

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA
14 de Janeiro de 1997 *

Nos processos apensos C-192/95 a C-218/95,

que têm por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE, pelo tribunal d'instance de Paris, destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Société Comateb (C-192/95),

Société Panigua (C-193/95),

Société Édouard et fils (C-194/95),

Société de distribution de vins et liqueurs (C-195/95),

Établissements André Haan (C-196/95),

Société Diffusion générale de quincaillerie (C-197/95),

Société Diffusion générale (C-198/95),

* Língua do processo: francês.

Société Cama Renault (C-199/95),

SCP Ovide et Dorville (C-200/95),

Société Ducros Guadeloupe (C-201/95),

Société Comptoir commercial Caraïbes (C-202/95),

Société Giafa (C-203/95),

Société LVS (C-204/95),

Société Catherine et Jean-Claude Tabar Nouval (C-205/95),

Société L'Heure et L'Or (C-206/95),

Société Général bazar bricolage (C-207/95),

Société Grain d'or (C-208/95),

Société Cash Service (C-209/85),

Établissements Efira (C-210/95),

Société Farandole (C-211/95),

Société Carat (C-212/95),

Société Rio (C-213/95),

Société guadeloupéenne de distribution moderne (SGDM) (C-214/95),

Martinique automobiles SA (C-215/95),

Socovi SARL (C-216/95),

Établissements Gabriel Vangour et C^{ie} SARL (C-217/95),

Simat Guadeloupe SARL (C-218/95)

e

Directeur général des douanes et droits indirects,

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

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

composto por: G. C. Rodríguez Iglesias, presidente, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida e J. L. Murray, presidentes de secção, P. J. G. Kapteyn, D. A. O. Edward (relator), J.-P. Puissochet, P. Jann e H. Ragnemalm, juízes,

advogado-geral: G. Tesauro,
secretário: H. von Holstein, secretário adjunto,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da Comateb e o., por John Sylvanus Dagnon, advogado no foro de Guadeloupe,
- em representação do Governo francês, por Catherine de Salins, subdirectora da Direcção dos Assuntos Jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, e Anne de Bourgoing, encarregada de missão da mesma direcção, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo espanhol, por Alberto Navarro González, director-geral da coordenação jurídica e institucional comunitária, e Rosario Silva de Lapuerta, abogado del Estado, do Serviço Jurídico do Estado, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Michel Nolin, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Comateb e o., representadas por John Sylvanus Dagnon, Jean-Claude Bouchard e Oliver Cortez, advogados no foro de Hauts-de-Seine, do

Governo francês, representado por Anne de Bourgoing, e da Comissão, representada por Jean-Francis Pasquier, funcionário nacional colocado à disposição do Serviço Jurídico, na qualidade de agente, na audiência de 23 de Abril de 1996,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 27 de Junho de 1996,

profere o presente

Acórdão

- 1 Por 27 decisões interlocutórias de 20 de Dezembro de 1994, que deram entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 19 de Junho de 1995, o tribunal d'instance de Paris submeteu, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE, uma questão prejudicial relativa à restituição de um imposto cobrado em violação do direito comunitário.
- 2 Esta questão foi suscitada no âmbito de acções propostas por 27 sociedades (a seguir «Comateb e o.») contra o directeur général des douanes et droits indirects, nas quais é pedida a restituição do *octroi de mer* cobrado pelo serviço de alfândegas e impostos indirectos do departamento de Guadeloupe quando da importação, para esse departamento, de diversas mercadorias com origem em outros Estados-Membros, em Estados terceiros e em outras partes do território francês, durante o período compreendido entre 17 de Julho de 1992 — o dia seguinte ao dia em que foi proferido o acórdão Legros e o. (C-163/90, Colect., p. I-4625) — e 31 de Dezembro de 1992, bem como a condenação da administração aduaneira a pagar-lhes uma indemnização com base no artigo 700.º do novo código de processo civil francês.

- 3 No acórdão Legros e o., já referido, relativo ao *octroi de mer*, o Tribunal de Justiça declarou que um imposto, proporcional ao valor aduaneiro dos bens, cobrado por um Estado-Membro sobre as mercadorias importadas de outro Estado-Membro devido à sua introdução numa região do território do primeiro Estado-Membro, constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro de importação, apesar de o imposto incidir igualmente sobre as mercadorias introduzidas nessa região provenientes de outra parte do mesmo Estado.
- 4 O directeur général des douanes e droits indirects alega que, dado que foram repercutidos sobre o comprador, os impostos em litígio não podem ser restituídos nos termos do artigo 352.º-A do code des douanes, segundo o qual, «quem tenha indevidamente pago direitos e impostos nacionais cobrados nos termos do presente código, pode obter o respectivo reembolso, salvo no caso de os direitos e impostos terem sido repercutidos sobre o adquirente».
- 5 O órgão jurisdicional de reenvio refere que «está assente que o *octroi de mer* em litígio foi repercutido sobre os adquirentes» pelas sociedades demandantes.
- 6 Acrescenta que «a legislação interna francesa obriga o contribuinte a incorporar o imposto em litígio no preço de aquisição dos produtos necessários à sua actividade, e, por isso, no preço de custo da mercadoria vendida, para efeitos de cálculo do lucro tributável; ou seja, esta legislação prevê a cobrança do imposto a montante sem dedução possível a jusante na ausência de facturação distinta, nos termos em que existe em matéria de IVA, e impõe a repercussão em que a administração fiscal se baseia para contestar a restituição».

