ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

10 de Setembro de 2002 *

Nos processos apensos C-216/99 e C-222/99,

que têm por objecto pedidos dirigidos ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.° CE, pelo Tribunale di Milano (Itália) (C-216/99) e pela Corte d'appello di Roma (Itália) (C-222/99), destinados a obter, nos litígios pendentes nos referidos órgãos jurisdicionais entre

Riccardo Prisco Srl

e

Amministrazione delle Finanze dello Stato (C-216/99),

e entre

Ministero delle Finanze

e

CASER SpA (C-222/99),

* Língua do processo: italiano.

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 10.° e 12.°, n.° 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais (JO L 249, p. 25; EE 09 F1 p. 22), bem como sobre a interpretação do direito comunitário em matéria de repetição do indevido,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: F. Macken, presidente de secção, J.-P. Puissochet (relator), R. Schintgen, V. Skouris e J. N. Cunha Rodrigues, juízes,

advogada-geral: C. Stix-Hackl,

secretário: L. Hewlett, administradora principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Riccardo Prisco Srl, por M. Costanza e A. Bozzi, avvocati,

— em representação da CASER SpA, por A. Crosta, A. Bozzi e G. Bozzi, avvocati,

— em representação do Governo italiano, por U. Leanza, na qualidade de agente, assistido por F. Quadri, avvocato dello Stato,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e H. Michard, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Riccardo Prisco Srl, representada por M. Costanza e A. Bozzi, da CASER SpA, representada por A. Bozzi e G. Bozzi, do Governo italiano, representado por G. de Bellis, avvocato dello Stato, e da Comissão, representada por E. Traversa, na audiência de 22 de Novembro de 2001,

ouvidas as conclusões da advogada-geral apresentadas na audiência de 31 de Janeiro de 2002,

profere o presente

Acórdão

1 Por despachos de 15 e 12 de Maio de 1999, que deram entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça, respectivamente, em 7 e 10 de Junho seguintes, o Tribunale di Milano e a Corte d'appello di Roma submeteram, nos termos do artigo 234.° CE, duas questões prejudiciais sobre a interpretação dos artigos 10.° e 12.°, n.° 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais (JO L 249, p. 25; EE 09 F1 p. 22; a seguir «directiva»), bem como sobre a interpretação do direito comunitário em matéria de repetição do indevido.

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de litígios que opõem a Riccardo Prisco Srl (a seguir «Prisco») e a CASER SpA (a seguir «CASER») à Administração fiscal italiana (a seguir «Administração»), respeitantes ao reembolso de taxas pagas de 1985 a 1992 por ambas as sociedades, que foram posteriormente julgadas contrárias ao direito comunitário.

3 As referidas taxas foram cobradas a título de taxa de concessão governamental devida pela inscrição no registo das sociedades de diversos actos próprios da vida das sociedades. Os pedidos de reembolso da Prisco e da CASER referem-se a taxas pagas pela inscrição do acto de constituição e da respectiva manutenção nos anos seguintes.

4 A conformidade com o direito comunitário das referidas taxas e das condições do seu reembolso foi já objecto de questões prejudiciais submetidas ao Tribunal de Justiça, que deram lugar aos acórdãos de 20 de Abril de 1993, Ponente Carni e Cispadana Costruzioni (C-71/91 e C-178/91, Colect., p. I-1915, a seguir acórdão «Ponente Carni»), e de 15 de Setembro de 1998, Edis (C-231/96, Colect., p. I-4951), Spac (C-260/96, Colect., p. I-4997) e Ansaldo Energia e o. (C-279/96, C-280/96 e C-281/96, Colect., p. I-5025).

Antecedentes do litígio e enquadramento jurídico

5 A taxa de concessão, cobrada pela inscrição no registo das sociedades comerciais, mantido pelas secretarias dos tribunais, dos principais actos referentes à vida das sociedades, foi criada pelo Decreto n.° 641 do Presidente da República, de 26 de Outubro de 1972 (GURI n.° 292, de 11 de Novembro de 1972, suplemento n.° 3).

6 Foram sujeitas à referida taxa as inscrições no registo dos seguintes actos: acto de constituição, aumento de capital, prorrogação da duração da sociedade, alteração do objecto ou do tipo de sociedade, fusão, outras alterações do acto de constituição e actos sociais cuja inscrição é obrigatória nos termos do disposto no Código Civil.

7 O montante da taxa de concessão, numerosas vezes alterado, variava consoante a forma jurídica das sociedades em causa, no que respeita à inscrição do acto de constituição, sendo, porém, único para a inscrição dos restantes actos. O Decreto-Lei n.° 853, de 19 de Dezembro de 1984 (GURI n.° 347, de 19 de Dezembro de 1984), convertido em lei pela Lei n.° 17, de 17 de Fevereiro de 1985 (GURI n.° 41 *bis*, de 17 de Fevereiro de 1985), esclareceu que a taxa de concessão devida pela inscrição do acto de constituição no registo era igualmente exigível em 30 de Junho de cada ano civil seguinte.

8 Havendo sociedades que contestaram a conformidade da taxa de concessão com os artigos 10.° e 12.° da directiva, na medida em que incidia sobre a inscrição do acto de constituição e a respectiva manutenção nos anos subsequentes, o Tribunal de Justiça, a quem foi submetido um pedido de decisão prejudicial, declarou, no acórdão Ponente Carni, que o artigo 10.° da directiva deve ser interpretado no sentido de que proíbe, sem prejuízo das excepções previstas no artigo 12.°, uma imposição anual devida pelo registo das sociedades de capitais, ainda que o produto dessa imposição contribua para o financiamento do serviço que tem a seu cargo o registo em que as sociedades são inscritas. O Tribunal de Justiça declarou igualmente que o artigo 12.° da directiva deve ser interpretado no sentido de que os direitos com carácter remuneratório, a que se refere a alínea e) do n.° 1 deste artigo, podem ser retribuições cobradas como contrapartida de operações impostas pela lei com um objectivo de interesse geral, como, por exemplo, o registo das sociedades de capitais, e que os montantes dessas taxas, que podem variar em função da forma jurídica da sociedade, devem ser calculados com base no custo da operação, podendo esse custo ser avaliado de forma forfetária.

9 Pronunciando-se sobre uma questão prejudicial submetida por um órgão jurisdicional de outro Estado-Membro, o Tribunal de Justiça, no acórdão de

2 de Dezembro de 1997, Fantask e o. (C-188/95, Colect., p. I-6783), esclareceu que o artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da directiva deve ser interpretado no sentido de que, para revestirem carácter remuneratório, os montantes dos direitos cobrados por ocasião do registo das sociedades anónimas e das sociedades por quotas e dos aumentos de capital destas sociedades devem ser calculados unicamente com base no custo das formalidades em causa, devendo aceitar-se que tais montantes podem igualmente cobrir as despesas ocasionadas por operações menores efectuadas gratuitamente. Para calcular tais montantes, um Estado-Membro tem o direito de tomar em conta a globalidade dos custos relacionados com as operações de registo, incluindo a parcela dos encargos gerais imputáveis a essas operações. Além disso, um Estado-Membro tem a faculdade de prever direitos forfetários e de fixar os respectivos montantes por tempo indeterminado, desde que se certifique regularmente de que tais direitos continuam a não ultrapassar o custo médio das operações em causa.

10 Na sequência do acórdão Ponente Carni, a cobrança da taxa de concessão pela inscrição do acto de constituição e por cada ano subsequente foi julgada contrária ao direito comunitário por diversos órgãos jurisdicionais nacionais, tendo as autoridades italianas adoptado o Decreto-Lei n.° 331, de 30 de Agosto de 1993 (GURI n.° 203, de 30 de Agosto de 1993), convertido em lei, após alterações, pela Lei n.° 427, de 29 de Outubro de 1993 (GURI n.° 255, de 29 de Outubro de 1993). O artigo 61.°, n.° 1, do referido decreto-lei estabeleceu um montante único de 500 000 LIT, seja qual for a forma jurídica da sociedade em causa, para a taxa devida quando da inscrição do acto de constituição no registo (a referida taxa foi em seguida definitivamente revogada, a partir de 1 de Janeiro de 1998, pela Lei n.° 549, de 28 de Dezembro de 1995); suprimiu a cobrança da taxa para cada ano subsequente e fixou o montante único de 250 000 LIT para a inscrição dos actos diferentes do acto de constituição.

