CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
F. G. JACOBS
apresentadas em 7 de Março de 1996 *

1. A questão no presente processo, que foi submetida ao Tribunal de Justiça através de um pedido de decisão prejudicial do College van Beroep voor het Bedrijfsleven (tribunal administrativo do comércio e indústria) dos Países Baixos, é de saber se uma contribuição cobrada pelas Câmaras de Comércio e Indústria neerlandesas às empresas estabelecidas nas suas áreas territoriais é compatível com a directiva comunitária relativa às entradas de capital, que proíbe a cobrança de outros impostos que não sejam o imposto sobre as entradas de capital pelo registo de uma sociedade de capitais ou por qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade por tal sociedade.

2. A contribuição neerlandesa é cobrada anualmente pelas câmaras às empresas inscritas nos seus respectivos registos comerciais e utilizada para financiar as várias actividades das câmaras. O termo «empresa» é de interpretação ampla e abrange todos os tipos de actividade económica, quer se trate de actividades comerciais ou de *holding* e de investimento. A contribuição tem como matéria colectável o capital investido na empresa, definido como as suas reservas, provisões e débitos a longo prazo e pode atingir 24 400 HFL.

3. Todas as sociedades (com excepção das sociedades sem actividade nas quais não está investido qualquer capital) possuem por definição uma empresa sujeita a registo e estão sujeitas à contribuição. Como a legislação neerlandesa reuniu o registo das empresas e o das sociedades, não exigido um registo separado da sociedade em si, salvo se a sua sede social não estiver situada na área territorial da câmara em que a empresa está estabelecida. Neste último caso, é cobrado um pequeno encargo adicional de 61 HFL pelo registo da sociedade na câmara da área territorial em que está situada a sede social.

4. As sociedades recorrentes nos processos principais alegam que é vedado às câmaras, por força da directiva, onerar as empresas com um imposto como a contribuição em causa, pois apenas lhes é permitido cobrar 61 HFL, que representa o custo do registo da sociedade.

5. No caso de a contribuição ser ilegal, a questão seguinte que se põe é a de saber se as câmaras podem invocar o prazo de trinta dias fixado na legislação nacional para os recursos das suas decisões, como defesa contra os pedidos de reembolso das contribuições cobradas nos anos anteriores.

* Língua original: inglês.

A legislação nacional aplicável

6. Nos termos da Wet op de kamers van Koophandel en Fabrieken (lei relativa às câmaras de comércio e indústria) de 1963, as Câmaras tem por missão promover os interesses comerciais das empresas nas suas respectivas áreas territoriais [1]. As câmaras prestam um grande número de serviços, entre os quais a criação e a gestão de organismos ao serviço do comércio e da indústria, a publicidade, a concessão de subsídios a organismos que têm por objecto a promoção dos interesses do comércio, a legalização de assinaturas, a prestação de juramento e a recolha de informações [2]. As câmaras são utilizadas por diversos organismos públicos como fonte de informações em matéria de comércio e de indústria [3].

7. O artigo 1.° da Handelsregisterwet (lei relativa ao registo comercial) de 1918 obriga as Câmaras a manterem um registo das empresas estabelecidas na sua área territorial.

1 — V. artigo 3.° da lei.
2 — V. artigo 16.° da lei.
3 — V. artigos 17.° e 18.° da lei.

O artigo 1.°, n.^{os} 1, 2, 3 e 7 da lei, na sua redacção alterada, dispõe:

«1) Existe um registo comercial no qual estão inscritas todas as empresas que:

a) estejam estabelecidas nos Países Baixos ou

b) tenham nos Países Baixos uma sucursal... ou

c) estejam representadas nos Países Baixos por um agente comercial mandatado para o efeito.

2) O registo comercial é conservado pelas câmaras de comércio e indústria, cada uma no que se refere à sua área territorial.

3) O registo é efectuado em cada câmara, na área territorial na qual a empresa está

estabelecida ou está situada uma sucursal da empresa.

...

7) São além disso inscritas no registo comercial todas as sociedades anónimas, sociedades privadas de responsabilidade limitada, cooperativas, sociedades mútuas de garantia e agrupamentos europeus de interesse económico... que tenham a sua sede nos Países Baixos. O registo é efectuado na câmara em cuja área territorial está situada a sede social.»

8. No despacho de reenvio, o tribunal nacional afirma que o registo de empresas no registo comercial tem uma dupla finalidade. Em primeiro lugar, satisfaz a obrigação de registo das sociedades que existe por força das disposições nacionais que promovem a execução da Directiva 68/151/CEE do Conselho, de 9 de Março de 1968 [4], cujo artigo 3.°, n.° 1, impõe que cada Estado-Membro abra um processo, junto dum registo central, dum registo comercial ou de um registo de sociedades para as sociedades visadas pela directiva. Em segundo lugar, funciona como fonte de informações de factos relativos à vida económica e como reportório das empresas em benefício das quais a câmara foi instituída e que formam o grupo cujos interesses a câmara está incumbida de defender.

9. O artigo 9.°, alínea c), da lei relativa ao registo comercial impede a dupla inscrição de uma pessoa colectiva cuja sede social está situada na mesma circunscrição que uma empresa por esta explorada. A redacção desta disposição é a seguinte:

«Se uma pessoa colectiva das mencionadas no artigo 1.°, n.° 7, for proprietária de uma empresa que esteja inscrita na câmara de comércio e indústria em cujo território a referida pessoa colectiva tenha a sua sede social, a inscrição da empresa na referida câmara valerá simultaneamente como inscrição da referida pessoa colectiva.»

10. Parece que o termo «empresa» empregue no artigo 1.°, n.° 1, abrange não apenas as entidades que exercem actividades comerciais, mas também as que exercem actividades de *holding* e de investimento. Em consequência, na prática, o registo nos termos do artigo 1.°, n.° 7, só é exigido para as sociedades sem qualquer actividade ou as sociedades

4 — Primeira directiva tendente a coordenar as garantias que, para execução dos interesses dos sócios e de terceiros, são exigidas nos Estados-Membros às sociedades, na acepção do segundo parágrafo do artigo 58.° do Tratado, a fim de tornar equivalentes essas garantias em toda a Comunidade (JO 1968 L 65, p. 8; EE 17 F1 p. 3).

cuja empresa se encontre numa circunscrição diferente da da sua sede social.

11. O artigo 22.° da lei trata dos impostos de registo. O artigo 22.°, n.^{os} 1 a 4, dispõe:

«1) Pela inscrição de uma empresa na câmara de comércio e indústria da circunscrição que aquela está estabelecida é devido um montante determinado pela câmara nos termos dum regulamento, por cada ano civil durante o qual a empresa está ou deve estar inscrita na referida câmara.

2) A câmara não pode, através de um regulamento como o referido no n.° 1, prever para qualquer empresa um montante mais elevado que o determinado para a categoria de empresas em causa por regulamento da administração pública.

3) No âmbito da medida referida no n.° 2, as empresas são repartidas em categorias segundo o capital investido na empresa, deduzidas as perdas. No âmbito desta medida, em casos particulares, as empresas podem ser divididas em categorias segundo outros critérios. Para efeitos de aplicação do n.° 1, é determinado um montante por cada categoria de empresas.

4) O capital investido na empresa abrange:

a) as reservas e as provisões, à excepção das que são destinadas a cobrir obrigações ou riscos imediatamente demonstráveis, desde que o seu montante não exceda o destas obrigações ou destes riscos;

b) os débitos a prazo de um ano ou mais.»