- 7 A este respeito, na audiência no Tribunal de Justiça, as partes referiram-se, designadamente, à proibição de revenda com prejuízo prevista no artigo 1.º da lei francesa de 2 de Julho de 1963, com a redacção que lhe foi dada pelo artigo 32.º do despacho de 1 de Dezembro de 1986, nos termos do qual:

«Será punido com multa de 5 000 a 100 000 francos o comerciante que revender um produto a preço inferior ao seu preço de aquisição efectivo. Presume-se que o preço de aquisição efectivo é o preço constante da factura de compra, acrescido do imposto sobre o volume de negócios, dos impostos específicos relativos à revenda e, se for caso disso, do preço do transporte.»

- 8 Considerando que a legislação francesa «criou condições para a repercussão — e, por isso, para a não restituição —», o tribunal d'instance de Paris suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O facto de um Estado-Membro se opor à restituição de um imposto cobrado em violação do direito comunitário, com fundamento na repercussão desse imposto sobre o comprador, torna ou não praticamente impossível ou excessivamente difícil a obtenção do reembolso, quando a empresa está obrigada, pela legislação desse Estado-Membro, a incorporar esse imposto no preço de custo da mercadoria vendida?»

- 9 A título liminar, há que esclarecer, em primeiro lugar, que a questão prejudicial submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio não diz respeito à restituição do *octroi de mer* cobrado sobre produtos provenientes de países terceiros, relativamente ao qual o Tribunal de Justiça deu uma interpretação no acórdão de 7 de Novembro de 1996, Cadi Surgelés e o. (C-126/94, Colect., p. I-5647).

- 10 Em segundo lugar, deve salientar-se que a Comateb e o. invocam o Regulamento (CEE) n.º 1430/79 do Conselho, de 2 de Julho de 1979, relativo ao reembolso ou à dispensa do pagamento dos direitos de importação ou de exportação (JO L 175, p. 1; EE 02 F6 p. 36).
- 11 Como o Tribunal de Justiça já observou no acórdão de 9 de Novembro de 1983, *San Giorgio* (199/82, Recueil, p. 3595, n.º 20), este regulamento, nos termos do seu artigo 1.º, n.º 2, só é aplicável aos direitos, impostos, direitos niveladores e imposições previstos por diversas regulamentações comunitárias e cobrados pelos Estados-Membros por conta da Comunidade.
- 12 Este regulamento não é, por isso, aplicável aos direitos, impostos e taxas nacionais, mesmo que cobrados em violação do direito comunitário.
- 13 Com a questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, no essencial, saber se um Estado-Membro pode opor-se à restituição de um imposto indevido invocando a respectiva repercussão sobre o comprador, apesar de a própria legislação desse Estado impor essa repercussão.
- 14 Todas as partes se referem à jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à repetição do indevido contida, designadamente, nos acórdãos de 27 de Fevereiro de 1980, *Just* (68/79, Recueil, p. 501), de 27 de Março de 1980, *Denkavit* (61/79, Recueil, p. 1205), *San Giorgio*, já referido, e de 25 de Fevereiro de 1988, *Bianco e Girard* (331/85, 376/85 e 378/85, Colect., p. 1099).
- 15 No entendimento dos Governos francês e espanhol, resulta da mesma jurisprudência que as disposições que excluem o reembolso de impostos, direitos e taxas cobrados em violação do direito comunitário não podem ser consideradas contrárias ao mesmo direito, se se demonstrar que a pessoa obrigada ao pagamento dos referidos direitos os repercutiu efectivamente sobre outras pessoas.

