

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

2 de Outubro de 2003 *

No processo C-147/01,

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

Weber's Wine World Handels-GmbH,

Ernestine Rathgeber,

Karl Schlosser,

Beta-Leasing GmbH

e

Abgabenberufungskommission Wien,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 5.º do Tratado CE (actual artigo 10.º CE) e do n.º 3 da parte decisória do acórdão do Tribunal de Justiça de 9 de Março de 2000, EKW e Wein & Co (C-437/97, Colect., p. I-1157),

* Língua do processo: alemão.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: M. Wathelet (relator), presidente de secção, C. W. A. Timmermans, A. La Pergola, P. Jann e S. von Bahr, juízes,

advogado-geral: F. G. Jacobs,
secretário: M.-F. Contet, administradora principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação de K. Schlosser, por T. Jordis, Rechtsanwalt,
- em representação de Beta-Leasing, por W. Arnold, Rechtsanwalt,
- em representação da Abgabenberufungskommission Wien, por K. Pauer, na qualidade de agente,
- em representação do Governo austríaco, por H. Dossi, na qualidade de agente,
- em representação do Governo italiano, por I. M. Braguglia, na qualidade de agente, assistido por G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e V. Kreuschitz, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações de E. Rathgeber, representada por W. Ilgenfritz, Prozeß-bevollmächtigter, de K. Schlosser, representado por T. Jordis e G. Stefan, Rechtsanwalt, de Beta-Leasing GmbH, representada por W. Arnold, da Abgabenberufungskommission Wien, representada por L. Pramer, Rechtsanwalt, do Governo austríaco, representado por H. Dossi, e da Comissão, representada por E. Traversa e V. Kreuschitz, na audiência de 12 de Dezembro de 2002,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 20 de Março de 2003,

profere o presente

Acórdão

- 1 Por despacho de 23 de Março de 2001, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 2 de Abril seguinte, o Verwaltungsgerichtshof colocou, nos termos do artigo 234.º CE, uma questão prejudicial sobre a interpretação do artigo 5.º do Tratado CE (actual artigo 10.º CE) e do n.º 3 da parte decisória do acórdão do Tribunal de Justiça de 9 de Março de 2000, EKW e Wein & Co (C-437/97, Colect., p. I-1157; a seguir «acórdão EKW»).
- 2 Esta questão foi suscitada no quadro de um litígio que opõe a Weber's Wine World Handels-GmbH, E. Rathgeber, K. Schlosser e a Beta-Leasing GmbH (a seguir «recorrentes no processo principal») à Abgabenberufungskommission Wien [comissão de recurso em matéria tributária da cidade de Viena (Áustria), a seguir «administração tributária»], a propósito do carácter retroactivo do § 185 do Wiener Abgabenordnung (código dos impostos de Viena, a seguir «WAO»),

que sujeita o pedido de reembolso do imposto sobre as bebidas alcoólicas, declarado incompatível com o direito comunitário pelo acórdão EKW, à condição de este imposto não ter sido repercutido em terceiros.

Enquadramento jurídico

Regulamentação comunitária

3 Nos termos do artigo 5.º do Tratado:

«Os Estados-Membros tomarão todas as medidas gerais ou especiais capazes de assegurar o cumprimento das obrigações decorrentes do presente Tratado ou resultantes de actos das instituições da Comunidade. Os Estados-Membros facilitarão à Comunidade o cumprimento da sua missão.

Os Estados-Membros abster-se-ão de tomar quaisquer medidas susceptíveis de pôr em perigo a realização dos objectivos do presente Tratado.»

4 O n.º 3 da parte decisória do acórdão EKW tem a seguinte redacção:

«As disposições do artigo 3.º, n.º 2, da Directiva 92/12/[CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos

controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (JO L 76, p. 1)] não podem ser invocadas em apoio de pedidos relativos a uma imposição como o imposto sobre as bebidas alcoólicas, que foi paga ou se tornou exigível antes da data do presente acórdão, excepto pelos recorrentes que, antes desta data, interpuseram um recurso judicial ou apresentaram uma reclamação equivalente.»

Legislação nacional

5 O § 162 do WAO dispõe:

«1) Os créditos fiscais do sujeito passivo deverão ser utilizados para reembolsar as dívidas exigíveis.

2) Os créditos fiscais que não tenham de ser utilizados nos termos do n.º 1 deverão ser reembolsados em conformidade com o disposto no § 185.»

6 As disposições em vigor até 2 de Março de 2000 permitiam ao sujeito passivo, em aplicação do § 185, n.º 1, do WAO, requerer o reembolso dos créditos fiscais não afectos ao reembolso de dívidas exigíveis. O reembolso destes créditos fiscais não estava subordinado a qualquer condição prévia.

7 O artigo I da lei publicada em 2 de Março de 2000 (LGBl. für Wien n.º 9/2000, a seguir «lei de alteração») alterou o WAO, nomeadamente aditando os n.ºs 3 e 4

do § 185. Além disso, o artigo II da lei de alteração dispunha que o artigo I se aplicava mesmo às obrigações fiscais constituídas antes da publicação da referida lei.

- 8 Uma nova lei de alteração, com data de 20 de Fevereiro de 2001 (LGBI. für Wien n.º 7/2001), completou igualmente o § 185, n.º 3, primeiro parágrafo, do WAO.
- 9 O § 185 do WAO, na versão resultante das duas leis de alteração acima referidas, dispõe:

«1) O sujeito passivo poderá requerer o reembolso de créditos fiscais (§ 162, n.º 2). Este reembolso poderá também ser feito oficiosamente.

2) Do montante do reembolso poderá ser deduzida a importância das dívidas fiscais líquidas que o sujeito passivo deva pagar num prazo não superior a três meses após a apresentação do pedido de reembolso.

3) O sujeito passivo não terá direito ao reembolso no caso de a imposição ser economicamente suportada por um terceiro distinto do sujeito passivo; nesse caso, a redução da dívida fiscal através de auto-liquidação ou decisão de liquidação não dará lugar a um crédito fiscal. Na medida em que uma imposição assim repercutida não tenha ainda sido paga, a autoridade fiscal deverá exigí-la em liquidação separada.

4) O n.º 3 não se aplica aos sujeitos passivos que possam invocar o 'Anlaßfallwirkung' a respeito de uma disposição fiscal declarada ilegal pelo Verfassungsgerichtshof».

- 10 No direito austríaco, o «Anlaßfallwirkung» é aplicável, nomeadamente, na sequência de um acórdão do Verfassungsgerichtshof que declare a inconstitucionalidade de uma lei. Com efeito, a declaração de inconstitucionalidade não produz efeitos retroactivos, continuando a lei em causa a aplicar-se aos factos verificados antes da declaração de inconstitucionalidade, a menos que o Verfassungsgerichtshof decida de outra forma. Todavia, a lei em questão já não deve ser aplicada no processo que deu origem à fiscalização da constitucionalidade nem nos processos que se encontrem pendentes no Verfassungsgerichtshof no momento em que se inicia a deliberação no «referido processo».

Matéria de facto

Circunstâncias que rodearam a adopção da lei de alteração

- 11 Em 1997, o Verwaltungsgerichtshof, chamado a pronunciar-se sobre um litígio que opunha a administração tributária a vários sujeitos passivos a propósito da compatibilidade do imposto sobre as bebidas com o direito comunitário — mais concretamente, com as disposições relativas ao imposto sobre o valor acrescentado, aos impostos especiais de consumo e aos auxílios de Estado —, submeteu ao Tribunal de Justiça diversas questões prejudiciais, a que este respondeu no acórdão EKW.