12. Foram estabelecidas regras mais detalhadas sobre o registo e as contribuições pelos decretos reais de 1 de Agosto de 1956 e de 5 de Dezembro de 1968. Nos termos do artigo 3.° do último decreto, na sua redacção alterada, a contribuição varia de 61 HFL para uma empresa da categoria I (com um capital inferior a 25 000 HFL) até 24 400 HFL, para um empresa da categoria XVI (com um capital igual ou superior a 500 milhões de HFL). Nos termos da Wet op de Bedrijfsorganisatie (lei sobre a organização da economia) de 1950, na sua redacção alterada, os custos do

registo são ligeiramente aumentados com uma contribuição suplementar em benefício do Conselho Económico e Social dos Países Baixos.

13. O artigo 22.°, n.° 6, da lei relativa ao registo comercial diz respeito ao registo das pessoas colectivas. Dispõe o seguinte:

«Pela inscrição de uma pessoa colectiva das referidas no artigo 1.°, n.° 7, é devido um montante determinado por regulamento da administração pública por cada ano civil durante o qual a pessoa colectiva está ou deve estar inscrita na câmara em questão. Esta disposição não se aplica se, em conformidade com o artigo 9.°, alínea c), a inscrição da empresa pertencente à pessoa colectiva valer como inscrição da pessoa colectiva».

14. Assim, como já expliquei, uma sociedade que possui uma empresa estabelecida na mesma circunscrição da sua sede social não é obrigada a proceder a um registo distinto da sua empresa e não paga contribuição adicional. Quando a sede social de uma sociedade e a sua empresa se encontram em circunscrições distintas, aquela é obrigada a pagar um imposto de registo distinto à câmara em questão. Nos termos do artigo 8.°, alínea a), do decreto de 5 de Dezembro de 1968, este imposto é fixado em 61 HFL, que corresponde à contribuição devida pelas empresas da categoria mais baixa (categoria I). O tribunal nacional considera que o montante de 61 HFL corresponde aos custos ligadas à conservação do registo.

15. Nos termos do artigo 26.° da lei relativa ao registo comercial, a contribuição é devida pelo proprietário da empresa ou pela pessoa colectiva inscrita. Se a contribuição não for paga, a câmara em questão emite uma ordem de pagamento que constitui título executivo nos termos das disposições do código de processo civil.

16. O não cumprimento da obrigação de registo constitui infracção criminal punida com prisão, multa ou ambas as penas [5].

17. É admissível recurso das decisões das câmaras para o College van Beroep voor het Bedrijfsleven [6]. O recurso deve ser interposto no prazo de trinta dias a contar da data em que a decisão foi comunicada, proferida ou expedida [7]. Todavia, o recurso não é inadmissível no caso de a parte em questão demons-

5 — V. o artigo 1.°, n.° 4, alínea c), o artigo 2.°, n.° 4, e artigo 6.°, n.os 1 e 4, alínea c), da lei de 22 de Junho de 1950 que enuncia as medidas relativas à investigação, perseguição e julgamento das infracções económicas.

6 — V. artigo 31.° da lei relativa às câmaras de comércio e de indústria.

7 — V. artigo 33.° da lei de 1954 relativa aos recursos administrativos em matéria de organização económica.

trar que não pode razoavelmente ser censurada pelo não cumprimento do prazo [8].

A legislação comunitária aplicável

18. Através da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 19 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais [9], adoptada com base nos artigos 99.° e 100.° do Tratado, o Conselho procurou harmonizar o imposto que incide sobre as entradas de capital nas sociedades de capitais («imposto sobre as entradas de capital»). A directiva foi alterada por várias vezes [10]; todavia, nenhuma destas alterações se aplica ao caso em apreço.

19. O artigo 1.° da directiva dispõe:

«Os Estados-Membros cobrarão um imposto sobre as entradas de capital nas sociedades harmonizado nos termos dos artigos 2.° a 9.°, a seguir denominado 'imposto sobre as entradas de capital'».

20. O artigo 3.° da directiva dispõe, com relevância para este caso:

«1. Para efeitos do disposto na presente directiva, por sociedade de capitais entende-se:

a) as sociedades de direito... neerlandês designadas respectivamente:

— ... naamloze vennoostschap;

— ... commanditaire vennootschap op aandelen.

b) toda e qualquer sociedade, associação ou pessoa colectiva cujas partes representativas do capital social ou do activo sejam susceptíveis de serem negociadas em bolsa;

c) toda e qualquer sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos, cujos membros tenham o direito de ceder sem autorização prévia as respectivas partes

8 — V. artigo 33.°, n.° 3, da lei.

9 — JO L 249, p. 25; EE 09 F1 p. 22.

10 — Em último lugar, pela Directiva 85/310/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985 (JO L 156, p. 23; EE 09 F1 p. 171).

sociais a terceiros e apenas sejam responsáveis pelas dívidas da sociedade, associação ou pessoa colectiva até ao limite da respectiva participação.

2. Para aplicação da presente directiva, é equiparada às sociedades de capitais toda e qualquer outra sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos. Todavia, um Estado-Membro pode não a considerar como tal, para efeitos de cobrança do imposto sobre as entradas de capital.»

21. O artigo 4.° define as diversas operações que estão ou podem estar sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital. A característica comum a estas operações é que implicam entradas de capital sob formas diversas numa sociedade de capitais ou a transferência para o território de um Estado da sede de direcção efectiva ou da sede estatutária de tal sociedade quando ainda não foi cobrado imposto sobre as entradas de capital noutro Estado-Membro.

22. O artigo 10.° da directiva dispõe:

«Além do imposto sobre as entradas de capital, os Estados-Membros não cobrarão, no que diz respeito às sociedades, associações ou pessoas colectivas com fins lucrativos, qualquer imposição, seja sob que forma for:

a) em relação às operações referidas no artigo 4.°;

b) ...

c) em relação ao registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica.»

23. O artigo 11.° proíbe outras imposições ligadas às reuniões de capital ou aos empréstimos.

24. Todavia, o artigo 12.°, n.° 1, da directiva acrescenta a derrogação seguinte:

«1. Em derrogação do disposto nos artigos 10.° e 11.°, os Estados-Membros podem cobrar:

...

e) direitos com carácter remuneratório.»

25. O presente processo parece ter sido sugerido pelo acórdão do Tribunal de Justiça no processo Ponente Carni [11]. Neste processo pedia-se ao Tribunal de Justiça que apreciasse a compatibilidade de uma imposição denominada taxa de concessão governamental com a directiva. A taxa era devida pelo registo de uma sociedade, pelo aumento do seu capital, a prorrogação da sua duração, a alteração do seu objecto ou a fusão de sociedades. A taxa de registo, na sequência de vários aumentos, atingia 15 milhões de LIT para as sociedades anónimas e em comandita por acções, e 3,5 milhões de LIT para as sociedades de responsabilidade limitada e 500 000 LIT para as outras sociedades. A taxa era devida não só quando do primeiro registo mas também anualmente. A questão do tribunal nacional dizia respeito à taxa anual.

26. O Tribunal de Justiça salientou que o artigo 10.° visava as imposições indirectas com características semelhantes ao imposto sobre as entradas de capital. Por conseguinte, era aplicável a uma imposição anual como a taxa controvertida devida pelo registo das sociedades de capitais; era assim mesmo que o produto dessa imposição contribuísse para o financiamento do serviço que tinha a seu cargo o registo. Em consequência, a taxa era proibida salvo se constituísse um direito com carácter remuneratório na acepção do artigo 12.°, n.° 1, da directiva.