11 Por outro lado, no quadro de contenciosos que se seguiram aos pedidos de reembolso das taxas cobradas até 1992 pela inscrição do acto de constituição e a respectiva manutenção nos anos subsequentes, a Corte suprema di cassazione, no seu acórdão n.° 3458, de 23 de Fevereiro de 1996 (a seguir «acórdão

n.° 3458/1996»), referiu que estes reembolsos estavam sujeitos ao prazo de caducidade previsto no artigo 13.°, segundo parágrafo, do Decreto n.° 641/1972, o qual dispõe o seguinte:

«o contribuinte pode requerer a restituição das taxas erradamente pagas, dentro do prazo de caducidade de três anos a contar do dia do pagamento, ou, em caso de recusa do acto sujeito a taxa, da data da notificação da mesma recusa».

12 Questionado a título prejudicial por vários órgãos jurisdicionais italianos quanto à compatibilidade com o direito comunitário da possibilidade de ser aplicado um prazo deste tipo, o Tribunal de Justiça declarou, nos acórdãos Edis, Spac e Ansaldo Energia e o., já referidos, que o facto de o Tribunal de Justiça ter proferido um acórdão prejudicial em matéria de interpretação de uma disposição do direito comunitário, sem limitar os efeitos desse acórdão no tempo, não obsta a que um Estado-Membro aplique às acções para restituição de imposições cobradas em violação dessas disposições um prazo nacional de caducidade. O Tribunal de Justiça declarou igualmente que o direito comunitário não obsta a que um Estado-Membro aplique às acções para restituição de imposições cobradas em violação do direito comunitário um prazo nacional de caducidade de três anos que derroga o regime comum da acção de repetição do indevido entre particulares, sujeita a um prazo mais favorável, quando esse prazo de caducidade se aplique de igual modo às acções para restituição dessas imposições que se baseiam no direito comunitário e às que se baseiam no direito interno. Por último, o Tribunal de Justiça decidiu que, em circunstâncias como as que lhe eram referidas, o direito comunitário também não obsta a que um Estado-Membro aplique às acções para restituição de imposições cobradas em violação de uma directiva um prazo nacional de caducidade que começa a contar na data do pagamento das imposições em causa, mesmo que, nessa data, essa directiva não tenha ainda sido correctamente transposta para o direito nacional.

13 Acresce que, no acórdão Ansaldo Energia e o., já referido, relativamente aos juros aplicáveis aos referidos reembolsos, o Tribunal de Justiça declarou que, em caso de reembolso de imposições cobradas em violação do direito comunitário, este

último não obsta ao pagamento de juros segundo modalidades de cálculo menos favoráveis do que as em vigor no âmbito do regime comum da acção de repetição do indevido entre particulares, quando essas modalidades se apliquem da mesma maneira às acções intentadas contra essas imposições que se baseiam no direito comunitário e às que se baseiam no direito interno.

14 O artigo 11.° da Lei n.° 448, de 29 de Dezembro de 1998, relativa à lei de finanças para 1999 (GURI de 29 de Dezembro de 1998, suplemento ordinário n.° 302), cuja aplicação está em causa nos processos principais, foi, por conseguinte, adoptado para solucionar retroactivamente a questão do reembolso das taxas de concessão cobradas durante o período de 1985-1992, ou seja, o período que antecedeu a aplicação das disposições do Decreto-Lei n.° 331/1993, recordadas no n.° 10 do presente acórdão.

15 O referido artigo dispõe:

«1. O artigo 61.°, n.° 1, do Decreto-Lei n.° 331, de 30 de Agosto de 1993, foi convertido, com alterações, na Lei n.° 427, de 29 de Outubro de 1993, deve ser interpretado no sentido de que a taxa de concessão governamental devida pela inscrição no registo das sociedades, a que se refere o artigo 4.° da tabela anexa ao Decreto n.° 641 do Presidente da República, de 26 de Outubro de 1972, na redacção que lhe foi dada pelo mesmo artigo 61.°, é fixada em 500 000 ITL, pelo registo do acto de constituição da sociedade, em relação aos anos de 1985, 1986, 1987, 1988, 1989, 1990, 1991 e 1992, e, nos seguintes montantes forfetários, pela inscrição dos demais actos sociais, em relação a cada um dos anos de 1985 a 1992:

a) para as sociedades por acções e em comandita por acções, 750 000 ITL;

b) para as sociedades de responsabilidade limitada, 400 000 ITL;

c) para os outros tipos de sociedades, 90 000 ITL.

2. As sociedades que, nos anos indicados no n.° 1, tenham pago a taxa de concessão governamental relativa à inscrição no registo das sociedades e a contribuição anual prevista no artigo 3.°, n.ºs 18 e 19, do Decreto-Lei n.° 853, de 19 de Dezembro de 1984, convertido, com alterações, na Lei n.° 17, de 17 de Fevereiro de 1985, podem obter o reembolso da diferença entre os montantes pagos e os devidos nos termos do referido n.° 1, desde que tenham apresentado um pedido de reembolso dentro do prazo previsto no artigo 13.° do Decreto n.° 641 do Presidente da República, de 26 de Outubro de 1972.

3. São devidos juros sobre o montante a reembolsar, à taxa legal aplicável na data da entrada em vigor da presente lei, contados a partir da data da apresentação do pedido.

[...].»

16 Assim, relativamente ao período de 1985 a 1992, a taxa de concessão devida pela inscrição do acto de constituição foi retroactivamente fixada no montante único de 500 000 ITL, seja qual for a forma jurídica da sociedade em causa, e apenas é devida uma vez (solução igualmente aplicável a partir de 1993), enquanto as taxas de concessão devidas pela inscrição dos outros actos sociais são diferenciadas consoante a forma jurídica das sociedades em causa, correspondendo-lhes um montante fixo, sob a forma de um pagamento anual, qualquer que

seja o número de actos efectivamente inscritos (solução diferente da aplicável a partir de 1993, uma vez que, nos termos do Decreto-Lei n.° 331/1993, é cada um dos actos inscritos, seja qual for a forma jurídica da sociedade em causa, que dá lugar à cobrança de uma taxa específica de 250 000 ITL).

17 Verifica-se que o artigo 11.° da Lei n.° 448/1998 regula igualmente, nos seus n.ºs 2 e 3, as modalidades de reembolso das taxas pagas pelas sociedades entre 1985 e 1992, nos termos das disposições inicialmente aplicáveis do Decreto-Lei n.° 853/1984, pela inscrição do acto de constituição no registo e a respectiva manutenção nos anos seguintes, declaradas, na sequência do acórdão Ponente Carni, incompatíveis com os artigos 10.° e 12.° da directiva por diversos órgãos jurisdicionais italianos. Está previsto que a repetição seja efectuada através do reembolso da diferença entre os montantes devidos nos termos das taxas retroactivas instituídas pelo artigo 11.°, n.° 1, da Lei n.° 448/1998 e os montantes pagos segundo o regime da taxa de concessão inicialmente aplicável, desde que haja sido apresentado um pedido de reembolso no prazo previsto no artigo 13.°, segundo parágrafo, do Decreto n.° 641/1972.

18 Segundo as indicações fornecidas pela Corte d'appello di Roma, a taxa de juro aplicável ao reembolso a contar da data do pedido, conforme foi fixada no artigo 11.°, n.° 3, da Lei n.° 448/1998, é inferior às taxas de juro aplicáveis aos reembolsos de montantes indevidamente pagos ao Estado em matéria fiscal, pedidos com fundamento no direito nacional, bem como às taxas de juro aplicáveis em matéria de repetição do indevido em matéria cível.