- 12 Nas conclusões que apresentou em 1 de Julho de 1999, no processo que culminou no acórdão EKW, o advogado-geralA. Saggio propunha ao Tribunal de Justiça que declarasse que tanto a Directiva 92/12 como a regulamentação comunitária relativa aos auxílios de Estado se opunham à manutenção do imposto sobre as bebidas.
- 13 Além disso, ao examinar o pedido do Governo austríaco de limitação no tempo dos efeitos do acórdão a proferir, na hipótese de o imposto sobre as bebidas vir a ser declarado incompatível com o direito comunitário, concluiu pela improcedência do mesmo, por considerar que não se encontravam reunidas, nesse caso, quaisquer circunstâncias que o justificassem.
- 14 A apresentação destas conclusões suscitou uma viva inquietude junto das autoridades locais austríacas, que receavam ser obrigadas a devolver montantes muito avultados.
- 15 Segundo o despacho de reenvio, todos os *Länder* austríacos alteraram a sua legislação fiscal, na sequência da apresentação das conclusões do advogado-geralA. Saggio, por forma a que um imposto ilegalmente cobrado não tivesse de ser reembolsado nem compensado no caso de ter sido repercutido em terceiros. Todas estas alterações foram introduzidas após a apresentação das referidas conclusões, mas, excepto num caso, antes da leitura do acórdão EKW, embora a data desta já tivesse sido anunciada.
- 16 No *Land* de Viena, a lei de alteração entrou em vigor em 2 de Março de 2000, ou seja, uma semana antes da prolação do acórdão EKW.

- 17 No n.º 2 da parte decisória do acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 3.º, n.º 3, da Directiva 92/12 não se opõe à manutenção de um imposto sobre as bebidas não alcoólicas e gelados.
- 18 Em contrapartida, no mesmo número da parte decisória, o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 3.º, n.º 2, da Directiva 92/12 se opõe à manutenção do referido imposto em causa relativamente às bebidas alcoólicas.
- 19 Não obstante, ao responder ao Governo federal austríaco, que sustentara que um acórdão que impusesse o reembolso do imposto sobre as bebidas teria graves consequências financeiras e que, de qualquer modo, os sujeitos passivos haviam repercutido o imposto nos consumidores, incorporando-o no preço das bebidas, o Tribunal de Justiça, no n.º 59 do acórdão EKW, reconheceu que «razões imperiosas de segurança jurídica [se] opõem [...] a que se ponham em causa relações jurídicas que esgotaram os seus efeitos no passado, quando tal questionamento desorganizaria retroactivamente o sistema de financiamento dos municípios austríacos».
- 20 Consequentemente, no n.º 3 da parte decisória do acórdão EKW, o Tribunal de Justiça limitou os efeitos deste acórdão no tempo, excluindo qualquer possibilidade de reembolso dos impostos pagos e não impugnados antes da data do acórdão.

Litígio no processo principal

- 21 A Weber's Wine World Handels-GmbH é negociante de vinhos, enquanto os outros recorrentes no processo principal exploram cada um um restaurante.

- 22 Assim, por força do WAO, estavam sujeitos ao imposto sobre as bebidas. Sendo este um imposto auto-liquidado, é o próprio sujeito passivo que calcula e paga, o mais tardar no dia quinze de cada mês, o imposto devido correspondente ao mês anterior, sem aviso prévio de liquidação da administração tributária. Em seguida, cada sujeito passivo envia, o mais tardar a 15 de Fevereiro de cada ano, uma declaração de imposto relativa à dívida fiscal do ano anterior.
- 23 Foram os próprios recorrentes no processo principal que calcularam e pagaram o imposto sobre as bebidas alcoólicas e não alcoólicas. Contudo, mais tarde, retractaram-se das suas declarações fiscais, invocando a ilegalidade desse imposto face ao direito comunitário, e pediram o reembolso do mesmo.
- 24 Em 1998, os recorrentes no processo principal apresentaram à Abgabenbehörde erster Instanz (autoridade competente em primeira instância para a cobrança dos impostos) pedidos de reembolso do imposto sobre as bebidas relativo a certos períodos compreendidos entre 1995 e 1998, alegando que era contrário à Directiva 92/12 e que tinha sido indevidamente cobrado.
- 25 A Abgabenbehörde erster Instanz declarou que os recorrentes no processo principal eram devedores do imposto quer em relação às bebidas alcoólicas quer no que diz respeito às bebidas não alcoólicas e indeferiu os pedidos de reembolso que lhe haviam sido submetidos, por entender que as quantias já pagas pelos sujeitos passivos correspondiam ao montante tributável.
- 26 Os recorrentes no processo principal recorreram destas decisões para a administração tributária, que, por decisões de 6 de Setembro de 2000, modificou o montante do imposto sobre as bebidas alcoólicas fixado em primeira instância, com o fundamento de que só a venda de bebidas não alcoólicas devia ser tributada, em conformidade com o acórdão EKW.

- 27 Contudo, a administração tributária indeferiu os pedidos de reembolso dos impostos já pagos, considerando que a instrução revelara que os mesmos haviam sido definitivamente repercutidos pelos sujeitos passivos no consumidor final.
- 28 Os recorrentes no processo principal interpuseram recurso no Verwaltungsgerichtshof das decisões de 6 de Setembro de 2000, na parte em que estas indeferiam os pedidos de reembolso do imposto sobre as bebidas alcoólicas relativo ao período compreendido entre 1995 e 1998.
- 29 Todos os recorrentes no processo principal consideram que foi violado o seu direito ao reembolso do imposto sobre as bebidas alcoólicas cobrado em violação do direito comunitário. Em particular, alegam que a nova lei de alteração, adoptada em 20 de Fevereiro de 2001, ou seja, após a prolação do acórdão EKW, infringe o dever de lealdade previsto no artigo 5.º do Tratado e que a natureza retroactiva do § 185, n.º 3, do WAO constitui uma violação do princípio da protecção da confiança legítima. Além disso, todos afirmam que não repercutiram o imposto no consumidor.
- 30 A administração tributária sempre defendeu uma posição contrária à dos recorrentes no processo principal.

Despacho de reenvio e questão prejudicial

- 31 O Verwaltungsgerichtshof considera que o acórdão EKW impõe à República da Áustria a obrigação, resultante do dever de lealdade previsto no artigo 5.º do Tratado, de devolver o imposto sobre as bebidas alcoólicas cobrado ilegalmente aos sujeitos passivos que tenham interposto um recurso judicial ou apresentado uma reclamação equivalente antes da data da leitura do referido acórdão.

- 32 Entende, porém, que a sujeição do reembolso do referido imposto à inexistência de repercussão do mesmo em terceiros não é contrária ao direito comunitário.
- 33 Em contrapartida, o órgão jurisdicional de reenvio duvida da compatibilidade da retroactividade conferida ao § 185, n.º 3, do WAO com o direito comunitário, na medida em que, nos termos do n.º 3 da parte decisória do acórdão EKW, todo o sujeito passivo que tenha apresentado uma reclamação relativa ao imposto sobre as bebidas alcoólicas antes de 9 de Março de 2000 deve ver o seu pedido deferido, ao passo que, por força da lei de alteração, pode objectar-se que o referido imposto foi economicamente suportado por terceiros.
- 34 Nestas circunstâncias, o Verwaltungsgerichtshof decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 10.º CE (antigo artigo 5.º do Tratado CE) e o n.º 3 da parte decisória do acórdão EKW, segundo o qual as disposições do artigo 3.º, n.º 2, da Directiva 92/12/CEE não podem ser invocadas em apoio de pedidos relativos a uma imposição como o imposto sobre as bebidas alcoólicas que foi pago ou se tornou exigível antes da data do referido acórdão, excepto pelos recorrentes que, antes dessa data, tenham interposto um recurso judicial ou apresentado uma reclamação equivalente, opõem-se à aplicação do disposto no § 185, n.º 3, do Wiener Abgabenordnung (WAO), introduzido pela lei de alteração do WAO de 2 de Março de 2000 (LGBI. n.º 9/2000) e igualmente aplicável às obrigações fiscais constituídas antes da publicação da referida lei de alteração, segundo o qual não existe direito ao reembolso de uma imposição no caso de esta ter sido suportada por um terceiro distinto do sujeito passivo?»

Quanto à questão prejudicial

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

- 35 Os recorrentes no processo principal recordam, a título preliminar, a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à obrigação que impende sobre os Estados-Membros de reembolsarem os impostos cobrados em violação do direito comunitário.
- 36 Assim, quando o Tribunal de Justiça declara que o direito comunitário se opõe à manutenção de um imposto nacional, daí resulta, segundo jurisprudência assente, a obrigação de o Estado-Membro em causa, nos termos do artigo 5.º do Tratado, reembolsar ao particular o imposto indevidamente cobrado.
- 37 Não obstante, na ausência de regulamentação comunitária em matéria de repetição de impostos nacionais indevidamente cobrados, cabe à ordem jurídica interna dos Estados-Membros designar os órgãos jurisdicionais competentes e regular as modalidades processuais dos recursos judiciais destinados a assegurar a protecção dos direitos de que os cidadãos gozam com base no direito comunitário.
- 38 Por razões de segurança jurídica, os Estados-Membros estão, em princípio, autorizados a limitar, a nível nacional, o reembolso de impostos indevidamente cobrados. Contudo, estas limitações devem respeitar o princípio da equivalência, nos termos do qual as disposições nacionais devem aplicar-se de maneira idêntica às situações puramente nacionais e às situações reguladas pelo direito comunitário, e o princípio da eficácia, que impõe que o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária não se torne praticamente impossível ou excessivamente difícil.

- 39 Por outro lado, os recorrentes no processo principal reconhecem que um Estado-Membro pode recusar reembolsar impostos que tenham sido cobrados em violação do direito comunitário, na medida em que os mesmos tenham sido repercutidos noutras pessoas pelo sujeito passivo e daí resulte um enriquecimento sem causa deste último, o que cabe à autoridade nacional provar.
- 40 Os recorrentes no processo principal alegam, no entanto, que o Tribunal de Justiça declarou, em vários acórdãos, que o direito comunitário se opõe a que um legislador nacional adopte, na sequência de um acórdão do Tribunal de Justiça, normas processuais que reduzam especificamente as possibilidades de o sujeito passivo obter a repetição dos impostos indevidamente cobrados. Tais normas constituiriam uma violação da proibição, resultante do artigo 5.º do Tratado, de pôr em causa o direito comunitário (acórdãos de 9 de Novembro de 1983, San Giorgio, 199/82, Recueil, p. 3595, n.º 14; de 29 de Junho de 1988, Deville, 240/87, Colect., p. 3513, n.º 13; de 17 de Novembro de 1998, Aprile, C-228/96, Colect., p. I-7141, n.º 16; e de 9 de Fevereiro de 1999, Dilexport, C-343/96, Colect., p. I-579, n.º 39).
- 41 Segundo os recorrentes no processo principal, o § 185, n.º 3, do WAO, em conjugação com o artigo II da lei de alteração, não preenche as exigências enunciadas pelo Tribunal de Justiça na sua jurisprudência relativa à repetição do indevido.
- 42 Com efeito, a condição de não repercussão do imposto, prevista no § 185, n.º 3, do WAO, viola tanto os princípios da equivalência e da eficácia quanto a proibição de pôr em causa o direito comunitário que resulta do artigo 5.º do Tratado.
- 43 Em primeiro lugar, esta condição é contrária à obrigação de cooperação que decorre do artigo 5.º do Tratado, pois, embora seja formulada em termos gerais, visa na prática apenas um pequeno número de impostos indirectos que, ao abrigo da repartição interna de competências, são cobrados pelos *Länder* e pelas autarquias, ou seja, diz essencialmente respeito ao imposto sobre as bebidas alcoólicas declarado contrário ao direito comunitário.

- 44 Depois, o efeito retroactivo conferido pelo artigo II da lei de alteração à condição de não repercussão prevista no § 185, n.º 3, do WAO é contrário ao princípio da eficácia, pois é difícil provar *a posteriori* que o imposto sobre as bebidas alcoólicas não foi repercutido no consumidor final.
- 45 Por último, conforme a Beta-Leasing GmbH sustentou na audiência, o direito austríaco é igualmente contrário ao princípio da equivalência, na medida em que o WAO prevê, no seu § 185, n.º 4, a inaplicabilidade do n.º 3 dessa mesma disposição aos casos em que pode invocar-se o «Anlaßfallwirkung» e a possibilidade de um contribuinte obter o reembolso do montante pago a título de imposto cobrado com base em disposições fiscais declaradas inconstitucionais pelo Verfassungsgerichtshof. Em contrapartida, não existe qualquer disposição equivalente para o reembolso de um imposto cobrado com fundamento em disposições nacionais declaradas contrárias ao direito comunitário por decisão do Tribunal de Justiça, apesar de este tipo de reembolso estar sujeito à inexistência de repercussão económica do imposto em terceiros, por força do § 185, n.º 3, do WAO. Consequentemente, existem na Áustria dois tipos de contribuintes: por um lado, aqueles que têm direito ao reembolso de um imposto indevidamente cobrado, quando preencham determinadas condições, entre as quais figura a inexistência de repercussão do imposto em terceiros, e, por outro, os que podem invocar um precedente constituído por uma declaração de inconstitucionalidade de uma disposição fiscal proferida pelo Verfassungsgerichtshof.
- 46 Os recorrentes no processo principal acrescentam que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, não é permitido fazer recair no sujeito passivo o ónus de provar que o imposto não foi repercutido no consumidor final.
- 47 Segundo os recorrentes, a obrigação de a autoridade competente actuar oficiosamente, prevista no direito austríaco, não liberta o requerente da obrigação de contribuir para o apuramento dos factos (acórdão do Verwaltungsgerichtshof de 21 de Outubro de 1987, 87/01/0137). Com efeito, embora o

processo administrativo austríaco não preveja expressamente uma obrigação formal de os sujeitos passivos cooperarem no âmbito da instrução, a verdade é que, no contexto da liberdade de apreciação dos elementos de prova que é conferida à administração tributária, esta tem a faculdade — caso o recorrente não coopere ou não coopere o suficiente na investigação — de extrair consequências desse comportamento, ainda que possam ser desfavoráveis ao recorrente.

- 48 Os recorrentes no processo principal recordam que, nas decisões de 6 de Setembro de 2000, a administração tributária deu como provada a repercussão do imposto sobre as bebidas alcoólicas nos consumidores finais, considerando que, «segundo o apuramento dos factos não contestados do órgão de revisão, o preço das bebidas alcoólicas integra igualmente o imposto sobre as bebidas, o que significa que o imposto sobre as bebidas foi economicamente repercutido no consumidor final».
- 49 Para os recorrentes no processo principal, o simples facto de os preços por eles praticados incluírem o imposto sobre as bebidas alcoólicas não permite, de modo algum, concluir que este imposto foi repercutido no consumidor final. Semelhante conclusão seria, na realidade, uma mera presunção, que na prática obrigaria o sujeito passivo a demonstrar a inexistência de repercussão.
- 50 No que diz respeito ao enriquecimento sem causa, os recorrentes no processo principal recordam que, segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, o direito de recusar o reembolso de um imposto cobrado em violação do direito comunitário não depende apenas da prova de que todo o encargo fiscal foi efectivamente suportado por uma pessoa diferente do sujeito passivo, mas está igualmente sujeito à condição de o reembolso do referido imposto provocar um enriquecimento sem causa do sujeito passivo.
- 51 No caso em apreço, os recorrentes no processo principal alegam que foram eles próprios que suportaram o imposto sobre as bebidas alcoólicas.

- 52 A este propósito, embora em princípio seja verdade que o imposto sobre as bebidas alcoólicas deve ser suportado pelo consumidor final, uma vez que a lei prevê essa repercussão, na prática, por razões ligadas à concorrência, raramente as empresas austríacas podem repercutir esse imposto no consumidor.
- 53 Na maioria dos casos, o imposto em causa reduz a margem de lucro da empresa tributada, acabando, de facto, por ser esta a suportá-lo. As estatísticas revelam que a República da Áustria é, na Europa, o Estado em que as bebidas alcoólicas são mais fortemente tributadas.
- 54 Os recorrentes no processo principal concluem que, para alcançar uma rentabilidade normal no mercado, o preço das bebidas na Áustria teria, pelo menos, de ser aumentado proporcionalmente ao imposto que onera as bebidas alcoólicas. Só as empresas com maior número de clientes podem impor tais preços. Pelo contrário, a maioria das empresas — entre as quais figuram as dos recorrentes no processo principal — não repercutem o referido imposto nos clientes finais.
- 55 Esta realidade está comprovada por estudos anuais encomendados pela Wirtschaftskammer Österreich (Câmara Económica da Áustria), intitulados «Betriebskennzahlen des Österreichischen Gastgewerbes» («dados relativos ao sector da restauração na Áustria»). A partir de 1994, quase todas as empresas austríacas de restauração sofreram prejuízos. A sua situação não cessou de se deteriorar. Desde então, as empresas encontram-se em situação de sobreendividamento sem saída, devido à pressão da concorrência e à necessidade de responder às exigências do mercado.
- 56 Os recorrentes no processo principal sublinham igualmente que o Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung (Instituto austríaco de Estudos Económicos) realizou em Novembro de 2000, a pedido do Ministério das Finanças austríaco,

um estudo macroeconómico relativo à repercussão dos custos do imposto sobre as bebidas no sector dos hotéis, cafés e restaurantes. De acordo com os recorrentes, este estudo não permitiu dar respostas de carácter geral à questão da repercussão do imposto sobre as bebidas no consumidor final neste sector. Com efeito, o estudo não responde concretamente à questão da repercussão deste imposto no consumidor final. Os autores do estudo observaram, nomeadamente, que a questão de saber se e em que medida um imposto foi efectivamente repercutido depende de vários factores, designadamente da elasticidade entre os preços e os bens e serviços, da evolução do nível dos preços e da procura efectiva, da estrutura do mercado e da intensidade da concorrência.

57 Consequentemente, os recorrentes no processo principal defendem que a questão da existência ou não de enriquecimento sem causa só pode ser respondida caso a caso, após uma investigação específica.

58 A Beta-Leasing GmbH sublinha igualmente que, na medida em que tenha efectivamente havido repercussão, foram os consumidores que suportaram o encargo do imposto sobre as bebidas alcoólicas. Ora, nem a ordem jurídica do *Land* de Viena nem a da República da Áustria oferecem, em geral, aos consumidores a possibilidade de invocarem, no quadro de um procedimento de tributação, a ilegalidade de um imposto assim repercutido.

59 Assim, se o reembolso do imposto sobre as bebidas alcoólicas fosse negado ao sujeito passivo, por ter sido repercutido nos consumidores finais, acabaria por ser a autarquia em questão a beneficiar de um enriquecimento sem causa. A argumentação das autarquias consiste, pois, em reivindicar um enriquecimento sem causa a favor dos credores do imposto (as próprias autarquias), sustentando que o devedor do imposto não deve beneficiar desse enriquecimento. A Beta-Leasing GmbH pergunta com que justificação deve o enriquecimento sem causa ser recusado ao devedor do imposto, quando é admitido relativamente ao credor desse mesmo imposto, sobretudo tendo em conta que foi este último que adoptou a disposição ilegal.

- 60 A administração tributária não partilha esta interpretação. Sustenta que a condição que o § 185, n.º 3, do WAO impõe ao reembolso de um imposto indevidamente cobrado visa impedir que as pessoas com direito a um reembolso nos termos do direito interno enriqueçam devido a circunstâncias específicas relacionadas com a técnica tributária relativa aos impostos indirectos da cidade de Viena. Trata-se, no caso em apreço, de impostos em que o devedor e o sujeito passivo são pessoas diferentes. O sujeito passivo é o empresário que fornece as prestações tributáveis, enquanto o montante dos impostos é, em geral, cobrado ao beneficiário das prestações. Segundo a administração tributária, o Tribunal de Justiça admitiu esta interpretação nos n.ºs 22 a 24 do acórdão de 14 de Janeiro de 1997, Comateb e o. (C-192/95 a C-218/95, Colect., p. I-165).
- 61 Daí resulta que o reembolso do montante repercutido deixa de se impor quando o sujeito passivo não estiver obrigado a devolver ao comprador as quantias correspondentes ao montante do imposto que nele repercutiu.
- 62 A administração tributária sustenta, a este propósito, que o ordenamento jurídico austríaco não prevê a possibilidade de o comprador pedir directamente às autoridades nacionais o reembolso dessas quantias. Acrescenta que, no caso do imposto sobre as bebidas alcoólicas, o reembolso aos consumidores dos montantes pagos está excluído, na prática, devido ao decurso do tempo, ao grande número de operações envolvidas, a dificuldades de prova e a outros elementos.
- 63 Por conseguinte, a administração tributária entende que o § 185, n.º 3, do WAO não viola o n.º 3 da parte decisória do acórdão EKW e que, pelo contrário, é conforme com a posição defendida pelo Tribunal de Justiça, pois prevê que não existe enriquecimento sem causa do empresário com base no reembolso do imposto que este pagou quando a relação jurídica entre, por um lado, o consumidor que suportou economicamente o imposto sobre as bebidas e, por outro, o empresário que o pagou, facto gerador do imposto, esgotou os seus efeitos no passado e o consumidor já não pode agir contra o empresário com vista a obter o reembolso do imposto que suportou.

- 64 A administração tributária acrescenta que uma análise comparativa entre a confiança, porventura juridicamente protegida, dos sujeitos passivos num reembolso incondicional do imposto sobre as bebidas alcoólicas e a confiança juridicamente protegida das autarquias na conformidade deste imposto com o direito comunitário também não permite concluir que o § 185, n.º 3, do WAO viola a obrigação de lealdade consagrada no artigo 5.º do Tratado.
- 65 Por último, a administração tributária considera que nem o direito comunitário nem os princípios do Estado de Direito e da protecção da confiança implicam o enriquecimento de um sujeito passivo através do reembolso de um imposto. Ora, caso este seja repercutido em terceiros, um reembolso provocaria necessariamente um enriquecimento sem causa do operador.
- 66 Os Governos austríaco e italiano desenvolvem uma tese semelhante à da administração tributária e defendem que o § 185 do WAO preenche as condições enunciadas pelo Tribunal de Justiça em matéria de repetição do indevido.
- 67 Antes de mais, esta disposição diz respeito não apenas aos direitos de reembolso baseados no direito comunitário, mas também aos fundados no direito interno, respeitando assim o princípio da equivalência.
- 68 Em seguida, estes Governos alegam que o § 185, n.º 3, do WAO não torna impossível nem excessivamente difícil, na prática, o exercício pelos recorrentes do direito ao reembolso com base no direito comunitário. Assim, o § 185 do WAO não inclui qualquer disposição específica sobre o ónus da prova nem sobre os meios de prova admissíveis. São, pois, aplicáveis as normas processuais gerais. Estas normas assentam no princípio da averiguação oficiosa.

- 69 O Governo austríaco sustenta que, por força deste princípio, o ónus da prova da repercussão do imposto e do enriquecimento sem causa recai na autoridade fiscal competente. Os sujeitos passivos estão apenas sujeitos a uma obrigação de cooperação no apuramento dos factos. Devem assim, a pedido da autoridade fiscal, explicitar e completar o conteúdo das suas declarações e provar a exactidão das mesmas, embora o WAO se contente com uma verosimilhança dos elementos de prova sempre que, atendendo às circunstâncias, não possa razoavelmente exigir-se que essa prova seja feita. Está, pois, excluída uma inversão do ónus da prova à custa do sujeito passivo.
- 70 Por outro lado, o WAO autoriza todos os meios de prova. Assim, os recorrentes podem, em princípio, invocar todos os argumentos de direito e de facto que permitam concluir que não houve repercussão do imposto ou que a inexistência de repercussão é verosímil. A este propósito, não se procedeu a qualquer inversão do ónus da prova nem a qualquer presunção geral.
- 71 O Governo austríaco acrescenta que o § 185, n.º 4, do WAO, que exclui a aplicação do n.º 3 desta disposição aos pedidos de reembolso de impostos declarados inconstitucionais pelo Verfassungsgerichtshof, não é de forma alguma contrário ao princípio da equivalência. Com efeito, por um lado, os acórdãos do Tribunal de Justiça não produzem, em absoluto, os mesmos efeitos que os acórdãos de inconstitucionalidade proferidos pelo Verfassungsgerichtshof, tendo os primeiros em geral eficácia retroactiva, enquanto os segundos apenas produzem efeitos para o futuro.
- 72 Por último, os casos em que um recorrente pode invocar o benefício do «Anlaßfallwirkung», e assim obter o reembolso de um imposto inconstitucional mesmo na hipótese de este ter sido repercutido em terceiros, são muito raros e puramente marginais. Por conseguinte, esta situação não pode comparar-se com as consequências que decorrem de um acórdão do Tribunal de Justiça que declare que o direito comunitário se opõe à manutenção de um imposto nacional.

- 73 Segundo a Comissão, se é certo que o reembolso de um imposto cobrado em violação do direito comunitário apenas pode ser exigido no âmbito das condições de fundo e de forma fixadas pelas diversas legislações nacionais sobre a matéria, não é menos verdade que essas condições não podem ser menos favoráveis do que as relativas a reclamações análogas de natureza interna nem podem tornar praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (acórdãos de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Colect., p. I-1883; de 15 de Setembro de 1998, Edis, C-231/96, Colect., p. I-4951, n.º 19 a 34; e Dilexport, já referido, n.º 25).
- 74 A Comissão sustenta, nomeadamente, que o n.º 11 do acórdão Deville, já referido, parece sujeitar a existência de um direito ao reembolso de um imposto contrário ao direito comunitário à condição de o contribuinte não ter possibilidade de repercutir esse imposto noutras entidades.
- 75 Segundo a Comissão, nada impede, no direito comunitário, que os órgãos jurisdicionais nacionais tenham em conta, em conformidade com o seu direito nacional, o facto de os impostos indevidamente cobrados terem podido ser integrados no preço das mercadorias e ser repercutidos nos compradores (acórdãos de 27 de Maio de 1981, Essevi e Salengo, 142/80 e 143/80, Recueil, p. 1413, n.º 35; de 25 de Fevereiro de 1988, Bianco e Girard, 331/85, 376/85 e 378/85, Colect., p. 1099; Dilexport, já referido, n.º 47; e de 28 de Novembro de 2000, Roquette Frères, C-88/99, Colect., p. I-10465, n.º 20).
- 76 A Comissão recorda, no entanto, que o direito comunitário se opõe a que um Estado-Membro submeta o reembolso de direitos aduaneiros e de imposições contrárias ao direito comunitário a uma condição, como a ausência de repercussão destes direitos ou imposições em terceiros, cabendo ao recorrente fazer a prova de que esta condição está preenchida (acórdão Dilexport, já referido, n.º 54).

- 77 Porém, a Comissão salienta que o Verwaltungsgerichtshof não examinou expressamente este ponto no enunciado das condições de fundo do pedido prejudicial. O Verwaltungsgerichtshof limitou-se a considerar que, tendo em conta as garantias processuais existentes, não é defensável que o § 185 do WAO torna o exercício do direito ao reembolso *a priori* excessivamente difícil ou mesmo impossível. A este propósito, a Comissão sublinha, todavia, que a referida disposição nacional não contém qualquer regra especial sobre o ónus da prova e que as normas processuais gerais aplicáveis se baseiam no princípio da averiguação oficiosa.
- 78 Na ausência de uma disposição expressa nos termos da qual o direito processual nacional faça recair na administração tributária o ónus da prova relativo à repercussão do imposto, a Comissão conclui que podem existir algumas lacunas neste domínio. Consequentemente, sugere ao Tribunal de Justiça que forneça esclarecimentos no acórdão que vier a proferir, remetendo para a sua jurisprudência pertinente sobre a matéria e, em particular, para o n.º 54 do acórdão Dilexport, já referido.
- 79 Por outro lado, a Comissão partilha o entendimento expresso pelo advogado-geralA. Saggio no processo que culminou no acórdão EKW, segundo o qual a administração tributária apenas pode indeferir os pedidos de reembolso de impostos indevidamente cobrados se provar que os revendedores enriqueceram efectivamente.
- 80 A Comissão considera, a este propósito, que não é possível afirmar com segurança que o preço do produto sem o imposto sobre as bebidas alcoólicas teria sido inferior ao preço do mesmo com imposto nem, por maioria de razão, que a diferença entre os dois preços corresponde sempre ao montante do imposto. Por outro lado, o enriquecimento do revendedor pode nem sempre corresponder exactamente ao montante do referido imposto, pois o aumento do preço resultante da necessidade de compensar o encargo mais elevado em que ele se traduz pode provocar uma diminuição do volume de vendas e dos lucros. Além disso, nalgumas regiões fronteiriças, o aumento dos preços resultante do imposto pode provocar uma diminuição do volume de vendas dos revendedores austríacos susceptível de afectar negativamente os lucros. Também neste caso, não é possível

afirmar que o enriquecimento resultante de um reembolso corresponde exactamente ao montante do imposto pago. Pelo contrário, a apreciação de um eventual enriquecimento deve ter em conta a diminuição dos lucros provocada pela existência do imposto.