- 16 A Comateb e o. entendem que esta jurisprudência não é aplicável quando a legislação de um Estado-Membro contém disposições que obrigam o operador a incorporar o imposto no preço de custo da mercadoria. Efectivamente, embora não façam recair sobre o contribuinte o ónus da prova da não repercussão do imposto sobre o comprador, essas disposições tornam na prática impossível a restituição de impostos cobrados em violação do direito comunitário.
- 17 O Governo francês e a Comissão respondem que o dever legal de incorporar o imposto no preço de custo não constitui para o operador uma obrigação de o repercutir sobre o comprador. Efectivamente, o operador pode sempre tomar a decisão comercial de absorver total ou parcialmente o referido imposto e, por isso, anular o seu efeito sobre o preço de venda.
- 18 Uma obrigação legal de incorporar o imposto no preço de custo não tem, por isso, no critério do Governo francês e da Comissão, qualquer relevância para efeitos da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à repetição do indevido. Consequentemente, há que determinar, em cada caso, se houve ou não repercussão efectiva do imposto em litígio.
- 19 Dado que a hipótese em que se baseia a questão prejudicial é contestada desta forma, para que seja dada uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio, há que esclarecer o alcance da jurisprudência relativa à repetição de impostos cobrados em violação do direito comunitário.
- 20 Deve, desde logo, recordar-se que o direito de obter o reembolso de impostos cobrados por um Estado-Membro em violação das normas do direito comunitário é a consequência e o complemento dos direitos conferidos aos particulares pelas disposições comunitárias que proíbem os referidos impostos (acórdão San Giorgio, já referido, n.º 12). O Estado-Membro é, assim, em princípio, obrigado a restituir os impostos cobrados em violação do direito comunitário.

- 21 Há, contudo, uma excepção a este princípio. Como o Tribunal de Justiça esclareceu nos acórdãos *Just, Denkavit e San Giorgio*, já referidos, a protecção dos direitos garantidos nesta matéria pela ordem jurídica comunitária não impõe a restituição de impostos, direitos e taxas cobrados em violação do direito comunitário quando se prove que o sujeito passivo responsável pelo pagamento desses direitos os repercutiu efectivamente sobre outras pessoas (v., designadamente, acórdão *San Giorgio*, n.º 13).
- 22 Efectivamente, nessas condições, não é o operador quem suporta o encargo do imposto indevidamente cobrado, mas sim o comprador sobre quem foi repercutido o encargo. Assim, restituir ao operador o montante do imposto que o mesmo já cobrou ao comprador equivaleria para aquele a um dobro pagamento susceptível de ser qualificado como enriquecimento sem causa, sem que, porém, sejam remediadas as consequências da ilegalidade do imposto para o comprador.
- 23 Compete, por isso, aos órgãos jurisdicionais nacionais apreciar, à luz das circunstâncias de cada caso concreto, se o encargo do imposto foi transferido no todo ou em parte pelo operador para outras pessoas e, se for esse o caso, o reembolso ao operador constitui enriquecimento em causa.
- 24 A este respeito, deve salientar-se, em primeiro lugar, que, se o comprador final puder obter o reembolso, por parte do operador, do montante do imposto que sobre si se repercutiu, esse operador deverá, por sua vez, poder obter o respectivo reembolso das autoridades nacionais. Em contrapartida, se o comprador final puder obter, directamente das autoridades nacionais, a restituição do montante do imposto indevido cujo encargo suportou, a questão do reembolso do operador não se coloca como tal.
- 25 Em segundo lugar, deve recordar-se que, no acórdão *Bianco e Girard*, já referido, n.º 17, o Tribunal de Justiça entendeu que, mesmo que as imposições indirectas sejam concebidas na legislação interna para serem repercutidas sobre o consumidor final e, habitualmente no domínio do comércio, tais imposições indirectas sejam parcial ou totalmente repercutidas, não é possível afirmar de modo geral que a

imposição é de facto sempre repercutida. Na verdade, a repercussão efectiva, parcial ou total, depende de vários factores que acompanham cada transacção comercial e a diferenciam de outras situações em contextos diversos. Em consequência, o problema da existência ou não de repercussão de cada imposição indirecta constitui questão de facto da competência do juiz nacional, que goza de liberdade na apreciação das provas. Não é no entanto de admitir que, no caso das imposições indirectas, exista uma presunção de repercussão, cabendo ao contribuinte fazer a prova do contrário.

26 O mesmo sucede quando o contribuinte é obrigado, pela legislação aplicável, a incorporar a imposição no preço de custo do produto em causa. A existência dessa obrigação legal não permite presumir que a totalidade do encargo tenha sido repercutida, mesmo no caso de a violação dessa obrigação implicar uma penalidade.

27 Assim, um Estado-Membro só poderá opor-se à restituição ao operador de um imposto cobrado em violação do direito comunitário se se provar que o imposto foi na íntegra suportado por pessoa diferente do operador e que o reembolso deste último implica, para o mesmo, enriquecimento sem causa.

28 Daqui resulta que, se apenas uma parte do imposto foi repercutida, as autoridades nacionais devem restituir ao operador o montante não repercutido.

29 Deve, porém, salientar-se que, mesmo na hipótese de se provar que o imposto foi repercutido, no todo ou em parte, sobre o comprador, a restituição ao operador do montante dessa forma repercutido não implica necessariamente enriquecimento sem causa por parte deste.