27. O Tribunal de Justiça declarou que o artigo 12.°, n.° 1, autorizava um direito que fosse a contrapartida de uma operação imposta por lei com o objectivo de interesse geral. Isto aplicava-se em particular a um direito cobrado como contrapartida de uma operação como o registo das sociedades de capitais que era imposta pela lei nacional, em conformidade com o direito comunitário, tanto no interesse de terceiros como das próprias sociedades [12].

28. O Tribunal de Justiça declarou todavia que o artigo 12.° apenas abrangia as

11 — Acórdão de 20 de Abril de 1993, Ponente Carni e Cispadana Costruzioni (C-71/91 e C-178/91, Colect., p. I-1915).

12 — N.os 37 e 38.

retribuições calculadas com base no custo do serviço prestado, acrescentando:

«Uma retribuição 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 a contrapartida, mas em função do conjunto dos custos de funcionamento e investimento do serviço encarregado dessa operação, devia ser considerada como uma imposição abrangida exclusivamente pela proibição instituída pelo artigo 10.° da directiva.

Pode ser difícil determinar o custo de certas operações, como, por exemplo, o registo de uma sociedade. A avaliação desse custo só pode, em semelhantes casos, ser forfetária e deve ser efectuada de forma razoável, tendo em conta, designadamente, o número e a qualificação dos agentes, o tempo gasto por esses agentes, bem como as diversas despesas materiais necessárias à realização dessa operação» [13].

29. O Tribunal de Justiça acrescentou que os Estados-Membros tinham o direito de fixar montantes diferentes para o registo das sociedades anónimas e das sociedades por quotas desde que nenhum dos montantes de registo, para cada um dos tipos de sociedade, excedesse o custo da operação de registo [14].

13 — N.os 42 e 43.
14 — N.° 44.

Os factos e as questões do tribunal nacional

30. A questão suscitada, consequentemente, é de saber em que medida os princípios estabelecidos no processo Ponente Carni são aqui aplicáveis. No caso presente, o processo principal diz respeito a uma série de recursos de decisões relativas a impostos sobre o registo adoptadas pelas Câmaras de Comércio e Indústria de Midden-Gelderland, da Haia, de Amesterdão e de Utrecht interpostos pelas sociedades Denkavit Internationaal BV, Galveston BV, Heklicht Scheepvaartbelangen BV, C. Roeleveld Beheer BV e duas outras, R. J. Schippefelt, Sigarenhandel Ben Sterk e J. H. van Werkhoven Holding Maarssen BV. A Denkavit impugna as decisões relativas às contribuições dos anos de 1972 a 1993, inclusive. Os recursos das outras sociedades apenas dizem respeito às decisões relativas às contribuições de 1992.

31. As recorrentes, que estão todas classificadas em categorias tarifárias superiores, contestam as contribuições na medida em que excedem a contribuição mínima de 61 HFL, que corresponde ao custo da conservação do registo comercial. Sustentam essencialmente que a contribuição sobre o registo constitui uma imposição proibida pelo artigo 10.°, alínea c), da Directiva 69/335. O tribunal nacional constatou que o registo das sociedades nos termos do artigo 1.°, n.° 1, da lei relativa ao registo comercial constitui um

registo na acepção do artigo 3.° da Directiva 68/151; no processo Ponente e Carni, o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 10.°, alínea c), da Directiva 69/335 proibia a cobrança de imposições devidas por tal registo. Segundo as recorrentes, a contribuição sobre o registo não constitui um direito com carácter remuneratório permitido pelo artigo 12.°, n.° 1, alínea e), desta directiva, porque não abrange unicamente os custo do registo, mas financia praticamente todas as actividades das câmaras.

32. Em apoio do seu pedido de reembolso das contribuições pagas relativamente aos anos anteriores, a saber, os anos de 1972 a 1992, a Denkavit remete para o acórdão do Tribunal de Justiça no processo Emmott [15], sustentando que as câmaras não podem, na falta de transposição correcta da Directiva 69/335, invocar o não cumprimento do prazo de trinta dias fixado pela legislação nacional para os recursos das suas decisões.

33. Estes argumentos levaram o tribunal nacional a submeter ao Tribunal de Justiça a título prejudicial as seguintes questões:

«1) a) O artigo 10.° da Directiva 69/335/CEE deve ser interpretado no sentido de que, além de uma imposição pelo registo das sociedades, associações ou pessoas colectivas contempladas no referido artigo, também se encontra abrangida pela proibição estabelecida no mesmo, ainda que não haja qualquer relação entre a obrigação de registar a empresa e a forma jurídica daqueles a quem pertence a empresa, uma contribuição como a devida anualmente pelo registo, obrigatório, de uma empresa na Câmara de Comércio e Indústria, sendo aplicável o critério da importância económica das diferentes empresas, tal como esta é expressa, principalmente, pelo património adstrito à empresa?

b) Em caso de resposta negativa a esta questão:

Se com um registo como o mencionado na questão 1 a) também se satisfaz, relativamente ao proprietário da empresa, a formalidade estabelecida no artigo 10.°, alínea c), da Directiva 79/335/CEE, deve considerar-se a imposição sobre o registo da empresa, aplicada ao proprietário como uma imposição nos termos do mencionado artigo, inclusivamente mesmo que não seja acompanhada de um aumento da imposição referida na questão 1 a)?

15 — Acórdão de 25 de Julho de 1991 (C-208/90, Colect., p. I-4269).

2) Em caso de resposta afirmativa a (uma das) anteriores questões:

Pode estar também compreendido no conceito de 'direitos com carácter remuneratório', constante do artigo 12.°, alínea e), da Directiva 69/335/CEE, um direito como a contribuição imposta por uma câmara de comércio e indústria que, além de cobrir as despesas efectuadas pela câmara com a inscrição no registo comercial que esta mantém, tenha também por finalidade financiar missões e actividades que a câmara realiza em benefício das empresas estabelecidas no seu território, de modo que as despesas dessas missões e actividades se repercutam sobre as empresas segundo o critério da importância económica das diferentes empresas, tal como esta é expressa, principalmente, pelo património adstrito à empresa?

3) Se se considerar a ilegalidade de uma imposição como a mencionada nas questões anteriores, pode-se opor ao particular, que no âmbito de um litígio pendente perante o juiz nacional invoca a referida ilegalidade fundando-se na Directiva 69/335/CEE, o não cumprimento do prazo de interposição de recurso estabelecido pelo direito nacional enquanto não forem revogadas as disposições legais nacionais incompatíveis com a mencionada directiva que servem de fundamento à referida imposição?»

Questão preliminar

34. Antes de abordar as questões do tribunal nacional, quero referir um ponto preliminar, apesar de o mesmo não ter sido suscitado no presente processo. Segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça, uma directiva que não foi transposta apenas pode impor obrigações ao Estado; a directiva não pode, por si só, criar obrigações para um particular e não pode, portanto, ser invocada enquanto tal contra ele [16]. A contribuição em causa no presente processo é criada pelo Estado, mas o seu montante é fixado pelas câmaras e pago a estas. Suscita-se portanto a questão de saber se, independentemente da sua qualificação de organismos públicos ou privados pelo direito neerlandês, as câmaras devem ser consideradas, em termos de direito comunitário, como uma emanação do Estado contra o qual podem ser invocadas as disposições duma directiva. O Tribunal de Justiça já declarou que faz parte do número dos organismos contra os quais se podem invocar as disposições numa directiva que sejam susceptíveis de produzir efeitos directos um organismo que, seja qual for a sua natureza jurídica, foi encarregado por um acto de autoridade pública de prestar, sob o controlo desta, um serviço de interesse público que disponha, para esse efeito, de poderes especiais que exorbitem das formas aplicáveis às relações entre particulares [17]. As atribuições das câmaras, tal como acima foram referidas, sugerem que as câmaras satisfazem estes critérios. Em qualquer caso, não seria satisfatório sustentar que, em razão da forma sob a qual uma entidade está constituída, uma entidade não pudesse invocar a ilegalidade

16 — Acórdão de 14 de Julho de 1994, Faccini Dori (C-91/92, Colect., p. 3325, n.° 20).

17 — Acórdãos de 12 de Julho de 1990, Foster e o. (C-188/89, Colect., p. I-3313, n.° 20).

de uma imposição pela simples razão de a mesma ser paga a esta entidade e não ao Estado. É verdade que, se os recursos dos contribuintes obtiverem sucesso no presente caso, serão as câmaras, e não o Estado, as responsáveis pelo reembolso dos impostos. Contudo, em minha opinião, isto mostra simplesmente que o princípio segundo o qual uma directiva não transposta apenas pode impor obrigações ao Estado é um princípio que deve ser interpretado de forma ampla, para que não tenha consequências arbitrárias.

Questão 1

35. Através desta questão, o tribunal nacional pretende em substância saber se uma contribuição anual como a que está em litígio no processo principal está abrangida pelo artigo 10.° da Directiva 69/335. Na alínea a) pergunta-se se tal contribuição é abrangida mesmo que onere as empresas em geral e sem qualquer relação com a forma jurídica da empresa. Na alínea b) pergunta-se se, no caso de a contribuição não estar automaticamente abrangida pela directiva, o estará na medida em que no caso de uma sociedade o registo de uma empresa valer também como registo da sociedade (mesmo que a dupla função do registo não se traduza por um aumento da contribuição).

36. A Denkavit, a Heklicht e a Schippefelt consideram que deve ser dada uma resposta afirmativa à questão 1, alegando que a Directiva 69/335 proíbe a cobrança de qualquer imposição em razão do registo, seja qual for a sua matéria colectável e a sua estrutura. As sociedades de capital estão automaticamente sujeitas a registo nos termos da lei relativa ao registo comercial; em consequência, a obrigação de registo está indissoluvelmente ligada à forma jurídica da sociedade. É irrelevante que as empresas que não pertencem a sociedades de capitais devam igualmente ser registadas; o facto de os Estados-Membros conservarem poderes para além do âmbito de aplicação da directiva de harmonização não significa que disponham de uma liberdade correspondente no quadro da directiva.

37. A Denkavit sublinha que a sua actividade se limita à de uma sociedade *holding*, nomeadamente à gestão e ao financiamento das suas filiais. Não exerce por si própria uma actividade de empresa e contudo permanece sujeita a registo. Alega que, seja qual for o ponto de vista adoptado no que se refere ao registo das sociedades em geral, as sociedades *holding* devem por definição ser registadas pelo simples facto da sua forma jurídica, uma vez que não exercem actividade comercial. Embora existam normas para impedir a dupla tributação dos grupos de sociedades, estas normas são muito limitadas e não abrangem todos os casos.

38. As câmaras de comércio e indústria alegam que a contribuição é um imposto directo anual cobrado sobre as empresas estabelecidas nos Países Baixos e que é

materialmente diferente da taxa em questão no processo Ponente Carni, que era cobrada em razão do registo das sociedades. No presente processo, a contribuição onera a actividade de uma empresa na área territorial da câmara respectiva. A sua matéria colectável é o valor económico da empresa e não o capital nominal investido pelo proprietário da empresa. As câmaras observam que é importante distinguir a contribuição da taxa de registo de 61 HFL, que se destina exclusivamente a cobrir os custos do registo. Quando o registo abrange tanto a empresa como a pessoa colectiva que a explora, a taxa de registo é incorporada na contribuição. O Governo neerlandês exprime pontos de vista largamente similares aos das câmaras.

39. O Governo helénico e a Comissão também propõem uma resposta negativa à questão 1. O Governo helénico considera que a contribuição em questão não é contrária ao artigo 10.° da Directiva 69/335, porque este último se limita a proibir os impostos indirectos, ao passo que a contribuição é um imposto regional directo cobrado em função da capacidade contributiva da empresa. A Comissão considera que a contribuição não está abrangida pelo artigo 10.°, alínea c), da Directiva 69/335 na medida em que excede a taxa de registo de 61 HFL e distingue-a da taxa em questão no acórdão Ponente Carni por razões similares às mencionadas pelas câmaras de comércio e indústria. A Comissão observa, por outro lado, que o tribunal nacional teve razão ao considerar que a taxa de registo de 61 HFL preenche os requisitos do artigo 10.°, alínea c). Esta taxa está directamente ligada à existência da sociedade e não tem relação com a sua actividade económica. Uma vez que a sua inobservância é criminalmente punível, o registo pode ser considerado como uma exigência prévia ao exercício da actividade de uma sociedade. Contudo, o facto de a contribuição poder ficticiamente ser considerada como incluindo a taxa de registo não significa que a totalidade da contribuição caia sob a alçada do artigo 10.°, alínea c).

40. O Governo dinamarquês adopta um ponto de vista algo diferente. Alega que, na medida em que não exista uma ligação entre a obrigação de registo e a forma jurídica da entidade proprietária da empresa, deve responder-se negativamente à questão 1, alínea a). Todavia, se o registo também servir para o cumprimento de uma formalidade na acepção do artigo 10.°, alínea c) (a hipótese prevista na questão 1, alínea b), a contribuição cai sob a alçada desta disposição e é proibida mesmo que o cumprimento da formalidade não implique nenhum pagamento adicional, salvo se constituir um direito com carácter puramente remuneratório na acepção do artigo 12.°, n.° 1, alínea e). Todavia, como explicarei adiante, o Governo dinamarquês tem uma concepção ampla do que é permitido por esta última disposição.

41. Como já expliquei, parece que, nos termos das disposições nacionais aplicáveis, o conceito de empresa tem um significado amplo que abrange não apenas as entidades que exercem uma actividade comercial mas também as que exercem actividades de

holding e de investimento. Mesmo sendo a função das câmaras promover os interesses do comércio na sua circunscrição, a contribuição sobre o registo não deixa de ser menos um imposto sobre a actividade comercial do que um imposto sobre o capital investido nas entidades comerciais, representado pelas suas reservas, provisões e débitos a longo prazo. A primeira questão do tribunal nacional consiste em saber se tal contribuição está *per se* abrangida pelo artigo 10.° da directiva, que proíbe que os Estados-Membros cobrem «no que diz respeito às sociedades, associações ou pessoas colectivas com fins lucrativos, qualquer imposição seja sob que forma for... c) em relação ao registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica».

42. Para responder a esta questão é necessário examinar o objecto e o âmbito de aplicação da directiva. O artigo 1.° da directiva institui um imposto harmonizado sobre as «entradas de capital nas sociedades». A directiva também suprime o imposto de selo sobre os títulos: v. o artigo 11.° e o quinto considerando do preâmbulo. O raciocínio subjacente à directiva vem explicado nos segundo e sexto considerandos. O segundo considerando refere que:

«Os impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, actualmente em vigor nos Estados-Membros, designadamente o imposto a que estão sujeitas as entradas de capitais nas sociedades e o imposto de selo sobre os títulos, dão origem a discriminações, duplas tributações e disparidades que dificultam a livre circulação de capitais, devendo, consequentemente, ser eliminadas por via da harmonização.»

O sexto considerando afirma que:

«A concepção de um mercado comum com as características de um mercado interno pressupõe que a aplicação do imposto sobre as reuniões de capitais aos capitais reunidos no âmbito de uma sociedade só pode ocorrer uma única vez no mercado comum e que esta tributação, a fim de não perturbar a circulação dos capitais, deve ser de nível idêntico em todos os Estados-Membros.»

43. As proibições de outras imposições estabelecidas nos artigos 10.° e 11.° resultam directamente do duplo objectivo da directiva, que consiste em harmonizar o imposto sobre as reuniões de capitais e suprimir o imposto de selo sobre os títulos. Tal se verifica claramente no caso das proibições previstas no artigo 10.°, alínea a) (operações sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital harmonizado nos termos do artigo 4.° da directiva), no artigo 10.°, alínea b) (imposições sobre as entradas de capital, empréstimos ou prestações efectuadas no âmbito de tais operações) e no artigo 11.° (com as imposições sobre a criação, emissão, admissão na bolsa, colocação em circulação ou negociação de acções, de partes sociais ou de outros títulos da

mesma natureza e imposições sobre os empréstimos, incluindo os estatais, contraídos sob a forma de emissão de obrigações ou outros títulos negociáveis). Tais são os impostos sobre as reuniões de capitais ou transferências de títulos que a directiva se destinava a harmonizar ou a suprimir.

44. Mesmo que as imposições referidas no artigo 10.°, alínea c), não incidam sobre as entradas de capital ou as transferências de títulos como tais, a sua proibição não é menos essencial para a realização do objectivo da directiva. Tais imposições são cobradas em razão de formalidades ligadas à forma jurídica da sociedade, isto é, do instrumento utilizado para reunir os capitais. Em consequência, são incluídas numa categoria similar à de outras imposições proibidas. As normas que harmonizam as legislações ficais neste domínio seriam incompletas sem tal proibição, uma vez que a existência de tais imposições frustraria os objectivos da directiva da mesma forma que a manutenção de outros impostos sobre as entradas de capital ou as transferências de títulos.

45. Importa todavia ter em conta que o contributo da directiva para a livre circulação de capitais é relativamente modesto. A directiva deve ser vista como uma simples peça de um *puzzle* muito maior — longe de estar completo — que harmoniza uma parte limitada do direito fiscal. A directiva não visa manifestamente suprimir todos os obstáculos fiscais à integração dos mercados de capitais que decorrem das diferenças dos impostos sobre a riqueza e o lucros das empresas. Acresce que o simples facto de um imposto onerar uma sociedade em razão da sua forma jurídica não basta em si mesmo para o colocar sob a alçada das proibições do artigo 10.° O ponto de vista contrário poria novamente em questão o poder dos Estados-Membros de sujeitarem as sociedades a impostos, incluídos os que incidem sobre os rendimentos e lucros, diferentes dos que se aplicam às empresas não dotadas de personalidade jurídica; tal conclusão seria incompatível com os poderes que continuam a ser reconhecidos aos Estados-Membros em matéria de fiscalidade directa e com a existência de outras iniciativas comunitárias no domínio da tributação das sociedades [18].

46. As proibições do artigo 10.° visam mais especificamente a tributação das operações ligadas às reuniões de capitais pelas sociedades ou à transferência de títulos ou, mais geralmente, as imposições cobradas pelas formalidades exigidas quando uma sociedade de capitais é usada como instrumento de investimento. Em minha opinião, por conseguinte, não visam uma contribuição como a que está em litígio no processo principal, que é um encargo geral que onera as entidades comerciais com base no seu valor económico, isto é, no capital nelas investido. Tal contribuição

18 — Directiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-Membros diferentes (JO L 225, p. 1); Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável as sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO L 225, p. 6); proposta de directiva do Conselho relativa à harmonização de sistemas do imposto das sociedades e dos regimes de retenção na fonte dos dividendos (JO 1975, C 253, p. 2).

não tem relação com a forma jurídica da empresa. E ainda menos é aplicada em razão das formalidades ligadas à forma jurídica duma sociedade de capitais.

47. Em consequência, o argumento da Denkavit de que as sociedades *holding*, enquanto sociedades não comerciais, são registadas e sujeitas à contribuição apenas em razão da sua forma jurídica não pode ser acolhido. Acresce que, na falta de harmonização da tributação da riqueza das empresas ou do capital nelas investido, um Estado-Membro conserva o direito de onerar com tal imposição qualquer entidade, seja qual for, desde que a imposição não seja aplicada de maneira a que constitua uma restrição ilícita a uma das liberdades garantidas pelo Tratado; no presente caso não foi avançado nenhum argumento neste sentido. Sem prejuízo da mesma condição, compete ao direito nacional providenciar nos casos necessários para evitar a dupla tributação.

48. Tendo em conta o que precede, é manifesto que a contribuição cobrada pelas câmaras no caso em apreço se distingue claramente da que estava em questão no processo Ponente Carni. Esta última era um imposto anual cobrado especificamente em razão do registo das sociedades. Por conseguinte, estava abrangida pelo domínio da fiscalidade das sociedades que a directiva se destinava a harmonizar.

49. Passo consequentemente à questão 1, alínea b), que consiste em saber se, não obstante, a contribuição é abrangida pelo artigo 10.°, alínea c), pelo facto de a inscrição de uma empresa no registo comercial numa câmara valer igualmente como registo da sociedade na acepção da Directiva 68/151 (*mesmo que a dupla função do registo não se traduza por um aumento da contribuição*).

50. O tribunal nacional afirma que a contribuição pode ser dividida em duas partes: uma taxa de 61 HFL destinada a cobrir os custos de registo (que é o montante que uma câmara reclama a uma sociedade pelo facto do seu registo quando a sociedade não possui empresa na sua circunscrição) e o restante, que varia conforme a categoria tarifária em que a empresa está classificada e que serve para financiar as diversas actividades das câmaras.

51. Não me parece que a dupla função do registo altere a situação. Com efeito, o legislador reuniu o registo das empresas e o registo das sociedades e assim evitou a necessidade de cobrar encargos de registo das sociedades distintos relativamente às sociedades que possuem uma empresa na sua circunscrição. Seria paradoxal que isto tivesse como consequência que uma contribuição que de outra forma estaria fora da alçada do artigo 10.°, alínea c), viesse a cair no âmbito da aplicação desta disposição.

52. Isto aplica-se igualmente às sociedades *holding*. Contrariamente ao ponto de vista da Denkavit, o registo também tem uma dupla função no caso de tais sociedades. A actividade de *holding* da Denkavit é classificada como empresa para efeitos de aplicação da lei relativa ao registo comercial e à contribuição. O âmbito de aplicação da contribuição é, como já foi observado, regulado pelo direito nacional na falta de harmonização comunitária de tais imposições.

Questão 2

53. Através da segunda questão, o tribunal nacional pergunta se, no caso de a questão 1, alíneas a) ou b), tiver sido respondida afirmativamente, a expressão «direitos com carácter remuneratório» do artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da directiva, abrange um direito que é utilizado para financiar não apenas a inscrição no registo comercial mas também as diversas funções e actividades desenvolvidas pelas câmaras no interesse das empresas da sua área territorial, sendo os custos de tais funções e actividades distribuídos entre as empresas de acordo com a sua importância económica.

54. Esta questão só se coloca se, contrariamente ao ponto de vista que adoptei, for dada resposta afirmativa a qualquer das alíneas da questão 1.