- 81 Segundo a Comissão, estes aspectos deveriam ter sido ponderados nas decisões de 6 de Setembro de 2000 e não pode admitir-se um indeferimento automático dos pedidos de reembolso da totalidade do imposto pago. A Comissão observa que o despacho de reenvio não faz qualquer menção da existência de um tratamento diferenciado dos pedidos de reembolso nem de normas pertinentes em termos de procedimento e de método de cálculo.
- 82 Na audiência, a Comissão sustentou que o WAO não respeita o princípio da equivalência, na medida em que trata de modo diferente os pedidos de reembolso baseados no direito comunitário e os fundados num acórdão de inconstitucionalidade do Verfassungsgerichtshof, em detrimento dos primeiros.
- 83 Assim, os sujeitos passivos que podem invocar o «Anlaßfallwirkung» não estão sujeitos à condição de o imposto ter sido economicamente suportado por eles próprios para obterem o reembolso de um imposto cobrado em violação da Constituição austríaca. O § 185, n.º 4, do WAO afasta a aplicação do n.º 3 da mesma disposição nesta hipótese.
- 84 Em contrapartida, não se reconhece qualquer efeito análogo ao «Anlaßfallwirkung» aos acórdãos do Tribunal de Justiça que declarem que o direito comunitário se opõe à manutenção de um imposto nacional. Existe, pois, um tratamento discriminatório desfavorável aos particulares que, nos termos do direito comunitário, exerçam o seu direito ao reembolso de um imposto indevidamente cobrado.

- 85 A este propósito, a Comissão refuta o argumento do Governo austríaco segundo o qual os casos a que o «Anlaßfallwirkung» se aplica são marginais. Considera, pelo contrário, que este produz efeitos em numerosos casos práticos e que, de resto, a aplicação do «Anlaßfallwirkung» a um número limitado de casos não é suficiente para impedir a violação do princípio da equivalência.

Resposta do Tribunal de Justiça

Quanto ao artigo 10.º CE

- 86 O Tribunal de Justiça já declarou que, após um acórdão do Tribunal de Justiça do qual resulte que determinada legislação é incompatível com o Tratado, um legislador nacional não pode adoptar normas processuais que reduzam especificamente as possibilidades de exigir a repetição dos impostos indevidamente cobrados por força dessa legislação (v. acórdãos Deville, já referido, n.º 13; Dilexport, já referido, n.ºs 38 e 39; e de 11 de Julho de 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Colect., p. I-6325, n.º 36).
- 87 Depreende-se destes acórdãos que um Estado não pode adoptar disposições que sujeitem a restituição de uma imposição, que tenha sido 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 especificamente relacionadas com essa imposição e que sejam menos favoráveis do que as que seriam aplicadas, se estas não existissem, à restituição da imposição em causa (acórdão Edis, já referido, n.º 24).
- 88 Em relação ao imposto sobre as bebidas alcoólicas, há que recordar que o Tribunal de Justiça declarou, no n.º 50 do acórdão EKW, que o artigo 3.º, n.º 2, da Directiva 92/12 se opõe à manutenção deste imposto.

- 89 Cumpre igualmente recordar que o § 185 do WAO, na versão anterior à lei de alteração, não sujeitava os pedidos de reembolso de impostos ilegalmente cobrados a qualquer condição específica. Também ficou demonstrado que a introdução, no § 185 do WAO, de uma disposição que veio a ser o n.º 3 deste § foi precedida de numerosos debates no Parlamento do *Land* de Viena, no decurso dos quais se aludiu às conclusões apresentadas pelo advogado-geral A. Saggio no processo que viria a culminar no acórdão EKW, bem como às consequências desastrosas que teria para as finanças dos municípios austríacos um acórdão do Tribunal de Justiça que declarasse o imposto sobre as bebidas alcoólicas incompatível com o direito comunitário. Acresce que a alteração do WAO teve lugar uma semana antes da prolação do acórdão.
- 90 Resulta de todas estas circunstâncias que a inserção do n.º 3 no § 185 do WAO visava prevenir os efeitos do acórdão EKW, na hipótese de o imposto sobre as bebidas alcoólicas vir a ser declarado contrário ao direito comunitário e de o referido acórdão não limitar os seus efeitos no tempo.
- 91 Contudo, estas circunstâncias, por si só, não são suficientes para demonstrar que o § 185, n.º 3, do WAO tem em vista reduzir especificamente as possibilidades de exigir a repetição do imposto sobre as bebidas alcoólicas indevidamente cobrado. O Verwaltungsgerichtshof sublinha, no seu despacho de reenvio, que o WAO de modo algum se refere unicamente ao reembolso dos impostos cobrados ilegalmente à luz do direito comunitário. As partes no processo principal, os Governos austríaco e italiano e a Comissão sustentaram, a este propósito, teses opostas. Todavia, não compete ao Tribunal de Justiça resolver um litígio que se baseia exclusivamente na interpretação do direito nacional, cabendo esta missão aos órgãos jurisdicionais nacionais.
- 92 Deve pois concluir-se, neste ponto, que a adopção por um Estado-Membro de uma regulamentação que restringe, com efeito retroactivo, o direito à repetição do indevido, com o objectivo de prevenir os efeitos que poderão advir de um acórdão do Tribunal de Justiça que declare que o direito comunitário se opõe à manutenção de um imposto nacional, só é contrária a este direito, mais

concretamente ao artigo 10.º do Tratado, na medida em que vise especificamente esse imposto, o que cabe ao órgão jurisdicional nacional apurar. Assim, o facto de a referida medida ter um efeito retroactivo não é, em si, constitutivo de uma violação do direito comunitário, quando a medida não vise especificamente o imposto que era objecto de um acórdão do Tribunal de Justiça.

Sobre a relação entre a repercussão do imposto sobre as bebidas alcoólicas e o enriquecimento sem causa

- 93 O Tribunal de Justiça tem declarado reiteradamente que os particulares têm direito a obter o reembolso dos impostos cobrados por um Estado-Membro em violação das disposições comunitárias. Este direito é a consequência e o complemento dos direitos conferidos aos particulares pelas disposições comunitárias, tal como estas foram interpretadas pelo Tribunal de Justiça. O Estado-Membro em causa é, assim, em princípio, obrigado a restituir os impostos cobrados em violação do direito comunitário (v., nomeadamente, acórdãos Comateb e o., já referido, n.º 20; de 8 de Março de 2001, Metallgesellschaft e o., C-397/98 e C-410/98, Colect., p. I-1727, n.º 84; e Marks & Spencer, já referido, n.º 30).
- 94 Segundo esta jurisprudência, a referida obrigação de reembolso apenas conhece uma excepção. Um Estado-Membro só pode opor-se à restituição de um imposto indevidamente cobrado à luz do direito comunitário se as autoridades nacionais provarem que o imposto foi suportado na íntegra por pessoa diferente do sujeito passivo e que o reembolso do imposto implicaria um enriquecimento sem causa deste último. Daqui resulta que, se foi repercutida apenas uma parte do imposto, as autoridades nacionais são obrigadas a restituir o montante não repercutido (v. neste sentido, nomeadamente, acórdão Comateb e o., já referido, n.ºs 27 e 28).
- 95 Uma vez que esta excepção constitui uma restrição de um direito subjectivo resultante da ordem jurídica comunitária, há que interpretá-la em sentido restrito, atendendo nomeadamente ao facto de a repercussão de um imposto no

consumidor não neutralizar necessariamente os efeitos económicos do mesmo sobre o sujeito passivo.

- 96 Assim, no n.º 17 do acórdão Bianco e Girard, já referido, o Tribunal de Justiça sublinhou, designadamente, que, mesmo que a legislação nacional conceba as imposições indirectas de modo a que estas sejam repercutidas no consumidor final e, habitualmente, no domínio do comércio, tais imposições indirectas sejam parcial ou totalmente repercutidas, não é possível afirmar, em geral, que a imposição é de facto repercutida em todos os casos. Na verdade, a repercussão efectiva, parcial ou total, depende de vários factores próprios a cada transacção comercial e que a diferenciam de outras situações, noutros contextos. Consequentemente, o problema da repercussão ou não de cada imposição indirecta constitui uma questão de facto que é da competência do órgão jurisdicional nacional, o qual aprecia livremente os elementos de prova que lhe são submetidos.
- 97 No n.º 20 do acórdão Bianco e Girard, já referido, o Tribunal de Justiça precisa que é mais ou menos provável, consoante as características do mercado, que a repercussão tenha lugar. No entanto, os numerosos factores que determinam a estratégia comercial variam de caso para caso, de tal modo que é praticamente impossível determinar a parte correspondente à sua influência efectiva na repercussão do imposto.
- 98 O Tribunal de Justiça entendeu ainda que, mesmo quando se prove que o imposto indevidamente cobrado foi repercutido, no todo ou em parte, em terceiros, a restituição deste ao operador não implica necessariamente um enriquecimento sem causa (v. acórdãos Comateb e o., já referido, n.º 29, e de 21 de Setembro de 2000, Michailidis, C-441/98 e C-442/98, Colect., p. I-7145, n.º 34).
- 99 Por outro lado, ainda que o imposto tenha sido completamente integrado no preço praticado, o sujeito passivo pode sofrer prejuízos associados à diminuição do volume das suas vendas (v. acórdãos Comateb e o., n.º 29, e Michailidis, n.º 35, já referidos).

- 100 Noutros casos, o imposto cobrado em violação do direito comunitário pode provocar outro tipo de prejuízos ao operador, limitando o benefício que lhe poderia advir do aumento dos preços, se esse aumento fosse efectuado independentemente de qualquer imposto.
- 101 Por conseguinte, só é possível demonstrar a existência e a medida do enriquecimento sem causa que o reembolso de um imposto indevidamente cobrado à luz do direito comunitário causa a um sujeito passivo após uma análise económica que tenha em conta todas as circunstâncias pertinentes.
- 102 Consequentemente, o direito comunitário opõe-se a que um Estado-Membro se recuse a reembolsar a um operador um imposto cobrado em violação do direito comunitário apenas pelo facto de este ter sido integrado no preço de venda a retalho praticado por esse operador e, por isso, repercutido em terceiros, o que implica necessariamente que o reembolso do imposto gere um enriquecimento sem causa do referido operador.

Importa, pois, concluir, em relação a este ponto, que as normas do direito comunitário relativas à repetição do indevido devem ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional que negue, o que cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar, o reembolso de um imposto incompatível com o direito comunitário pelo mero facto de este ter sido repercutido em terceiros, sem exigir a prova da medida do enriquecimento sem causa que adviria ao operador do reembolso desse imposto.

Quanto aos princípios da equivalência e da eficácia

- 103 Segundo jurisprudência assente, não existindo regulamentação comunitária sobre a restituição de impostos indevidamente cobrados, é ao ordenamento jurídico interno de cada Estado que cabe regular as vias processuais aplicáveis a estes pedidos de reembolso, na condição de que não sejam menos favoráveis do que as que regulam situações análogas de natureza interna (princípio da equivalência) e não tornem praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos

direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (princípio da eficácia) (v., designadamente, acórdãos Metallgesellschaft e o., já referido, n.º 85, e de 24 de Setembro de 2002, Grundig Italiana, C-255/00, Colect., p. I-8003, n.º 33).

— Princípio da equivalência

- 104 Em primeiro lugar, o princípio da equivalência proíbe que um Estado-Membro institua vias processuais menos favoráveis para os pedidos de reembolso de um imposto contrário ao direito comunitário baseados neste direito do que as aplicáveis aos recursos análogos de natureza interna.
- 105 No que diz concretamente respeito ao WAO, há que sublinhar que resulta da própria letra do § 185 que este prevê uma derrogação relativamente a certos pedidos de repetição do indevido fundados no direito nacional.
- 106 Com efeito, o § 185, n.º 4, do WAO dispõe que o n.º 3 desta disposição não é aplicável a quem possa invocar os efeitos do «Anlaßfallwirkung», embora não preveja as modalidades ou condições aplicáveis aos recursos de reembolso de um imposto indevidamente cobrado, interpostos por recorrentes que possam invocar o precedente constituído por um acórdão do Verfassungsgerichtshof que declare que um imposto nacional é contrário à Constituição.
- 107 Ora, o princípio da equivalência apenas se opõe à aplicação de disposições nacionais que permitam aos contribuintes obter o reembolso de um imposto indevidamente cobrado no caso de essas disposições preverem condições mais

favoráveis quando o pedido de reembolso se baseie numa declaração de inconstitucionalidade proferida por um órgão jurisdicional nacional do que as aplicáveis aos operadores que, na sequência de um acórdão do Tribunal de Justiça, peçam o reembolso de um imposto cobrado em violação do direito comunitário.

- 108 Deve pois concluir-se, neste ponto, que, na medida em que o princípio da equivalência se opõe a uma regulamentação nacional que preveja vias processuais menos favoráveis para os pedidos de reembolso de um imposto indevidamente cobrado à luz do direito comunitário baseados neste direito do que as aplicáveis a recursos análogos baseados em certas disposições do direito interno, cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar, com base numa apreciação completa do direito nacional, se, efectivamente, por um lado, só aqueles que interpõem um recurso com base no direito constitucional interno podem invocar o «Anlaßfall-wirkung» e se, por outro, as normas que regem o reembolso de impostos declarados incompatíveis com o direito constitucional interno são mais favoráveis do que as aplicáveis aos recursos relativos a impostos declarados contrários ao direito comunitário.

— Princípio da eficácia

- 109 Em segundo lugar, no que diz respeito ao princípio da eficácia, cumpre recordar que, em princípio, um operador que liquidou um imposto indevidamente cobrado tem direito ao reembolso do montante pago (v., nomeadamente, acórdão Comateb e o., já referido, n.º 20) e que a administração tributária apenas pode recusar o reembolso de semelhante imposto se esse reembolso provocar um enriquecimento sem causa do referido operador.
- 110 Resulta claramente da jurisprudência do Tribunal de Justiça (v., nomeadamente, acórdãos San Giorgio, já referido, n.º 14; Dilexport, já referido, n.ºs 48, 52 e 54; e Michaílidis, n.ºs 36 e 37) que a administração, neste domínio, não pode limitar-se

a demonstrar que o imposto foi repercutido em terceiros e a presumir, apenas com base nesse facto, ou no facto de a legislação nacional impor a integração do referido imposto no preço de venda aos consumidores, que o encargo económico que este fez recair no sujeito passivo foi neutralizado e que, em consequência, o reembolso implica automaticamente um enriquecimento sem causa do sujeito passivo.

- 111 Além disso, por força de jurisprudência igualmente assente do Tribunal de Justiça, uma regulamentação nacional que faça recair no sujeito passivo o ónus da prova da não repercussão do imposto em terceiros, o que se traduziria na exigência de uma prova negativa, ou que estabeleça uma presunção de que o imposto foi repercutido em terceiros não é conforme com o direito comunitário (v., nomeadamente, acórdãos San Giorgio, já referido, n.º 54, e Michailidis, já referido, n.ºs 36 a 38).
- 112 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o WAO não contém qualquer disposição específica que regule a repartição do ónus da prova de que o sujeito passivo repercutiu o imposto em terceiros e de que o reembolso do imposto indevidamente cobrado provocaria um enriquecimento sem causa do sujeito passivo.
- 113 Se a administração tributária e o Governo austríaco sustentam que o ónus da prova recai inteiramente na autoridade nacional, resulta igualmente do despacho de reenvio que a administração tributária concluiu que o imposto sobre as bebidas alcoólicas não foi economicamente suportado pelos recorrentes no processo principal apenas com base no facto de o preço facturado aos consumidores dessas bebidas incluir o imposto. Esta forma de actuar pode configurar uma presunção de repercussão do referido imposto em terceiros e de um enriquecimento sem causa dos sujeitos passivos, susceptível de tornar impossível ou, pelo menos, excessivamente difícil o reembolso do imposto indevidamente cobrado, o que é contrário ao direito comunitário.

- 114 Cabe ao órgão jurisdicional nacional determinar se, na ausência de presunção criada por lei, a prática da administração tributária não tem por efeito instaurar essa presunção de enriquecimento sem causa.
- 115 É certo que, tratando-se de um imposto «auto-liquidado», a prova da repercussão efectiva em terceiros não pode ser feita sem a cooperação do sujeito passivo em causa. A este propósito, a administração tributária pode exigir que lhe seja facultado o acesso aos documentos que este último estava obrigado a conservar nos termos do direito nacional.
- 116 Cabe ainda ao órgão jurisdicional de reenvio determinar em que medida a cooperação que se exige por parte dos sujeitos passivos para provar a inexistência de repercussão do encargo económico do imposto sobre as bebidas alcoólicas não equivalerá, na prática, à criação de uma presunção de repercussão do imposto, a menos que os sujeitos passivos ilidam essa presunção produzindo prova em contrário.
- 117 Resulta do exposto que o princípio da eficácia, a que se faz referência no n.º 104 do presente acórdão, se opõe a uma legislação ou a uma prática administrativa nacional que torne impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária instituindo uma presunção de enriquecimento sem causa com base na mera repercussão do imposto em terceiros.
- 118 Deve, pois, responder-se à questão prejudicial colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio do seguinte modo:

— a adopção por um Estado-Membro de uma regulamentação como o WAO, que fixa normas processuais mais restritivas em matéria de repetição do

indevido, com o objectivo de prevenir os efeitos que poderão advir de um acórdão do Tribunal de Justiça que declare que o direito comunitário se opõe à manutenção de um imposto nacional, só é contrária a este direito, mais concretamente ao artigo 5.º do Tratado, na medida em que vise especificamente esse imposto, o que cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar;

- as normas do direito comunitário relativas à repetição do indevido devem ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional que negue, o que cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar, o reembolso de um imposto incompatível com o direito comunitário pelo mero facto de este ter sido repercutido em terceiros, sem exigir a prova da medida do enriquecimento sem causa que o reembolso desse imposto causaria ao sujeito passivo;
- o princípio da equivalência opõe-se a uma regulamentação nacional que preveja vias processuais menos favoráveis para os pedidos de reembolso de um imposto indevidamente cobrado à luz do direito comunitário do que as aplicáveis a recursos análogos baseados em certas disposições do direito interno. Cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar, com base numa apreciação completa do direito nacional, se, efectivamente, por um lado, só aqueles que interpõem um recurso fundado no direito constitucional interno podem invocar o «Anlaßfallwirkung» e se, por outro, as normas que regem o reembolso de impostos declarados incompatíveis com o direito constitucional interno são mais favoráveis do que as aplicáveis aos recursos relativos a impostos declarados contrários ao direito comunitário;
- o princípio da eficácia opõe-se a uma legislação ou a uma prática administrativa nacionais que tornem impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária instituindo uma presunção de enriquecimento sem causa com base na mera repercussão do imposto em terceiros.

Quanto às despesas

- 120 As despesas efectuadas pelos Governos austríaco e italiano e pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal de Justiça, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Verwaltungsgerichtshof, por despacho de 23 de Março de 2001, declara:

- 1) A adopção por um Estado-Membro de uma regulamentação como o Wiener Abgabenordnung, que fixa normas processuais mais restritivas em matéria de repetição do indevido, com o objectivo de prevenir os efeitos que poderão advir de um acórdão do Tribunal de Justiça que declare que o direito comunitário se opõe à manutenção de um imposto nacional, só é contrária a este direito, mais concretamente ao artigo 5.º do Tratado CE (actual artigo 10.º CE), na medida em que vise especificamente esse imposto, o que cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar.
- 2) As normas do direito comunitário relativas à repetição do indevido devem ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional

que negue, o que cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar, o reembolso de um imposto incompatível com o direito comunitário pelo mero facto de este ter sido repercutido em terceiros, sem exigir a prova da medida do enriquecimento sem causa que o reembolso desse imposto causaria ao sujeito passivo.

- 3) O princípio da equivalência opõe-se a uma regulamentação nacional que preveja vias processuais menos favoráveis para os pedidos de reembolso de um imposto indevidamente cobrado à luz do direito comunitário do que as aplicáveis a recursos análogos baseados em certas disposições do direito interno. Cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar, com base numa apreciação completa do direito nacional, se, efectivamente, por um lado, só aqueles que interpõem um recurso fundado no direito constitucional interno podem invocar o «Anlaßfallwirkung» e se, por outro, as normas que regem o reembolso de impostos declarados incompatíveis com o direito constitucional interno são mais favoráveis do que as aplicáveis aos recursos relativos a impostos declarados contrários ao direito comunitário.
- 4) O princípio da eficácia opõe-se a uma legislação ou a uma prática administrativa nacionais que tornem impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária instituindo uma presunção de enriquecimento sem causa com base na mera repercussão do imposto em terceiros.

Wathelet

Timmermans

La Pergola

Jann

von Bahr

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 2 de Outubro de 2003.

O secretário

O presidente da Quinta Secção

R. Grass

M. Wathelet