- 30 Efectivamente, no acórdão Just, já referido, n.º 26, o Tribunal de Justiça salientou que é conforme aos princípios do direito comunitário que os órgãos jurisdicionais a quem sejam submetidos pedidos de restituição tomem em consideração o prejuízo que um importador possa ter sofrido pelo facto de as medidas fiscais discriminatórias ou protectoras terem tido por efeito restringir o volume das importações provenientes de outros Estados-Membros.
- 31 Como o advogado geral referiu no n.º 23 das suas conclusões, o operador pode ter sofrido um prejuízo pela própria circunstância de ter repercutido a jusante o imposto cobrado pela administração em violação do direito comunitário, por o acréscimo de preço do produto provocado pela repercussão do imposto ter implicado uma diminuição do volume de vendas. Assim, devido à cobrança do *octroi de mer*, o preço dos produtos provenientes de outras partes da Comunidade pode ser consideravelmente mais elevado que o dos produtos locais dele isentos, pelo que os importadores sofrem um prejuízo, não obstante a eventual repercussão do imposto.
- 32 Nestas condições, o operador pode legitimamente afirmar que, apesar da repercussão do imposto sobre o comprador, a inclusão do imposto no preço de custo, ao provocar o acréscimo do preço dos produtos e a diminuição do volume de vendas, implicou um prejuízo que, no todo ou em parte, exclui o enriquecimento sem causa que, de outra forma, decorreria da restituição.
- 33 Daqui decorre que, se as normas do direito interno permitem que o operador, no âmbito do litígio no processo principal, invoque um prejuízo desse tipo, compete ao órgão jurisdicional nacional daí extrair as consequências.

- 34 Por outro lado, os operadores não podem ser impedidos de requerer nos órgãos jurisdicionais competentes, de acordo com as vias processuais adequadas do direito nacional e nas condições previstas no acórdão de 5 de Março de 1996, Brasserie du pêcheur e Factortame (C-46/93 e C-48/93, Colect., p. I-1029), a reparação pelos prejuízos sofridos devido à cobrança do imposto indevido, e isto independentemente da questão da repercussão do mesmo imposto.
- 35 Assim, deve responder-se ao órgão jurisdicional de reenvio que:
- um Estado-Membro só pode opor-se à restituição ao operador de um imposto cobrado em violação do direito comunitário se se provar que o imposto foi na totalidade suportado por outra pessoa e que a restituição ao referido operador implica para o mesmo um enriquecimento sem causa. Compete aos órgãos jurisdicionais nacionais apreciar, à luz das circunstâncias de cada caso concreto, se estão preenchidas essas condições. Se apenas uma parte do imposto foi repercutida, as autoridades nacionais devem reembolsar ao operador o montante não repercutido;
 - a existência de uma eventual obrigação legal de incorporar o imposto no preço de custo não permite presumir que o imposto tenha sido repercutido na totalidade, mesmo no caso de a violação dessa obrigação implicar uma penalidade;
 - se, apesar da repercussão do imposto sobre o comprador, as normas do direito interno permitirem ao operador invocar o prejuízo provocado pela cobrança do imposto ilegal, de modo a excluir, no todo ou em parte, o enriquecimento sem causa, compete ao órgão jurisdicional nacional daí extrair as consequências.

Quanto às despesas

- 36 As despesas efectuadas pelos Governos francês e espanhol e pela Comissão das Comunidades Europeias, 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,

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo tribunal d'instance de Paris, por decisões de 20 de Dezembro de 1994, declara:

- 1) Um Estado-Membro só pode opor-se à restituição ao operador de um imposto cobrado em violação do direito comunitário se se provar que o imposto foi na totalidade suportado por outra pessoa e que a restituição ao referido operador implica para o mesmo um enriquecimento sem causa. Compete aos órgãos jurisdicionais nacionais apreciar, à luz das circunstâncias de cada caso concreto, se estão preenchidas essas condições. Se apenas parte do imposto foi repercutida, as autoridades nacionais devem reembolsar ao operador o montante não repercutido.

- 2) A existência de uma eventual obrigação legal de incorporar o imposto no preço de custo não permite presumir que o imposto tenha sido repercutido na totalidade, mesmo no caso de a violação dessa obrigação implicar uma penalidade.
- 3) Se, apesar da repercussão do imposto sobre o comprador, as normas do direito interno permitirem ao operador invocar o prejuízo provocado pela cobrança do imposto ilegal, de modo a excluir, no todo ou em parte, o enriquecimento sem causa, compete ao órgão jurisdicional nacional daí extrair as consequências.

Rodríguez Iglesias

Mancini

Moitinho de Almeida

Murray

Kapteyn

Edward

Puissochet

Jann

Ragnemalm

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 14 de Janeiro 1997.

O secretário

O presidente

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias