do indevido entre particulares, desde que estas condições se apliquem da mesma forma às acções para reembolso baseadas no direito comunitário e às baseadas no direito interno e não tornem impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito ao reembolso.

Quanto à terceira questão

- 34 Através da terceira questão, o órgão jurisdicional nacional pergunta se o direito comunitário se opõe a que, na sequência dos acórdãos do Tribunal de Justiça que declaram direitos e imposições contrários ao direito comunitário, um Estado-Membro adopte disposições que tornam as condições de reembolso destes direitos e imposições menos favoráveis do que as que seriam aplicáveis na sua ausência.
- 35 A Comissão lembra que, no acórdão Deville, já referido, o Tribunal de Justiça decidiu que o direito comunitário se opunha a que, posteriormente ao acórdão do Tribunal de Justiça que declarou uma imposição contrária ao Tratado, o legislador nacional adoptasse disposições que reduzem especificamente as possibilidades de obter o reembolso destas imposições. Não exclui que seja este o caso do processo principal, mas considera que compete ao órgão jurisdicional nacional averiguá-lo.
- 36 O Governo francês alega, por seu lado, que os Estados-Membros são livres de fixar e alterar, mesmo de forma retroactiva, as modalidades das acções destinadas ao reembolso de direitos e imposições, nomeadamente na sequência de acórdãos do Tribunal de Justiça, desde que estas modalidades não sejam discriminatórias ou de modo a tornar impossível ou excessivamente difícil, na prática, o exercício pelos contribuintes dos direitos que lhes são conferidos pela ordem jurídica comunitária. Em particular, é necessário garantir, em sua opinião, que a redução do prazo de prescrição não tem por efeito tornar subitamente inadmissíveis os pedidos de reembolso que poderiam ser validamente apresentados ao abrigo da anterior legislação

ou, em todo o caso, que os contribuintes dispuseram de um prazo razoável para defender os seus direitos.

- 37 Importa recordar que, no acórdão Barra, já referido, n.º 19, o Tribunal de Justiça decidiu que o direito comunitário se opõe a uma disposição legislativa nacional que limita a restituição de um direito declarado contrário ao Tratado por um acórdão do Tribunal de Justiça apenas aos demandantes que tenham proposto uma acção de restituição antes de ter sido proferido esse acórdão. De facto, tal disposição priva, pura e simplesmente, as pessoas singulares ou colectivas, que não preencham essa condição, do direito de obterem a restituição das importâncias pagas indevidamente e torna, assim, impossível o exercício dos direitos conferidos pelo direito comunitário.
- 38 De igual modo, no acórdão Deville, já referido, o Tribunal de Justiça declarou que o legislador nacional não pode adoptar, posteriormente a um acórdão do Tribunal de Justiça do qual resulta que determinada legislação é incompatível com o Tratado, uma regra processual que reduza especificamente as possibilidades de acção judicial para a restituição dos impostos indevidamente cobrados nos termos dessa legislação.
- 39 Conclui-se desses acórdãos que um Estado-Membro não pode adoptar disposições que submetam a restituição de uma imposição, que foi declarada contrária ao direito comunitário por um acórdão do Tribunal de Justiça ou cuja incompatibilidade com o direito comunitário decorra de um tal acórdão, a condições que se refiram especificamente a essa imposição e que são menos favoráveis do que as que seriam aplicadas, se aquelas não existissem, à restituição da imposição em causa (acórdão Edis, já referido, n.º 24).
- 40 No caso vertente, basta recordar que o Tribunal de Justiça já decidiu, nos n.ºs 29 e 31 do acórdão de 17 de Novembro de 1998, Aprile, já referido, que a disposição controvertida, embora diminua o prazo durante o qual pode ser solicitada a restituição das quantias indevidamente pagas do imposto sobre o consumo de bananas, se aplica ao conjunto das quantias pagas em conexão com operações aduaneiras, que sujeita a um prazo de caducidade análogo ao previsto para uma grande variedade

de imposições internas. O Tribunal admitiu, por conseguinte, a conformidade duma disposição como a do artigo 29.º da lei de 1990 com o direito comunitário.

- 41 Nestas condições, a legislação em questão não pode ser considerada como uma medida destinada a limitar especificamente as consequências das declarações proferidas pelo Tribunal de Justiça nos seus acórdãos relativos ao imposto sobre o consumo de bananas.
- 42 Além disso, como o Tribunal de Justiça já decidiu, no n.º 28 do acórdão de 17 de Novembro de 1998, Aprile, já referido, a disposição controvertida estabelece um prazo suficiente para garantir a eficácia do direito à restituição. A este respeito, das observações escritas e orais apresentadas no Tribunal de Justiça resulta que os órgãos jurisdicionais italianos, incluindo a própria Corte Suprema di Cassazione, interpretaram essa disposição no sentido de que permitia que o pedido fosse apresentado dentro dos três anos que se seguiam à sua entrada em vigor. Nestas condições, não se pode considerar que a referida disposição tenha efectivamente carácter retroactivo.
- 43 Por conseguinte, deve responder-se à terceira questão que o direito comunitário não se opõe a que, na sequência de acórdãos do Tribunal de Justiça que declaram direitos ou imposições contrários ao direito comunitário, um Estado-Membro adopte disposições que tornem as condições de reembolso aplicáveis a estes direitos e imposições menos favoráveis do que as que lhes seriam aplicáveis na sua ausência, desde que os direitos e imposições em questão não sejam especificamente visados por essa modificação e que as novas disposições não tornem impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito ao reembolso.

Quanto às quarta e quinta questões

- 44 Através das quarta e quinta questões, o órgão jurisdicional nacional pergunta se o direito comunitário se opõe a que um Estado-Membro submeta o reembolso de direitos aduaneiros e de imposições contrários ao direito comunitário a uma condição, como a ausência de repercussão destes direitos ou imposições sobre terceiros, recaindo o ónus de provar a existência dessa condição sobre o recorrente.
- 45 Segundo a Dilexport e a Comissão, estas questões exigem uma resposta afirmativa. Recordam que o Tribunal de Justiça já decidiu, nomeadamente no acórdão *San Giorgio*, já referido, que o direito comunitário se opõe a presunções ou a regras de prova que tenham por objectivo fazer recair sobre o contribuinte o ónus de provar que as imposições indevidamente pagas não foram repercutidas sobre terceiros, ou a limitações particulares no que respeita à forma de produzir essa prova, como a exclusão de qualquer meio de prova que não seja a prova documental. O Governo francês, que observa que a redacção do artigo 29.º, n.º 2, da lei de 1990 não contém qualquer regra relativa ao ónus da prova, compartilha deste ponto de vista, se a legislação nacional for interpretada no sentido indicado pelo órgão jurisdicional de reenvio.
- 46 O Governo italiano sustenta que, contrariamente ao que declara o órgão jurisdicional de reenvio, o artigo 29.º, n.º 2, da lei de 1990 é interpretado, de forma constante, pela Corte Suprema di Cassazione no sentido de que a administração tem o ónus de provar que o direito ou a imposição em litígio foram repercutidos sobre terceiros, com base nos meios de prova admitidos em direito nacional, tais como as presunções fortes, precisas e concordantes, ou os exames contabilísticos.
- 47 Deve recordar-se que, segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, o direito comunitário não se opõe a que o sistema jurídico nacional recuse a restituição de uma imposição indevidamente cobrada quando a mesma tivesse por efeito o enriquecimento sem causa dos seus titulares. Nada se opõe, por conseguinte, do ponto de vista do direito comunitário, a que os órgãos jurisdicionais nacionais tenham em conta, em conformidade com o seu direito nacional, o facto de os

impostos indevidamente cobrados poderem ter sido integrados no preço das mercadorias e repercutidos, assim, sobre os consumidores. Não se podem, por isso, considerar como contrárias ao direito comunitário, em princípio, as disposições legislativas nacionais que excluem o reembolso de impostos, direitos e imposições cobrados em violação do direito comunitário, quando se provar que a pessoa obrigada ao pagamento destes direitos os repercutiu efectivamente sobre terceiros (acórdãos, já referidos, *San Giorgio*, n.º 13, *Comateb e o.*, n.º 21, e de 27 de Fevereiro de 1980, *Just*, 68/79, *Recueil*, p. 501, n.º 26).

48 Pelo contrário, são incompatíveis com o direito comunitário todas as modalidades de prova cujo efeito seja tornar praticamente impossível ou excessivamente difícil a obtenção do reembolso da imposição cobrada em violação do direito comunitário. Tal é o caso, designadamente, das presunções ou regras de prova que têm como objectivo fazer recair sobre o contribuinte o ónus de provar que as imposições indevidamente pagas não foram repercutidas sobre terceiros, ou as limitações especiais no que respeita à forma das provas a produzir, tais como a exclusão de qualquer modo de prova que não seja a prova documental (acórdãos *San Giorgio*, já referido, n.º 14, e de 25 de Fevereiro de 1988, *Bianco e Girard*, 331/85, 376/85 e 378/85, *Colect.*, p. 1099, n.º 12).

49 No caso vertente, o artigo 29.º, n.º 2, da lei de 1990 prevê que os direitos e imposições, que nela são mencionados, são reembolsados quando são incompatíveis com a legislação comunitária, a menos que o encargo correspondente tenha sido transferido para terceiros.

50 O Governo italiano e o órgão jurisdicional nacional contradizem-se, todavia, quanto à interpretação que os órgãos jurisdicionais nacionais italianos fazem desta disposição.

51 Convém recordar que o Tribunal de Justiça não tem competência para interpretar o direito nacional (v., entre outros, o acórdão *Deville*, já referido, n.º 17) e que compete ao órgão jurisdicional nacional determinar o alcance exacto das disposições legislativas, regulamentares ou administrativas nacionais (v., neste sentido, os acórdãos

de 16 de Abril de 1991, Eurim-Pharm, C-347/89, Colect., p. I-1747, n.º 15, e de 16 de Dezembro de 1992, Katsikas e o., C-132/91, C-138/91 e C-139/91, Colect., p. I-6577, n.º 39).

- 52 Se, como considera o órgão jurisdicional nacional, existe uma presunção de repercussão sobre terceiros dos direitos e imposições ilegalmente reclamados ou indevidamente cobrados, e se impuser ao requerente o ónus de ilidir esta presunção para obter o reembolso da imposição, deve considerar-se que as disposições em questão são contrárias ao direito comunitário.
- 53 Se, pelo contrário, tal como sustenta o Governo italiano, competir à administração demonstrar, por todos os meios de prova geralmente admitidos pelo direito nacional, que a imposição foi repercutida sobre outras pessoas, deverá considerar-se que as disposições em questão não são contrárias ao direito comunitário.
- 54 Deve, pois, responder-se às quarta e quinta questões que o direito comunitário se opõe a que um Estado-Membro submeta o reembolso de direitos aduaneiros e de imposições contrários ao direito comunitário a uma condição, tal como a ausência de repercussão destes direitos ou imposições sobre terceiros, cabendo ao recorrente fazer a prova de que esta condição está preenchida.

Quanto à sexta questão

- 55 Através da sexta questão, o órgão jurisdicional nacional procura saber se o direito comunitário se opõe a que um pedido de reembolso de direitos aduaneiros ou de imposições contrários ao direito comunitário seja submetido, sob pena de inadmissibilidade, à condição de comunicação ao serviço da administração fiscal que recebeu a declaração de rendimentos do interessado relativa ao exercício em questão.

- 56 Tendo o Governo italiano contestado a admissibilidade desta questão, na ausência de explicações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio quanto à sua utilidade para efeitos do litígio no processo principal, basta recordar a este respeito a jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, segundo a qual o órgão jurisdicional nacional é a jurisdição mais bem colocada para apreciar a necessidade de uma decisão judicial prévia à prolação do seu acórdão (v., neste sentido, o acórdão de 17 de Novembro de 1998, Aprile, já referido, n.º 11).
- 57 A Dilexport sustenta que a exigência processual que resulta do artigo 29.º, n.ºs 4 e 8, da lei de 1990 é ao mesmo tempo discriminatória e retroactiva. Todavia, durante a fase oral do processo, a Dilexport admitiu que, em conformidade com a jurisprudência recente da Corte Suprema di Cassazione, referida no n.º 59 das conclusões do advogado-geral, a obrigação em questão não respeitava aos exercícios fiscais anteriores à entrada em vigor da lei de 1990.
- 58 A Comissão e os governos que apresentaram observações ao Tribunal de Justiça consideram, por seu lado, que a exigência de comunicação do pedido à repartição de finanças destinatária da declaração de rendimentos do interessado não é contrária ao princípio comunitário da equivalência.
- 59 A este respeito, é patente que o artigo 29.º, n.º 4, da lei de 1990 se aplica a todos os direitos e imposições mencionados nos n.ºs 2 e 3 desse artigo, quer o pedido de reembolso se baseie no direito nacional ou no direito comunitário.
- 60 A medida impugnada, relativamente à qual as partes estão de acordo em reconhecer que a mesma não parece já susceptível de aplicação retroactiva, não tem por consequência nem por efeito privar os interessados do benefício da aplicação efectiva do direito comunitário nem de os colocar numa posição menos favorável do que a que teriam se pedissem o reembolso de direitos ou de imposições contrários ao direito interno.

- 61 Por conseguinte, deve responder-se à sexta questão que o direito comunitário não se opõe a que um pedido de reembolso de direitos aduaneiros ou de imposições contrários ao direito comunitário seja submetido, sob pena de inadmissibilidade, a uma condição não retroactiva de comunicação ao serviço da administração fiscal que recebeu a declaração de rendimentos do interessado relativa ao exercício em questão.

Quanto às despesas

- 62 As despesas efectuadas pelos Governos italiano, francês e do Reino Unido 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 (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pela Pretura circondariale di Bolzano, sezione distaccata di Vipiteno, por despacho de 17 de Agosto de 1996, completado por um despacho de 28 de Outubro seguinte, declara:

- 1) O direito comunitário não se opõe a que disposições nacionais submetam o reembolso de direitos aduaneiros ou de imposições contrários ao direito comunitário a condições de prazo e de processo menos favoráveis do que as

previstas para a acção de repetição do indevido entre particulares, desde que estas condições se apliquem da mesma forma às acções para reembolso baseadas no direito comunitário e às baseadas no direito interno e não tornem impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito ao reembolso.

- 2) O direito comunitário não se opõe a que, na sequência de acórdãos do Tribunal de Justiça que declaram direitos ou imposições contrários ao direito comunitário, um Estado-Membro adopte disposições que tornem as condições de reembolso aplicáveis a estes direitos e imposições menos favoráveis do que as que lhes seriam aplicáveis na sua ausência, desde que os direitos e imposições em questão não sejam especificamente visados por essa modificação e que as novas disposições não tornem impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito ao reembolso.
- 3) O direito comunitário opõe-se a que um Estado-Membro submeta o reembolso de direitos aduaneiros e de imposições contrários ao direito comunitário a uma condição, tal como a ausência de repercussão destes direitos ou imposições sobre terceiros, cabendo ao recorrente fazer a prova de que esta condição está preenchida.
- 4) O direito comunitário não se opõe a que um pedido de reembolso de direitos aduaneiros ou de imposições contrários ao direito comunitário seja submetido, sob pena de inadmissibilidade, a uma condição não retroactiva de comunicação ao serviço da administração fiscal que recebeu a declaração de rendimentos do interessado relativa ao exercício em questão.

Puissochet

Gulmann

Edward

Sevón

Wathelet

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 9 de Fevereiro de 1999.

O secretário

O presidente da Quinta Secção

R. Grass

J.-P. Puissochet