Os litígios no processo principal e as questões prejudiciais

Processo C-216/99

19 A Administração aplica o prazo de caducidade de três anos referido no artigo 13.° do Decreto n.° 641/1972 ao pedido de reembolso, apresentado pela Prisco, dos

valores que esta pagou, de 1987 a 1992, a título de taxa pela inscrição do acto de constituição e a respectiva manutenção nos anos subsequentes, no âmbito do regime da taxa de concessão inicialmente aplicável.

20 Foi nestas condições que o Tribunale di Milano, a quem cabe conhecer do litígio, submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Os princípios da segurança jurídica e da protecção dos particulares — que, de acordo com o que foi declarado pelo Tribunal de Justiça no acórdão de 21 de Junho de 1988, [Comissão/Itália,] no processo 257/86 [(Colect., p. 3249)], e noutros acórdãos, exigem que, nos domínios abrangidos pelo direito comunitário, as normas jurídicas dos Estados-Membros sejam formuladas de modo inequívoco que permita aos interessados conhecer os seus direitos e deveres de forma clara e precisa e aos órgãos jurisdicionais nacionais assegurar o seu respeito — assim como o princípio comunitário da proporcionalidade obstam a que o Estado-Membro invoque uma regulamentação nacional sobre prazos de caducidade, como a que resulta das disposições conjugadas do n.° 2 do artigo 11.° da Lei n.° 448, de 23 de Dezembro de 1998, e do n.° 2 do artigo 13.° do Decreto n.° 641/1972 do Presidente da República, tendo presente que o citado artigo 11.° tornou extensivo retroactivamente ao indevido tributário o prazo de caducidade de três anos que, ao invés, no citado n.° 2 do artigo 13.° — com base no significado próprio das palavras usadas segundo a sua conexão —, era expressamente limitado apenas ao caso de 'restituição das taxas erradamente pagas', de modo a levar não só os interessados mas também todos os tribunais que julgam de mérito a interpretá-lo neste sentido? Em suma, o princípio da segurança jurídica permite que o tribunal nacional aplique — retroactivamente — um prazo de caducidade com base numa disposição que segundo o sentido comum das palavras não se impõe ao caso controvertido?

2) As disposições dos artigos 10.° e 12.°, n.° 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE devem ser interpretadas no sentido de que obstam à instituição de uma regulamentação nacional, como a que foi instituída pelo legislador

italiano através do artigo 11.°, n.os 1 e 2, da Lei n.° 448/1998, que imponha — *a posteriori* — uma dedução sobre as importâncias a reembolsar porque indevidamente pagas a título de taxa anual, de um montante forfetário arbitrário, pela inscrição no registo das sociedades (na altura registos nas secretarias judiciais) de actos sociais em relação a cada um dos quais cada sociedade tinha já pago uma retribuição prevista na legislação nacional? Em suma, é permitido — à luz da directiva citada — que o legislador nacional pretenda, *a posteriori* e através de uma lei que se diz interpretativa, uma duplicação das imposições já pagas?»

Processo C-222/99

21 A CASER obteve do Tribunale di Roma (Itália), por decisão publicada em 4 de Fevereiro de 1995, a condenação da Administração a reembolsar-lhe o montante de 78 000 000 ITL, acrescido de juros legais a contar da apresentação do pedido em juízo, correspondente às taxas que pagou, de 1985 a 1992, na vigência do regime da taxa de concessão inicialmente aplicável, pela manutenção da inscrição do seu acto de constituição no registo.

22 A Administração recorreu para a Corte d'appello di Roma e, neste órgão jurisdicional, invocou as disposições retroactivas do artigo 11.° da Lei n.° 448/1998, tanto para obter a redução do montante a reembolsar no processo principal (por dedução das taxas fixas anuais retroactivas, devidas a título da inscrição no registo, de 1985 a 1992, de actos diferentes do acto de constituição) como para que fossem aplicados juros inferiores aos concedidos pelo órgão jurisdicional de primeira instância.

23 Foi nestas condições que a Corte d'appello di Roma submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Numa acção intentada por uma sociedade perante um órgão jurisdicional italiano, para restituição da 'tassa di concessione governativa' paga durante os anos de 1985 a 1992 por aplicação de leis em contradição com o disposto no artigo 10.° da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969 (v. acórdão de 20 de Abril de 1993, [Ponente Carni,] nos processos C-71/91 e C-178/91), uma disposição superveniente como a constante do artigo 11.°, n.° 1, da Lei n.° 448, de 23 de Dezembro de 1998, que fixa retroactivamente um montante único de 500 000 LIT pela inscrição no registo do acto de constituição da sociedade e vários outros montantes forfetários pela inscrição de outros actos sociais (montantes estes que variam entre 750 000 LIT e 90 000 LIT, em função do tipo de sociedade), pode ser considerada compatível, ou não, com os princípios de direito comunitário e com a interpretação desta mesma directiva efectuada pelo Tribunal de Justiça no acórdão de 20 de Abril de 1993, C-71/91 e C-178/91?

E isto porque a referida disposição (artigo 11.°, n.° 1, da Lei n.° 448/98), apesar de parecer ter pretendido estabelecer montantes forfetários aparentemente adequados ao custo do serviço [e, portanto, direitos de carácter remuneratório: artigo 12.°, alínea e), da Directiva 69/335], ao fixar montantes objectivamente modestos e ao referir-se, *ex novo*, ao registo de outros actos sociais, foi de facto adoptada sem qualquer determinação ou cálculo prévio dos custos do serviço prestado às sociedades — custos estes facilmente determináveis, porque se tratava de despesas respeitantes a anos então já transcorridos, com base no número e na qualificação dos agentes, no tempo gasto por estes e nos custos com material necessários à operação de registo — e sem demonstrar a existência de um qualquer nexo entre os montantes exigidos e o serviço de que concretamente tinham então beneficiado as sociedades — que, por outro lado, tinham pago uma imposição pela matrícula e pela renovação anual desta e não pelo registo forfetário de actos sociais.

2) Independentemente do carácter remuneratório ou não dos montantes exigidos pelo Estado italiano, por aplicação do disposto no referido n.° 1

do artigo 11.° da Lei n.° 448 de 1998, os juros legais a cargo deste mesmo Estado — acessórios das restituições devidas às sociedades — tal como estes são expressamente reconhecidos pelo n.° 3 do mesmo artigo 11.°, contados a partir da entrada em juízo da acção para restituição e a uma taxa anual igual, de facto, a 2,5% e, por conseguinte, menor do que as taxas anuais previstas em geral em matéria de restituição do indevido fiscal pelos artigos 1.° e 5.° da Lei n.° 29, de 29 de Janeiro de 1961 (e posteriores actualizações), ou do que a taxa prevista em matéria de repetição do indevido 'objectivo' a que se refere o artigo 2033.° do Código Civil, são ou não compatíveis com o princípio da equivalência entre as duas ordens jurídicas (interna e comunitária) em matéria de tutela dos particulares e/ou com o princípio da efectividade no exercício de direitos reconhecidos pelo ordenamento comunitário: princípios estes ambos reiteradamente afirmados pelo Tribunal de Justiça nos acórdãos de 15 de Setembro de 1998, Spac (C-260/96), Edis (C-231/96) e Ansaldo [Energia e o.] (processos apensos C-279/96, C-280/96 e C-281/96)?»

24 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 17 de Setembro de 2001, os processos C-216/99 e C-222/99 foram apensos para efeitos da fase oral e do acórdão.

25 Por requerimento apresentado na Secretaria do Tribunal de Justiça em 23 de Abril de 2002, a Prisco e a CASER requereram a reabertura da fase oral do processo, que tinha sido encerrada em 31 de Janeiro de 2002, após serem apresentadas as conclusões da advogada-geral.

26 Importa recordar que o Tribunal de Justiça pode, oficiosamente ou sob proposta do advogado-geral, ou ainda a pedido das partes, determinar a reabertura da fase oral, nos termos do artigo 61.° do seu Regulamento de Processo, se considerar que não está suficientemente esclarecido ou que o processo deve ser decidido com base num argumento que não foi debatido entre as partes (v. acórdão de 10 de Fevereiro de 2000, Deutsche Post, C-270/97 e C-271/97, Colect., p. I-929, n.° 30).

27 Em apoio do seu pedido, a Prisco e a CASER alegam, como facto novo, a adopção, em 10 de Abril de 2002, pela Corte costituzionale, do despacho n.° 113/2002, na sequência do pedido dirigido a este órgão jurisdicional pelo Tribunale di Firenze (Itália) tendo em vista a apreciação da conformidade do artigo 13.°, segundo parágrafo, do Decreto n.° 641/1972 com a Constituição italiana.

28 O pedido do Tribunale di Firenze respeitava, por isso, a uma das disposições nacionais em causa na primeira questão submetida ao Tribunal de Justiça pelo Tribunale di Milano no processo C-216/99. Verifica-se, contudo, que o despacho proferido pela Corte costituzionale declara manifestamente inadmissível o pedido que lhe foi dirigido pelo Tribunale di Firenze, pelo facto de o artigo 13.°, segundo parágrafo, do Decreto n.° 641/1972 não ser aplicável directa e especificamente ao litígio que lhe foi submetido, uma vez que a disposição directamente aplicável ao mesmo processo é, segundo a Corte costituzionale, o artigo 11.°, n.° 2, da Lei n.° 448/1998. A este respeito, o despacho da Corte costituzionale não se pronuncia, quanto ao mérito, sobre o artigo 13.°, segundo parágrafo, do Decreto n.° 641/1972 e, consequentemente, não altera a apresentação do enquadramento jurídico nacional conforme o mesmo resulta da tramitação seguida nos processos principais.

29 Daqui resulta que o despacho da Corte costituzionale não pode ser considerado um facto novo, tendo em conta as questões submetidas ao Tribunal de Justiça, que justifique a reabertura da fase oral do processo, pelo que há que negar provimento ao pedido da Prisco e da CASER.

30 No essencial, as questões submetidas pelos dois órgãos jurisdicionais referem-se a três aspectos.

31 Em primeiro lugar, estes órgãos jurisdicionais pretendem obter elementos de interpretação do direito comunitário para se pronunciarem sobre a compatibilidade com os artigos 10.° e 12.° da directiva das taxas retroactivas instituídas

pelo artigo 11.°, n.° 1, da Lei n.° 448/1998, destinadas a cobrir, para os anos de 1985 a 1992, a inscrição do acto de constituição e de outros actos sociais, designadamente na medida em que estas taxas são dedutíveis dos reembolsos de taxas pagas nos termos das disposições inicialmente aplicáveis do Decreto-Lei n.° 853/1984 (segunda questão do Tribunale di Milano e primeira questão da Corte d'appello di Roma).

32 Em segundo lugar, o Tribunale di Milano, na sua primeira questão, interroga-se sobre a compatibilidade com o direito comunitário do prazo de caducidade de três anos que a Administração aplica, nos termos das disposições conjugadas do artigo 11.°, n.° 2, da Lei n.° 448/1998 e do artigo 13.° do Decreto n.° 641/1972, aos pedidos de reembolso de taxas pagas nos termos das disposições inicialmente aplicáveis do Decreto-Lei n.° 853/1984.

33 Por último, a Corte d'appello di Roma, na sua segunda questão, interroga-se sobre a compatibilidade com o direito comunitário da taxa de juros determinada nos termos do artigo 11.°, n.° 3, da Lei n.° 448/1998 para o reembolso de taxas pagas nos termos das disposições inicialmente aplicáveis do Decreto-Lei n.° 853/1984.

Quanto às taxas retroactivas a deduzir dos reembolsos requeridos

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

34 A Prisco e a CASER realçam, a título liminar, que, no período de 1985 a 1992, em causa no processo principal, as sociedades foram já sujeitas ao pagamento de um imposto sobre a reunião de capitais, tendo, além disso, pago «diritti di

cancelleria», bem como, eventualmente, imposto de selo com carácter remuneratório, de cada vez que, em aplicação do Código Civil, requereram a inscrição de um acto ou de um facto no registo. As taxas de concessão acrescem, por isso, ao imposto sobre a reunião de capitais, regido pelos artigos 2.° a 9.° da directiva, e aos direitos com carácter remuneratório, autorizados especificamente pelo artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da directiva, para as mesmas operações e inscrições.

35 No que diz respeito, em primeiro lugar, à taxa de concessão retroactiva pelo registo do acto de constituição, a Prisco e a CASER afirmam que a remuneração do serviço prestado pela inscrição no registo já tinha sido coberta pelos «diritti di cancelleria». A este respeito, apresentam um cálculo destinado a demonstrar que o montante de 8 000 ITL, exigido a título desses direitos, de 1985 a 1992, cobria largamente os custos dos serviços de secretaria. Consequentemente, no entender da Prisco e da CASER, a taxa pela inscrição do acto de constituição é, em qualquer caso, contrária aos artigos 10.° e 12.° da directiva, uma vez que representa o pagamento em duplicado do mesmo serviço.

36 Subsidiariamente, a Prisco e a CASER consideram que, antes da fixação do montante da taxa retroactiva pela inscrição do acto de constituição, deviam ter sido determinados os custos dos serviços prestados entre 1985 e 1992 pelo registo desse acto. A Prisco e a CASER consideram que o montante de 500 000 ITL é demasiado elevado, porquanto o de 8 000 ITL, solicitado a título de «diritti di cancelleria», já é suficiente. Acrescentam que não é necessária nenhuma actualização dos montantes devidos, uma vez que tanto os «diritti di cancelleria» como as taxas de concessão devidas nos termos das disposições inicialmente aplicáveis foram pagos em devido tempo à Administração. Sublinhando, por último, que, no acórdão Fantask e o., já referido, o Tribunal recordou que uma avaliação forfetária deve ser realizada de modo razoável, tomando designadamente em conta o número e a qualificação dos agentes afectos à operação em causa, o tempo gasto pelos referidos agentes, bem como as diversas despesas materiais necessárias à realização dessa operação, a Prisco e a CASER afirmam que nada permite supor que estes princípios foram respeitados nos processos principais. Consequentemente, a taxa em questão não reveste carácter remuneratório, sendo contrária aos artigos 10.° e 12.° da directiva.

37 Em segundo lugar, quanto à taxa forfetária anual retroactiva pela inscrição dos outros actos que não o acto de constituição, a Prisco e a CASER recordam o acórdão de 11 de Junho de 1996, Denkavit Internationaal e o. (C-2/94, Colect., p. I-2827), no qual o Tribunal de Justiça interpretou o artigo 10.°, alínea c), da directiva, no sentido de que visa evitar imposições que, embora não incidam sobre a reunião de capitais enquanto tal, são, apesar disso, cobradas em virtude das formalidades ligadas à forma jurídica da sociedade, isto é, com base no instrumento utilizado para a reunião dos capitais.

38 Ora, segundo a Prisco e a CASER, é indubitável que as taxas devidas pelo registo de outros actos sociais que não o acto de constituição se referem a uma formalidade ligada à forma jurídica das sociedades em causa. Além disso, não se pode extrair qualquer argumento do facto de o artigo 10.°, alínea c), da directiva ter em vista o «registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade», para afirmar que as taxas de concessão devidas pelo registo dos outros actos sociais que não o acto de constituição não se encontram abrangidas pela proibição constante desta disposição. Efectivamente, no acórdão Fantask e o., já referido, o Tribunal de Justiça esclareceu que as formalidades a que a mesma disposição se refere são todas aquelas a que as sociedades estão sujeitas não só para começarem a exercer as suas actividades mas também para as prosseguirem.

39 A Prisco e a CASER acrescentam que a taxa forfetária retroactiva pelo registo dos actos que não o acto de constituição, em relação aos anos de 1985 a 1992, não pode ser considerada um direito com carácter remuneratório permitido pelo artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da directiva, porquanto, se necessário, esta taxa é devida mesmo na ausência de qualquer registo efectivo no decurso desses anos e porque, em todo o caso, os correspondentes custos se encontram já cobertos pelos «diritti di cancelleria». A Prisco e CASER acrescentam ainda que as sociedades que requereram efectivamente a inscrição no registo dos outros actos que não o acto de constituição, nos anos de 1985 a 1992, poderiam ter de pagar essas inscrições três vezes: uma vez, a título das taxas de concessão inicialmente aplicáveis, uma vez, a título dos «diritti di cancelleria», e, outra vez, a título da taxa forfetária retroactiva.

40 Na hipótese de o Tribunal de Justiça considerar que esta última taxa é, apesar disso, susceptível de ter carácter remuneratório, a Prisco e a CASER sublinham que o montante desta foi determinado sem que houvesse, previamente, uma fixação ou um cálculo dos custos do serviço prestado às sociedades, conforme salientou a Corte d'appello di Roma.

41 O Governo italiano começa por observar que o Tribunal de Justiça, no acórdão Ponente Carni, esclareceu que os direitos com carácter remuneratório permitidos pelo artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da directiva compreendem apenas as retribuições cobradas quando do registo ou anualmente, cujo montante é calculado com base nos custos do serviço prestado, e que essa retribuição não pode ser calculada em função de todos os custos do serviço administrativo em causa. Os órgãos jurisdicionais italianos declararam, com base nisso, que o regime da taxa de concessão inicialmente aplicado de 1985 a 1992 era contrário ao direito comunitário.

42 Segundo o Governo italiano, o novo regime, estabelecido retroactivamente para evitar a não remuneração dos serviços de registo prestados de 1985 a 1992, está, pelo contrário, em conformidade com os princípios consignados no acórdão Ponente Carni. Em primeiro lugar, não emerge do sistema qualquer duplicação de remunerações pelo mesmo serviço. Em especial, se determinadas repartições cobraram, entre 1985 e 1992, taxas de concessão específicas pela inscrição de actos diferentes do acto de constituição, tal sucedeu em consequência de uma deficiente interpretação do Decreto-Lei n.° 853/1984. Estas inscrições estavam, efectivamente, cobertas pela taxa então exigida em 30 de Junho de cada ano. Em segundo lugar, a taxa forfetária anual retroactiva pelo registo de outros actos que não o acto de constituição só é devida, relativamente a um ano, se, no decurso desse ano, forem efectivamente efectuadas tais inscrições. Em terceiro lugar, a directiva não impõe qualquer correspondência entre a importância forfetária dos direitos exigidos e os custos realmente suportados pela Administração com o fornecimento do serviço específico prestado a uma sociedade. A exigência dessa correlação equivale, efectivamente, a negar a possibilidade de estabelecer direitos

forfetários, a qual, porém, foi reconhecida pelo Tribunal de Justiça nos acórdãos Ponente Carni e Fantask e o., já referido. No presente caso, o montante dos direitos exigidos é razoável e situa-se dentro da média dos direitos aplicados nos restantes Estados-Membros por formalidades daquele tipo.

43 No que respeita à taxa retroactiva pelo registo do acto de constituição, a Comissão considera não haver dúvidas de que esta taxa, cuja continuidade em relação à taxa anterior resulta da referência ao Decreto n.º 641/1972 feita no artigo 11.º da Lei n.º 448/1998, se enquadra no âmbito da proibição referida no artigo 10.º, alínea c), da directiva, salvo quando é justificada nos termos do artigo 12.º, n.º 1, alínea e), desta última.

44 A Comissão considera, a este respeito, que um Estado-Membro respeita as condições necessárias para que os direitos em causa tenham carácter remuneratório se o respectivo montante for «razoável». Nas suas observações escritas, fundamentando-se num estudo comparativo dos direitos de inscrição nos doze Estados-Membros, que elaborara por ocasião do acórdão Ponente Carni e que posteriormente actualizou, a Comissão considerou que o montante de 500 000 ITL exigido, nos termos do artigo 11.º da Lei n.º 448/1998, pela inscrição do acto de constituição, relativamente aos anos de 1985 a 1992, foi estabelecido de modo razoável. Salientou que, à taxa de conversão actual entre o euro e a lira, o montante médio dos direitos cobrados pelos referidos doze Estados-Membros, em 1991, era de 314 000 ITL e que, tendo em conta os oito anos seguintes e as inevitáveis diferenças de custos médios entre Estados, o montante de 500 000 ITL exigido em 1999 não se afigurava excessivo.

45 Contudo, na audiência, a Comissão referiu que tinha obtido informações no sentido de que foram igualmente cobrados «diritti di cancelleria» pelo registo do acto de constituição entre 1985 e 1992. Assim, mesmo que as taxas de concessão inicialmente pagas por esta inscrição e a respectiva manutenção nos anos subsequentes fossem reembolsadas, a aplicação da nova taxa retroactiva implicaria tributar duas vezes a operação. Ora, no entender da Comissão, a excepção à proibição de cobrança relativa aos direitos com carácter remunera-

tório, constante do artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da directiva, só tem sentido se for cobrada uma única taxa como remuneração de um serviço. Na presença de duas ou de várias taxas cobradas relativamente à prestação de um único serviço, apenas a taxa cobrada concretamente no momento em que o serviço é prestado pela Administração que o proporciona pode ter carácter remuneratório. No caso concreto, somente os «diritti di cancelleria» cobrados de 1985 a 1992 revestem este carácter e podem ser justificados pelo artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da directiva, qualquer que seja, por outro lado, o montante da nova taxa retroactiva.

46 Quanto à nova taxa forfetária anual retroactiva devida pelo registo dos outros actos que não o acto de constituição, a Comissão considera, no essencial, pelas mesmas razões que a Prisco e CASER, que esta taxa também é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 10.°, alínea c), da directiva e que não pode beneficiar da excepção relativa aos direitos com carácter remuneratório, constante do artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da directiva. Sublinha a este respeito que, tendo em conta o carácter automático do pagamento desta taxa, mesmo que não tenha sido inscrito nenhum acto no ano em causa, a existência dos «diritti di cancelleria» e o facto de já terem sido pagos direitos em caso de inscrição nos termos do regime da taxa de concessão inicialmente em vigor, o novo regime retroactivo pode conduzir a que uma sociedade seja obrigada ao pagamento de taxas sem que tenha beneficiado de qualquer serviço, ou mesmo a ter de pagar duas, e até três vezes, o mesmo serviço.

Apreciação do Tribunal de Justiça

47 Em primeiro lugar, há que analisar se direitos como os controvertidos, instituídos pelo artigo 11.°, n.° 1, da Lei n.° 448/1998, são abrangidos por uma ou outra das proibições constantes do artigo 10.° da directiva. A este respeito, deve recordar-se que é pacífico que os referidos direitos não constituem impostos sobre as entradas de capital.

48 O artigo 10.° da directiva, lido à luz do seu último considerando, proíbe nomeadamente os impostos indirectos que tenham as mesmas características de um imposto sobre as entradas de capital. Estão assim em causa, entre outros, os impostos que, sob qualquer forma, sejam devidos pela constituição de uma sociedade de capitais e pelo aumento do seu capital [artigo 10.°, alínea a)], ou pelo registo ou por qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade, a que uma sociedade possa estar sujeita em consequência da sua forma jurídica [artigo 10.°, alínea c)]. Esta última proibição justifica-se pelo facto de que, embora os impostos em causa não incidam sobre as entradas de capital enquanto tais, são, no entanto, cobrados em razão das formalidades ligadas à forma jurídica da sociedade, isto é, do instrumento utilizado para a reunião dos capitais, pelo que a sua manutenção correria o risco de pôr igualmente em causa os objectivos prosseguidos pela directiva (acórdãos, já referidos, Denkavit Internationaal e o., n.° 23, e Fantask e o., n.° 21).

49 No caso vertente, a taxa devida pelo registo do acto de constituição, na medida em que é cobrada por ocasião do registo de novas sociedades, é directamente abrangida pela proibição constante do artigo 10.°, alínea c), da directiva. Semelhante conclusão impõe-se igualmente quando são devidos direitos pela inscrição de outros actos sociais, quando sejam igualmente cobrados em razão de uma formalidade essencial relacionada com a forma jurídica das sociedades em causa. Embora não constitua formalmente um procedimento prévio ao exercício da actividade das sociedades de capitais, a inscrição dos referidos actos nem por isso deixa de condicionar o exercício e a prossecução dessa actividade (v., neste sentido, acórdão Fantask e o., já referido, n.° 22).

50 Deve, por isso, analisar-se se taxas como as que estão em causa no processo principal podem beneficiar da derrogação concedida aos direitos com carácter remuneratório nos termos do artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da directiva.

51 A este respeito, a distinção entre as imposições proibidas pelo artigo 10.° da directiva e os direitos com carácter remuneratório implica que estes últimos abranjam apenas as retribuições, cobradas pela inscrição de actos sociais, cujo

montante seja calculado com base no custo do serviço prestado. Uma remuneração cujo montante não tenha qualquer relação com o custo desse serviço específico, ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que é contrapartida mas em função do conjunto dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação, deve ser considerada uma imposição abrangida exclusivamente pela proibição instituída pelo artigo 10.° da directiva (acórdãos Ponente Carni, n.os 41 e 42, e Fantask e o., já referido, n.° 27).

52 Ora, quanto às taxas de concessão forfetárias anuais retroactivas devidas pela inscrição de actos diferentes do acto de constituição, instituídas pelo artigo 11.° da Lei n.° 448/1998, verifica-se que, se as referidas taxas acrescerem às taxas de concessão já pagas durante os anos de 1985 a 1992 pela inscrição dos mesmos actos nos termos do regime inicialmente aplicável e se, tendo em conta, designadamente, o prazo de caducidade resultante do artigo 13.° do Decreto n.° 641/1972, as sociedades em causa não podem obter o reembolso das taxas referidas em último lugar, as autoridades italianas já cobraram, a título de inscrição dos referidos actos, taxas semelhantes que se considera terem remunerado o serviço prestado. Nestas circunstâncias, e sem que seja necessário analisar se o custo relacionado com a inscrição dos referidos actos está ou não também já coberto pelos «diritti di cancelleria», não se pode considerar que as taxas forfetárias em causa têm carácter remuneratório.

53 Por maioria de razão, as taxas de concessão forfetárias anuais retroactivas não podem ter carácter remuneratório se respeitarem a anos em que não se procedeu a qualquer inscrição de actos diferentes do acto de constituição.

54 Quanto à taxa de concessão retroactiva devida pela inscrição do acto de constituição, igualmente instituída pelo artigo 11.° da Lei n.° 448/1998, é aplicável o mesmo raciocínio que o desenvolvido no n.° 52 do presente acórdão relativamente a sociedades que já pagaram uma taxa de concessão pelo registo do acto de constituição entre 1985 e 1992 e que, tendo em conta, designadamente, o prazo de caducidade que resulta do n.° 2 do referido artigo e do artigo 13.° do Decreto n.° 641/1972, não podem requerer o respectivo reembolso.

55 No que respeita às sociedades que podem requerer o reembolso das taxas de concessão já pagas entre 1985 e 1992 pelo registo do acto de constituição ou de outros actos, compete aos órgãos jurisdicionais de reenvio verificar se as novas taxas retroactivas instituídas para essas operações revestem ou não carácter remuneratório, tendo em conta os princípios recordados nos n.os 8 e 9 do presente acórdão.

56 Esse carácter será naturalmente de excluir se se revelar que os «diritti di cancelleria» paralelamente pagos por estas operações abrangem já a totalidade dos custos do serviço prestado. Todavia, ao contrário do que a Comissão afirmou na audiência, na falta de harmonização das regras de cobrança dos direitos com carácter remuneratório, os Estados-Membros têm a liberdade de cobrar paralelamente várias retribuições pelo serviço prestado, desde que o total não ultrapasse o custo do mesmo (v., designadamente, neste sentido, e no que respeita às retribuições cobradas devido ao cumprimento de formalidades aduaneiras, o acórdão de 21 de Março de 1991, Comissão/Itália, C-209/89, Colect., p. I-1575, n.° 10). Consequentemente, o simples facto de serem paralelamente cobrados «diritti di cancelleria» pelas mesmas inscrições no registo que as que foram objecto das taxas de concessão retroactivas é insuficiente para negar a estas últimas a natureza de direitos com carácter remuneratório permitidos pelo artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da directiva.

57 Deve, por isso, responder-se à segunda questão do Tribunale di Milano e à primeira questão da Corte d'appello di Roma que o artigo 10.° da directiva deve ser interpretado no sentido de que proíbe, sem prejuízo das disposições derrogatórias do artigo 12.° da mesma directiva, as taxas retroactivas devidas pela inscrição de actos sociais no registo das sociedades, quando estas não constituem um imposto sobre as entradas de capital autorizado pela referida directiva. O artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da directiva deve ser interpretado no sentido de que tais taxas retroactivas não constituem direitos com carácter remuneratório permitidos por essa disposição, quando as inscrições no registo das sociedades pelas quais são cobradas já deram lugar à cobrança de taxas que é

suposto serem substituídas pelas referidas taxas retroactivas, mas que não são reembolsadas às entidades que as pagaram. Excluindo estas circunstâncias, para que essas taxas retroactivas constituam direitos com carácter remuneratório permitidos pelo artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da directiva, os respectivos montantes, que podem diferir consoante a forma jurídica da sociedade, devem ser calculados com base apenas no custo das formalidades em causa, sendo certo que podem igualmente abranger as despesas decorrentes de operações menores efectuadas gratuitamente, e devem ter em conta, se for caso disso, outros direitos pagos paralelamente, destinados igualmente a remunerar o mesmo serviço prestado. Para calcular estes montantes, um Estado-Membro pode tomar em conta a totalidade dos custos relativos às operações de registo, incluindo a percentagem dos custos gerais que lhes são imputáveis. Por outro lado, um Estado-Membro tem a faculdade de prever direitos forfetários e de fixar os respectivos montantes por um período indeterminado, quando se assegure regularmente de que os referidos montantes continuam a não ultrapassar o custo médio das operações em causa.

Quanto ao prazo de caducidade

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

58 A Prisco conclui dos acórdãos de 2 de Fevereiro de 1988, Barra e o. (309/85, Colect., p. 355), e de 29 de Junho de 1988, Deville (240/87, Colect., p. 3513), 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 desse 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.

59 A Prisco salienta que as disposições do artigo 13.° do Decreto n.° 641/1972, analisadas pelo Tribunal de Justiça no processo que deu lugar ao acórdão Edis, já

referido, não só eram anteriores ao acórdão Ponente Carni como não respeitavam especificamente às taxas controvertidas, pelo que o Tribunal de Justiça decidiu que o referido princípio não era aplicável. Contudo, o artigo 11.° da Lei n.° 448/1998, que está em causa no processo principal, é, por seu lado, posterior ao acórdão Ponente Carni e refere-se especificamente às taxas consideradas contrárias ao direito comunitário na sequência desse acórdão. O mesmo artigo já não permite que o órgão jurisdicional nacional interprete o artigo 13.° do Decreto n.° 641/1972 no sentido de se referir apenas às taxas pagas em consequência de um erro material, e não às taxas cujo reembolso é requerido por incompatibilidade com o direito comunitário. Consequentemente, o princípio da equivalência recordado nos acórdãos Barra e o. e Deville, já referidos, não é respeitado pelo artigo 11.° da Lei n.° 448/1998.

60 Esta disposição viola ainda os princípios da segurança jurídica, do respeito da confiança legítima e da proporcionalidade, tendo em conta, designadamente, o facto de ser retroactiva e de, no momento da sua adopção, o prazo de caducidade de três anos nela previsto estar largamente ultrapassado após o pagamento, em 1992, das últimas taxas cujo reembolso é solicitado.