55. Foram expressos diversos pontos de vista sobre esta questão. A Denkavit considera que só a taxa de registo de base de 61 HFL é que está abrangida pelo artigo 12.°, n.° 1, alínea e). O resto da contribuição é calculado com base na capacidade contributiva da empresa e não nos custos inerentes à conservação do registo; o produto da contribuição é utilizado para financiar não apenas a conservação do registo mas todas as actividades das câmaras. As grandes empresas são as menos susceptíveis de ter necessidade da assistência das câmaras. Além disso, as sociedades *holding* não beneficiam nada dos serviços das câmaras. O ponto de vista da Denkavit é apoiado pela Heklicht.

56. As câmaras e o Governo neerlandês consideram que do acórdão do processo Ponente Carni não resulta que o único serviço que pode ser onerado com taxas ou direitos seja a conservação dos registos. No caso em apreço, a contribuição pode ser considerada como um direito com carácter remuneratório pelos diversos serviços prestados pelas câmaras.

57. Este ponto de vista é partilhado pelos Governos dinamarquês e helénico. O Governo dinamarquês acrescenta que o acórdão Ponente Carni não impede que um Estado-Membro imponha um encargo que cobre não apenas os custos directos do registo mas também alguns custos indirectos como os custos administrativos do órgão legislativo, o cumprimento de outras tarefas no interesse da empresa, tais como o controlo, o fornecimento de informações, a

consultadoria, o tratamento das reclamações e uma parte dos custos da autoridade responsável pelo registo, tais como rendas, salários, formação de pessoal e tratamento de dados; os custos em questão devem contudo estar ligados ao serviço prestado.

58. A Comissão observa simplesmente que a taxa de base de 61 HFL pode ser considerada como abrangida pelo artigo 12.°, n.° 1, alínea e).

59. Não penso que o acórdão no processo Ponente Carni apoie o ponto de vista de que a contribuição em questão no presente processo constitui um direito com carácter remuneratório na acepção do artigo 12.°, n.° 1, alínea e). É certo que o Tribunal de Justiça declarou que tal direito abrangia um encargo que era a contrapartida de operações impostas pela lei com um objectivo de interesse geral. O Tribunal também admitiu que, em alguns casos, a avaliação do custo do serviço só poderia ser forfetária. Além disso, partilho o ponto de vista avançado pelas câmaras e pelo Governo dinamarquês de que o artigo 12.°, n.° 1, alínea e), não diz respeito exclusivamente aos serviços referidos no artigo 10.° da directiva.

60. Contudo, as observações do Tribunal de Justiça no acórdão Ponente Carni devem ser colocadas no seu contexto. O Tribunal de Justiça devia definir os limites dentro dos quais um Estado-Membro podia instituir um encargo por um serviço identificável prestado às sociedades no interesse geral, ou seja, o registo. No caso em apreço é impossível identificar precisamente os serviços ou benefícios recebidos por cada empresa (para além do serviço de registos das sociedades). Além disso, os possíveis benefícios que uma empresa possa receber das várias actividades e serviços das câmaras não estão de forma alguma relacionados com o montante da contribuição. Na medida em que excede o custo do registo, a contribuição tem, por conseguinte, mais a natureza de um imposto do que de um direito pago por serviços identificáveis [19].

61. Em consequência, não considero que seja necessário no presente caso apreciar os argumentos do Governo dinamarquês respeitantes à diversidade dos custos que podem ser tomados em conta para a fixação do montante de um direito na acepção do artigo 12.°, n.° 1, alínea e).

Questão 3

62. Através da terceira questão o tribunal nacional pergunta se um prazo fixado pela lei nacional para a utilização de uma via legal pode ser invocado quando as disposições nacionais contrárias à Directiva 69/335 ainda não foram revogadas. Essa questão só se

19 — V. mais desenvolvidamente, quanto a este ponto, as minhas recentes conclusões de 15 de Fevereiro no processo C-191/94, AGF Belgium (Colect., p. I-1849).

coloca se o Tribunal de Justiça, contrariamente ao meu ponto de vista, considerar que deve ser dada uma resposta afirmativa à questão 1, alíneas a) ou b).

63. O Tribunal de Justiça tem reiteradamente afirmado, em abundante jurisprudência que teve o seu ponto de partida nos acórdãos Rewe e Comet em 1976 [20], que, na falta de regulamentação comunitária na matéria, compete à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro regular as modalidades processuais das acções e recursos jurisdicionais destinados a assegurar a protecção dos direitos conferidos aos cidadãos pelo direito comunitário, na condição porém de essas modalidades não serem menos favoráveis que as respeitantes a acções e recursos semelhantes de natureza interna nem organizadas de forma a tornarem praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária.

64. Este princípio aplica-se — foi de facto aplicado em primeiro lugar — aos prazos peremptórios fixados pelo direito nacional. A fixação por um Estado-Membro de um prazo peremptório razoável para recurso de uma decisão não pode tornar o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária praticamente impossível ou excessivamente difícil [21]. A fixação de prazos deste tipo traduz a aplicação do princípio fundamental da segurança jurídica, que protege simultaneamente o contribuinte e a administração interessada [22]. A necessidade de segurança jurídica em matéria fiscal é demonstrada de forma particularmente nítida no presente processo. Mostra-se claramente que se as sociedades pudessem reclamar o reembolso das contribuições pagas durante os últimos 20 anos, isto teria consequências muito graves para as finanças das câmaras de comércio e indústria.

65. O critério do exercício «praticamente impossível» ou «excessivamente difícil» foi mais amplamente desenvolvido pelo Tribunal de Justiça no seu recente acórdão Peterbroeck, que não dizia respeito a prazos peremptórios de acção ou de recurso mas a uma regra processual que impediu os particulares de alegarem novos fundamentos na cour d'appel belga após o termo de um prazo de sessenta dias a contar da apresentação pela administração de cópia da decisão impugnada e que impedia a cour d'appel de suscitar oficiosamente uma questão. O Tribunal de Justiça declarou:

«Para a aplicação desses princípios, cada caso em que se ponha a questão de saber se uma disposição processual nacional torna impos-

20 — V. acórdãos de 16 de Dezembro de 1976, Rewe (33/76, Colect., p. 813, n.° 5); de 16 de Dezembro de 1976, Comet (45/76, Recueil, p. 2043, n.° 13, Colect., p. 835); de 9 de Novembro de 1983, San Giorgio (199/82, Recueil, p. 3595, n.° 12); o acórdão Emmott, já referido na nota 16, n.° 16; de 19 de Novembro de 1991, Francovich e o. (C-6/90 e C-9/90, Colect., p. I-5357, n.° 43); de 27 de Outubro de 1993, Steenhorst-Neerings (C-338/91, Colect., p. I-5475, n.° 15); de 6 de Dezembro de 1994, Johnson (C-410/92, Colect., p. I-5483, n.° 21); acórdãos de 14 de Dezembro de 1995, Peterbroeck (C-312/93, Colect., p. I-4599, n.° 12), Van Schijndel (C-430/93 e C-431/93, Colect., p. I-4705, n.° 17), e de 8 de Fevereiro de 1996, FMC (C-212/94, Colect., p. I-389, n.° 71).

21 — V. acórdão Rewe, n.° 5; acórdão Comet, n.° 17, e acórdão San Giorgio, n.° 12.

22 — V. acórdão Rewe, n.° 5.

sível ou excessivamente difícil a aplicação do direito comunitário deve ser analisado tendo em conta a colocação dessa disposição no conjunto do processo, a tramitação deste e as suas particularidades nas várias instâncias nacionais. Nesta perspectiva, há que tomar em consideração, se necessário, os princípios que estão na base do sistema jurisdicional nacional, como o da protecção dos direitos de defesa, o princípio da segurança jurídica e o da correcta tramitação do processo» [23].