61 O Governo italiano salienta que o artigo 11.° da Lei n.° 448/1998 de modo algum alargou o âmbito de aplicação do prazo de caducidade de três anos aos casos de reembolso das taxas referidas neste artigo. No entender deste governo, o artigo 13.° do Decreto n.° 641/1972, conforme interpretado pela Corte suprema di cassazione a partir do seu acórdão n.° 3458/1996, implicava já a aplicação desse prazo aos pedidos de reembolso de taxas de concessão baseados na inobservância do direito comunitário. O Governo italiano acrescenta que, em qualquer caso, a questão do alcance do artigo 13.° do Decreto n.° 641/1972 é uma mera questão de direito interno sobre a qual o Tribunal de Justiça não tem de se pronunciar, e que a situação continuou a ser a mesma que a que foi examinada pelo Tribunal de Justiça nos processos Edis, Spac e Ansaldo Energia e o., já referidos, em que o Tribunal de Justiça esclareceu que o direito comunitário não obsta a que um Estado-Membro aplique às acções de repetição de imposições cobradas em violação do direito comunitário um prazo nacional de caducidade de três anos que derroga o regime ordinário mais favorável da acção de repetição

do indevido entre particulares, na medida em que este prazo de caducidade se aplique da mesma forma às acções de repetição das referidas imposições baseadas no direito comunitário e às baseadas no direito interno (princípio da equivalência), e na medida em que não torne, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (princípio da efectividade).

62 A Comissão considera que a questão do respeito dos princípios da segurança jurídica e da protecção dos particulares, suscitada pelo órgão jurisdicional de reenvio, se coloca mais em relação ao artigo 13.° do Decreto n.° 641/1972, conforme foi interpretado pela Corte suprema di cassazione no acórdão n.° 3458/1996, do que em relação ao artigo 11.° da Lei n.° 448/1998, e que esta questão diz mais respeito ao direito italiano do que ao direito comunitário.

63 Quanto a este ponto, a Comissão deduziu do acórdão Edis, já referido, e dos acórdãos de 17 de Novembro de 1998, Aprile (C-228/96, Colect., p. I-7141), e de 9 de Fevereiro de 1999, Dilexport (C-343/96, Colect., p. I-579), os princípios seguintes relativos às regras para o reembolso de taxas contrárias ao direito comunitário. Os Estados-Membros não podem ter em conta regras adoptadas posteriormente a um acórdão do Tribunal de Justiça que declara a incompatibilidade das referidas taxas com o direito comunitário e que lhes sejam exclusivamente aplicáveis, mesmo sendo menos favoráveis aos contribuintes do que as que seriam aplicáveis caso não existissem.

64 A Comissão afirma que, no processo principal, estão reunidas as duas primeiras condições. Contudo, a questão de saber se a terceira se verifica depende da interpretação do artigo 13.° do Decreto n.° 641/1972: se o prazo de caducidade de três anos previsto no referido artigo se aplicar já aos pedidos de reembolso de taxas ilegalmente cobradas, o artigo 11.° da Lei n.° 448/1998 não terá carácter inovador e não poderá ser julgado contrário ao direito comunitário. Pelo contrário, se o artigo 13.° do Decreto n.° 641/1972 apenas se aplicar aos pedidos de reembolso de taxas pagas em consequência de erros materiais, a conclusão será a inversa. A solução depende, por isso, da interpretação das disposições nacionais, que o Tribunal de Justiça não pode ele próprio efectuar.

Apreciação do Tribunal de Justiça

65 A aplicação do artigo 13.° do Decreto n.° 641/1972 aos pedidos de reembolso das taxas declaradas contrárias ao direito comunitário na sequência do acórdão Ponente Carni esteve já em causa no acórdão Edis, já referido. Ora, o Tribunal de Justiça salientou, por um lado, que a interpretação do artigo 13.° do Decreto n.° 641/1972 adoptada pela Corte suprema di cassazione no acórdão n.° 3458/1996 incidia sobre uma disposição nacional que estava em vigor há muitos anos no momento da prolação do acórdão Ponente Carni e, por outro, que essa disposição visava não apenas a restituição da taxa que estava em causa nesse acórdão mas também a da totalidade das taxas de concessão governamental italianas. O Tribunal de Justiça concluiu daqui que a solução dos acórdãos Barra e o. e Deville, já referidos, não era aplicável (acórdão Edis, já referido, n.° 25).

66 O Tribunal de Justiça acrescentou que, segundo indicações do Governo italiano que não foram contestadas, um prazo análogo ao prazo de caducidade em questão era também aplicável às acções para restituição de um certo número de direitos indirectos e que não resulta da redacção do artigo 13.° do Decreto n.° 641/1972 que o mesmo apenas se aplicava às acções baseadas no direito comunitário. O Tribunal de Justiça salientou igualmente que resultava da jurisprudência da Corte suprema di cassazione que os prazos em matéria fiscal se aplicam também às acções para restituição de taxas ou imposições cobradas com base em leis declaradas contrárias à Constituição italiana (acórdão Edis, já referido, n.° 38).

67 Nestas condições, o Tribunal de Justiça decidiu que o direito comunitário não obsta a que um Estado-Membro aplique às acções para restituição de imposições cobradas em violação do direito comunitário um prazo nacional de caducidade de três anos que derroga o regime comum da acção de repetição do indevido entre

particulares, sujeita a um prazo mais favorável, quando esse prazo de caducidade se aplique de igual modo às acções para restituição dessas imposições que se baseiam no direito comunitário e às que se baseiam no direito interno (acórdão Edis, já referido, n.° 39).

68 Quanto ao artigo 11.°, n.° 2, da Lei n.° 448/1998, há que salientar que esta disposição apenas remete para as disposições do artigo 13.° do Decreto n.° 641/1972, tal como foram analisadas pelo Tribunal de Justiça no acórdão Edis, já referido, e que não altera o respectivo âmbito de aplicação. Nenhum elemento novo resultante do presente processo conduz, por outro lado, a que devamos afastar-nos da apreciação feita no referido acórdão.

69 Em especial, uma disposição como o artigo 11.°, n.° 2, da Lei n.° 448/1998 não torna na prática impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária, na medida em que o respeito do prazo de caducidade de três anos, a que faz referência para definir as condições de reembolso das taxas pagas entre 1985 e 1992, deve ser apreciado no momento em que foi apresentado o pedido de reembolso e não na data da adopção, em 1998, da referida disposição. Uma disposição deste tipo, embora formalmente retroactiva, também não pode, em todo o caso, ser contrária aos princípios da segurança jurídica, do respeito da confiança legítima e da proporcionalidade, na medida em que não altera em si mesma o alcance da regulamentação já aplicável antes da sua adopção.

70 Há, portanto, que dar ao órgão jurisdicional de reenvio a mesma resposta que no acórdão Edis, já referido, ou seja, que o direito comunitário não obsta a que um Estado-Membro aplique às acções para restituição de imposições cobradas em violação do direito comunitário um prazo nacional de caducidade de três anos que derroga o regime comum da acção de repetição do indevido entre particulares, sujeita a um prazo mais favorável, quando esse prazo de caducidade se aplique de igual modo às acções para restituição dessas imposições que se baseiam no direito comunitário e às que se baseiam no direito interno.

Quanto às regras de cálculo dos juros aplicáveis aos reembolsos

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

71 A CASER indica que a Lei n.º 29, de 25 de Janeiro de 1961 (GURI n.º 53, de 1 de Março de 1961), alterada, disciplina em termos gerais as taxas de juro aplicáveis, a favor do Estado e a favor dos contribuintes, aos montantes devidos a título de taxas e impostos indirectos sobre o volume de negócios, em caso de atraso de pagamento de taxas e imposições pelos contribuintes ou em caso de reembolso de taxas e imposições indevidamente cobradas pelo Estado. A CASER refere que, aplicando a referida lei, os juros que lhe deveriam ser pagos a contar do seu pedido de reembolso (30 810 000 ITL, em 30 de Junho de 1999) são superiores aos resultantes do artigo 11.º, n.º 3, da Lei n.º 448/1998 (17 550 000 ITL). O mesmo se passaria se fossem aplicados os juros legais previstos no artigo 1284.º do Código Civil para a repetição de qualquer montante não devido a contar do pedido apresentado em juízo (40 950 000 ITL). As diferenças entre os montantes devidos consoante os diversos tipos de juros mostram muito concretamente que o artigo 11.º, n.º 3, da Lei n.º 448/98 não respeita o princípio da equivalência.