66. O Tribunal de Justiça concluiu que, embora tal prazo de sessenta dias não fosse criticável em si, a regra era ilegal tendo em conta as seguintes particularidades do processo em causa: a cour d'appel era o primeiro órgão jurisdicional susceptível de submeter uma questão prejudicial ao Tribunal de Justiça; a regra impedia a cour d'appel de suscitar oficiosamente na audiência a questão da compatibilidade do acto impugnado, uma vez que o prazo de sessenta dias já tinha decorrido; nenhum outro órgão jurisdicional nacional podia apreciar esta questão e a regra que proibia os órgãos jurisdicionais de suscitarem fundamentos oficiosamente não era razoavelmente justificada por princípios como o da segurança jurídica ou da correcta tramitação do processo.

67. É à luz destes últimos princípios que deve ser apreciado o prazo peremptório de trinta dias aplicável na altura dos facto do presente caso. Em minha opinião, este prazo não deve ser considerado como tornando o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária praticamente impossível ou excessivamente difícil. Um ponto-chave no presente processo é o facto de as decisões impugnadas se renovarem anualmente; o tribunal nacional considerou que cada decisão podia ser impugnada separadamente. Prazos relativamente curtos para impugnar tais decisões administrativas correntes não parecem criticáveis em si mesmos; podem ser justificados pela necessidade de impedir que o orçamento de organismos públicos seja desequilibrado por reclamações tardias relativas a períodos anteriores ou actuais. Isto não obstante o facto de poder existir um desenvolvimento ulterior, como uma decisão judicial, que um particular não podia antecipar na altura.

68. Pode além disso observar-se que era o mesmo prazo de trinta dias fixado pela lei neerlandesa que estava em causa no processo Comet [24]. Ao confirmar o direito dos Estados-Membros de fixarem prazos razoáveis o Tribunal de Justiça não sugeriu que este prazo fosse demasiado curto. Tal prazo não é em qualquer caso mais restritivo do que o prazo de um mês fixado no artigo 33.° do Tratado CECA para os recursos de decisões e recomendações da Comissão.

69. Devo contudo acrescentar que teria adoptado um ponto de vista diferente no

23 — N.° 14. V. também n.° 19 do acórdão Van Schijndel, já referido, nota 20.

24 — Já referido na nota 20.

caso em apreço se o tribunal nacional tivesse decidido que, ao não impugnar uma decisão inicial, a Denkavit estaria impedida no futuro de impugnar a sua obrigação periódica de pagar as contribuições em questão. A expiração do prazo teria então como efeito impedir reclamações relativas não apenas a períodos actuais ou passados mas também a períodos futuros. Dificilmente se vê como tal resultado podia ser justificado por razões de segurança jurídica.

70. Embora constitua uma aplicação do princípio do exercício «excessivamente difícil», o acórdão Peterbroeck não é directamente relevante para o caso presente. No acórdão Peterbroeck, o tribunal nacional não tinha a faculdade de apreciar uma questão de direito comunitário no âmbito de um recurso interposto no prazo aplicável. Em tais casos, o princípio da segurança jurídica, que é a principal justificação dos prazos peremptórios, desempenha um papel menos importante. No processo Peterbroeck, tratava-se essencialmente de encontrar uma justa medida entre a eficácia do direito comunitário e a preocupação de garantir a correcta tramitação do processo; o Tribunal de Justiça entendeu com toda a evidência que esta última consideração não podia justificar uma regra que impedia um tribunal nacional, regularmente chamado a decidir uma causa, de suscitar oficiosamente uma questão de direito comunitário surgida na audiência e de solicitar eventualmente ao Tribunal de Justiça que decidisse. Acresce que não existem no presente processo particularidades comparáveis às invocadas pelo Tribunal de Justiça no acórdão Peterbroeck. Por conseguinte, nada no acórdão Peterbroeck dá razões para pensar que o presente prazo não é razoável.

71. Põe-se então a questão de saber se os princípios bem estabelecidos são de alguma forma postos em causa pelo acórdão no processo Emmott [25], invocado pela Denkavit. No processo Emmott, que dizia respeito à directiva sobre a igualdade de tratamento [26], a recorrente não tinha beneficiado de prestações uniformizadas em conformidade com a directiva antes de 28 de Janeiro de 1988, embora a directiva tenha entrado em vigor em 23 de Dezembro de 1984. As autoridades irlandesas indeferiram o pedido de P. Emmott com vista à concessão de prestações uniformizadas a partir de 23 de Dezembro de 1984 com fundamento em que ela não tinha apresentado o seu pedido no prazo de três meses a contar da data em que surgiram os respectivos fundamentos, como o exigia o direito irlandês. O Tribunal de Justiça declarou:

«Efectivamente, enquanto a directiva não for correctamente transposta para direito nacional, os cidadãos não têm possibilidade de conhecer o verdadeiro alcance dos seus direitos. Essa situação de incerteza para os particulares subsiste mesmo após um acórdão no qual o Tribunal de Justiça tenha considerado que o Estado-Membro em causa não cumpriu as obrigações decorrentes da directiva e mesmo que este Tribunal tenha reconhecido que alguma ou algumas disposições da directiva são suficientemente precisas e incondicionais para poderem ser invocadas perante um órgão jurisdicional nacional.

25 — Já referido, nota 15.

26 — Directiva 79/7/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1978, relativa à realização progressiva do princípio da igualdade de tratamento entre homens e mulheres em matéria de segurança social (JO 1979, L 6, p. 24; EE 05 F2 p. 174).

Só a transposição correcta da directiva porá fim a esse estado de incerteza e só no momento dessa transposição é que fica criada a situação jurídica necessária para exigir aos cidadãos que façam valer os seus direitos.

Daqui decorre que, enquanto a directiva não estiver correctamente transposta, o Estado-Membro não pode invocar a extemporaneidade de um pedido apresentado por um particular com vista à protecção dos direitos que lhe são reconhecidos pelas disposições da directiva e que um prazo processual nacional só pode começar a correr a partir desse momento» [27].

72. As recorrentes, os quatro Estados-Membros que apresentaram observações e a Comissão entendem todos que o acórdão Emmott não é aplicável. O acórdão deve ser lido à luz das circunstâncias particulares desse caso. Alegam que o caso presente se distingue por uma série de razões: diversamente da Irlanda, os Países Baixos transpuseram de boa fé a directiva em questão; enquanto que a T. Emmott foi recusada qualquer oportunidade efectiva de invocar a directiva relativamente ao período em questão, as recorrentes no presente processo tiveram a oportunidade, relativamente a cada decisão, de impugnar a contribuição com base na directiva; finalmente, os particulares no presente processo são grandes empresas comerciais e não um particular que depende das prestações em questão.

73. O Tribunal de Justiça teve a oportunidade de apreciar o acórdão Emmott nos processos Steenhorst-Neerings [28] e Johnson [29], que diziam respeito aos limites temporais para as reclamações de pagamento de retroactivos. O Tribunal de Justiça declarou que o direito comunitário não se opunha à aplicação de tais limites mesmo quando a directiva em questão não tenha sido correctamente transposta para o direito nacional. O Tribunal de Justiça distinguiu estes processos do processo Emmott, salientando que a solução neste processo era justificada pelas «circunstâncias específicas desse processo». As circunstâncias realçadas pelo Tribunal de Justiça eram as seguintes: T. Emmott tinha reclamado o pagamento das prestações em questão baseando-se no acórdão do Tribunal de Justiça no processo McDermott e Cotter [30]; as autoridades administrativas tinham recusado pronunciar-se sobre o seu pedido antes da conclusão do litígio respeitante à directiva que estava pendente nos tribunais nacionais e as autoridades tinham procurado invocar o prazo não obstante a directiva não ter sido correctamente transposta. Nos acórdãos Steenhorst-Neerings e Johnson, o Tribunal de Justiça distinguiu nas regras em questão nesses casos pelo facto de nenhuma delas constituir um impedimento ao direito de acção; tais regras limitavam simplesmente o período prévio à introdução do pedido durante o qual podiam ser obtidos os retroactivos das prestações.