72 A CASER salienta que a situação submetida à análise do Tribunal de Justiça é diferente da que deu lugar ao acórdão Ansaldo Energia e o., já referido. Efectivamente, a questão era então a de saber se o direito comunitário obstava à fixação em matéria fiscal de juros diferentes dos previstos em matéria cível. Ora, no processo principal, está em causa a fixação de taxas de juro diferentes em matéria fiscal, aplicando-se a taxa menos favorável, aliás, fixada retroactivamente, ao reembolso de taxas declaradas contrárias ao direito comunitário na sequência do acórdão Ponente Carni.

73 O Governo italiano recorda que o Tribunal de Justiça declarou no acórdão Ansaldo Energia e o., já referido, que um Estado-Membro não pode ser obrigado a alargar o seu regime interno de repetição mais favorável a todos os procedimentos judiciais em que é pedida a restituição de impostos ou taxas cobrados em violação do direito comunitário. Por outro lado, como o artigo 11.°, n.° 3, da Lei n.° 448/1998 não reserva a taxa nele prevista, ou seja 2,5% (taxa legal à data da entrada em vigor da referida lei), apenas aos casos de restituição das taxas de concessão cobradas contrariamente ao direito comunitário, mas aplica-a a todos os pedidos de restituição possíveis dos montantes em causa, bem como aos baseados no direito interno, o princípio da equivalência é igualmente respeitado.

74 A Comissão sublinha que, ao contrário da situação que esteve na origem do acórdão Ansaldo Energia e o., já referido, resulta expressamente da redacção do artigo 11.° da Lei n.° 448/1998 que o mesmo se aplica tão-só à restituição de taxas específicas que foram declaradas incompatíveis com o direito comunitário, entre as dezenas de taxas de concessão governamental abrangidas na categoria mais ampla dos impostos indirectos diferentes do imposto sobre o volume de negócios.

75 Tendo, aliás, salientado que a taxa de juro aplicável nos termos do artigo 11.°, n.° 3, da Lei n.° 448/1998 é inferior, globalmente considerada relativamente aos períodos em causa, à taxa de juro aplicável, nos termos da Lei n.° 29/1961, às dívidas fiscais, a Comissão conclui daí que o princípio da equivalência não é respeitado. A Comissão esclarece que o resultado é idêntico se se tomar como referência a taxa de juro legal aplicável durante os mesmos períodos às dívidas cíveis, em caso de requalificação das relações jurídicas entre a Administração fiscal e as sociedades que pagaram as taxas de concessão governamental em causa, após a declaração de incompatibilidade das referidas taxas com o direito comunitário.

Apreciação do Tribunal de Justiça

76 No n.° 29 do acórdão Ansaldo Energia e o., já referido, o Tribunal de Justiça recordou que uma modalidade de restituição nacional respeita o princípio da equivalência quando se aplique indiferentemente às acções baseadas em violação do direito comunitário e às baseadas em violação do direito interno, tratando-se do mesmo tipo de impostos ou taxas, mas que este princípio não pode, em contrapartida, ser interpretado no sentido de que obriga um Estado-Membro a alargar a todas as acções para restituição de impostos ou taxas cobrados em violação do direito comunitário o seu regime interno de repetição mais favorável. Do n.° 30 do mesmo acórdão, o Tribunal de Justiça concluiu que o direito comunitário não obsta a que a legislação de um Estado-Membro preveja, em matéria de juros, modalidades de cálculo menos favoráveis para a restituição de imposições indevidamente cobradas do que para a repetição do indevido entre particulares, desde que essas modalidades se apliquem indiferentemente às acções baseadas no direito interno e às baseadas no direito comunitário.

77 Contudo, conforme o Tribunal de Justiça igualmente decidiu, 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 (v. acórdãos, já referidos, Edis, n.° 24, Aprile, n.° 26, e Dilexport, n.° 39).

78 Ora, afigura-se que, nas circunstâncias em causa no processo principal, que se distinguem neste ponto das que estiveram na origem do acórdão Ansaldo Energia e o., já referido, as regras de cálculo de juros previstas no artigo 11.°, n.° 3, da Lei

n.º 448/1998, que respeitam especificamente às taxas de concessão cobradas pela inscrição no registo das sociedades e ao pagamento anual pela respectiva manutenção nos anos seguintes, declaradas contrárias ao direito comunitário na sequência acórdão Ponente Carni, são menos favoráveis do que as aplicáveis ao reembolso das outras dívidas fiscais, incluindo o reembolso das outras taxas de concessão de idêntica natureza. Nestas circunstâncias, que compete ao órgão jurisdicional nacional verificar se se encontram reunidas, uma legislação como a que está em causa no processo principal é contrária ao direito comunitário e deve ser afastada aplicando em seu lugar disposições que regulam os juros aplicáveis aos reembolsos das restantes taxas de concessão da mesma natureza.

79 Deve, assim, responder-se ao órgão jurisdicional de reenvio que o direito comunitário se opõe a que um Estado-Membro adopte 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 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.

Quanto às despesas

80 As despesas efectuadas pelo Governo italiano 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 os órgãos jurisdicionais de reenvio, compete aos mesmos decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Tribunale di Milano, por despacho de 15 de Maio de 1999, e pela Corte d'appello di Roma, por despacho de 12 de Maio de 1999, declara:

1) **O artigo 10.° da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, deve ser interpretado no sentido de que proíbe, sem prejuízo das disposições derrogatórias do artigo 12.° da mesma directiva, as taxas retroactivas devidas pela inscrição de actos sociais no registo das sociedades, quando estas não constituem um imposto sobre as entradas de capital autorizado pela referida directiva. O artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da Directiva 69/335 deve ser interpretado no sentido de que tais taxas retroactivas não constituem direitos com carácter remuneratório permitidos por essa disposição, quando as inscrições no registo das sociedades pelas quais são cobradas já deram lugar à cobrança de taxas que é suposto serem substituídas pelas referidas taxas retroactivas, mas que não são reembolsadas às entidades que as pagaram. Excluindo estas circunstâncias, para que essas taxas retroactivas constituam direitos com carácter remuneratório permitidos pelo artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da Directiva 69/335, os respectivos montantes, que podem diferir consoante a forma jurídica da sociedade, devem ser calculados com base apenas no custo das formalidades em causa, sendo certo que podem igualmente abranger as despesas decorrentes de operações menores efectuadas gratuitamente, e devem ter em conta, se for caso disso, outros direitos pagos paralelamente, destinados igualmente a remunerar o mesmo serviço prestado. Para calcular estes montantes, um Estado-Membro pode tomar em conta a totalidade dos custos relativos às operações de registo, incluindo a percentagem dos custos gerais que lhes são imputáveis. Por outro lado, um**

Estado-Membro tem a faculdade de prever direitos forfetários e de fixar os respectivos montantes por um período indeterminado, quando se assegure regularmente de que os referidos montantes continuam a não ultrapassar o custo médio das operações em causa.

2) **O direito comunitário não obsta a que um Estado-Membro aplique às acções para restituição de imposições cobradas em violação do direito comunitário um prazo nacional de caducidade de três anos que derroga o regime comum da acção de repetição do indevido entre particulares, sujeita a um prazo mais favorável, quando esse prazo de caducidade se aplique de igual modo às acções para restituição dessas imposições que se baseiam no direito comunitário e às que se baseiam no direito interno.**

3) **O direito comunitário opõe-se a que um Estado-Membro adopte 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 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.**

Macken Puissochet Schintgen

Skouris Cunha Rodrigues

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 10 de Setembro de 2002.

O secretário

R. Grass

O presidente da Sexta Secção

F. Macken