27 — N.os 21 a 23 do acórdão.

28 — Já referido na nota 20.

29 — Já referido na nota 20.

30 — Acórdão de 24 de Março de 1987, McDermott e Cotter (286/85, Colect., p. 1453).

74. Dos acórdãos Steenhorst-Neerings e Johnson pode deduzir-se que o simples facto de uma directiva não ter sido correctamente transposta não impede, na ausência de outras circunstâncias, que um Estado-Membro invoque um prazo peremptório; se o raciocínio do Tribunal de Justiça no acórdão Emmott for lido sem restrições também seria aplicável aos limites relativos aos retroactivos das prestações. Parece-me que o acórdão Emmott, não obstante a sua linguagem mais genérica, deve ser lido como estabelecendo o princípio de que um Estado-Membro não pode invocar um prazo peremptório quando está em falta, não só porque não transpôs a directiva como também porque entrava o exercício de uma via legal baseada nesta directiva ou talvez quando o atraso com que a via legal foi exercida — e portanto o não cumprimento do prazo — foi de certa forma causado pelo comportamento das autoridades nacionais. Um elemento adicional no acórdão Emmott era que a recorrente se encontrava numa posição particularmente desprotegida de uma pessoa dependente de prestações da segurança social.

75. Visto nestes termos, o acórdão Emmott pode ser considerado como uma aplicação do princípio bem estabelecido segundo o qual o exercício de direitos comunitários não deve tornar-se «excessivamente difícil» ou — para empregar a expressão que sugeri nas minhas conclusões no processo Van Schijndel [31] — «indevidamente difícil». Este ponto de vista é conforme com a observação do Tribunal de Justiça no acórdão Johnson segundo a qual a caducidade no processo Emmott «levava a privar totalmente a recorrente no processo principal da possibilidade de alegar o seu direito à igualdade de tratamento por força da directiva» [32], enquanto a aplicação das regras em causa nos processos Steenhorst-Neerings e Johnson não tornava «impossível o exercício dos direitos baseados na directiva» [33]. É também conforme com o raciocínio do Tribunal de Justiça no processo Peterbroeck, no qual o Tribunal de Justiça declarou que mesmo considerando que um prazo de sesenta dias para deduzir fundamentos não era criticável em si, concluiu que a regra tornava a aplicação do direito comunitário excessivamente difícil face às particularidades do processo.

76. O acórdão Emmott pode não obstante ser considerado como uma nova aplicação deste princípio na medida em que demonstra que um tribunal nacional pode ser obrigado a não aplicar um prazo peremptório que em princípio não é criticável quando as circunstâncias próprias de um processo em particular o exijam. Parece-me que, no interesse da segurança jurídica, a obrigação de não aplicar prazos devia limitar-se a circunstâncias de todo excepcionais, tais como as do processo Emmott. Em qualquer caso, não me parece que haja razões para não aplicar o prazo no presente processo.

77. Quanto ao exposto, não considero que seja necessário colocar mais restrições ao acórdão Emmott, por exemplo, no sentido das propostas formuladas a título subsidiário

31 — Já referido na nota 20.

32 — N.º 26. V. igualmente o acórdão FMC, já referido na nota 20, n.º 64.

33 — N.º 35 do acórdão.

pelos Países Baixos ou pelo Reino Unido. Estes governos sugerem que a aplicação do princípio Emmott seja limitado às pretensões baseadas numa violação grave e manifesta do direito comunitário, sustentando que pode ser estabelecido um paralelo entre esses casos e as condições da responsabilidade do Estado pelos prejuízos causados.

78. Não estou persuadido desta argumentação. É certo que a mesma tem uma certa lógica na medida em que se possa considerar que é retirado a um Estado-Membro o direito de invocar prazos no interesse da segurança jurídica quando cometeu uma violação que é ao mesmo tempo grave e manifesta. Todavia, contrariamente ao ponto de vista dos Governos neerlandês e do Reino Unido, não considero que seja de estabelecer um paralelo necessário entre as condições da responsabilidade do Estado e as da não aplicação dos prazos em matéria de recursos administrativos normais. Visto na perspectiva da garantia de uma protecção jurisdicional eficaz, seria paradoxal, no âmbito dum recurso administrativo, um Estado-Membro poder invocar um prazo relativamente curto quando a violação em questão é obscura, mas não o pudesse fazer quando a violação é clara e pode facilmente ser detectada por um particular diligente. A exigência de uma violação manifesta como condição para impor a responsabilidade do Estado pelos prejuízos causados não conduz a tal paradoxo. As condições especiais da responsabilidade do Estado estão ligadas ao seu caráter excepcional, pois trata-se de uma via legal que vai para além dos recursos administrativos normais ao prever uma indemnização pelas perdas e danos resultantes de uma violação legislativa ou administrativa flagrante. O paralelismo sugerido ignora este carácter excepcional e complementar.

79. Tal ponto de vista conduziria igualmente a uma considerável insegurança. É certo que no processo Emmott houve uma ausência total de transposição de uma directiva, mas penso que seria arbitrário restringir o conceito de violação grave e manifesta aos casos em que um Estado-Membro não tomou nenhuma medida para transpor uma directiva. A violação não seria menos grave e manifesta se um Estado-Membro apenas transpusesse uma parte da directiva ou se afastasse manifestamente determinadas disposições; aliás, não vejo necessariamente qualquer razão para distinguir entre a violação das directivas e a violação de outras disposições do direito comunitário. A consequência seria inevitavelmente a impugnação sistemática de decisões do passado pelos particulares, expondo os Estados-Membros ao risco de uma substancial — e possivelmente ilimitada — responsabilidade retroactiva. Isto seria incompatível com a necessidade de segurança jurídica, que reveste uma importância particular no caso da impugnação de decisões administrativas correntes suscitadas pela multitude de transacções quotidianas entre os organismos públicos e os particulares.

80. Como já observei, a medida justa entre a protecção dos direitos baseados no direito comunitário e a segurança jurídica para as autoridades públicas pode ser encontrado com base em princípios já desenvolvidos pelo Tribunal de Justiça. Aliás, não vejo

incompatibilidade entre esses princípios e a acção por responsabilidade do Estado pelos prejuízos causados, que daí deriva. Em minha opinião, esta última deve ter um carácter excepcional e complementar e em particular não deve permitir contornar os prazos dos outros recursos de decisões administrativas.

81. Se fosse necessário responder à terceira questão, a resposta seria, consequentemente, que é possível invocar um prazo como o do caso presente mesmo que as disposições nacionais e legais em que se baseia a cobrança da contribuição em questão não tenham sido revogadas.

Conclusão

82. Em consequência, sou da opinião que se deve responder às questões submetidas ao Tribunal de Justiça pelo College van Beroep voor het Bedrijfsleven da forma seguinte:

«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 um encargo como o que é cobrado anualmente pelas câmaras de comércio e indústria neerlandesas às empresas pelo registo destas numa câmara com base no capital investido nas empresas não é abrangido pela proibição estabelecida neste artigo. Isto é assim mesmo quando o registo também serve, sem qualquer aumento de encargos, como registo prévio ao exercício de uma actividade por uma sociedade na acepção do artigo 10.°, alínea c), da directiva.»