CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
ELEANOR SHARPSTON
apresentadas em 25 de Outubro de 2007 [1]

1. A Comissão pede que o Tribunal de Justiça declare que, ao estabelecer expressamente uma renúncia geral de verificação de transacções tributáveis efectuadas durante uma série de exercícios fiscais, a República Italiana não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força da Sexta Directiva IVA [2] e do artigo 10.º CE.

2. As disposições nacionais em questão estabelecem uma amnistia fiscal nos termos da qual, no caso de certas declarações serem efectuadas e de determinados montantes serem pagos imediatamente, o não pagamento de montantes de diversos impostos nos exercícios fiscais de 1998 (ou nalguns casos de 1997) até 2001 não será objecto de acção judicial ou de fiscalização [3].

3. A Comissão alega que, na medida em que diz respeito ao IVA, a amnistia é contrária ao disposto no artigo 2.º da Sexta Directiva, que exige a tributação das transacções, e ao artigo 22.º, que impõe diversas obrigações relativas à declaração e ao pagamento de IVA.

4. A República Italiana sustenta que o efeito da amnistia não é uma renúncia geral e indiscriminada a toda e qualquer verificação, que apenas uma proporção reduzida de sujeitos passivos de IVA recorreram à amnistia, que esta foi extremamente produtiva em termos de impostos cobrados e que constituiu portanto uma utilização judiciosa de recursos limitados, coberta pela margem de discricionariedade necessariamente concedida aos Estados-Membros.

Disposições comunitárias

5. O artigo 10.º CE impõe aos Estados-Membros uma obrigação geral de «[tomar] todas as medidas gerais ou especiais capazes de assegurar o cumprimento das obrigações decorrentes do presente Tratado ou resultantes de actos das instituições da Comunidade», de «[facilitar] à Comunidade o cumprimento da sua missão» e de «[se abster] de tomar quaisquer medidas

1 — Língua original: inglês.

2 — Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, alterada por diversas vezes). Em 1 de Janeiro de 2007, a Sexta Directiva foi revogada e substituída pela Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1).

3 — A amnistia em questão foi prorrogada nos anos subsequentes, e a Comissão intentou outra acção (processo C-174/07) respeitante a essa prorrogação, actualmente pendente.

susceptíveis de pôr em perigo a realização dos objectivos do Tratado».

6. O artigo 2.º da Sexta Directiva dispõe:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

2. As importações de bens» [4].

7. O artigo 22.º original da Sexta Directiva foi substituído pelas chamadas «Disposições transitórias» do título XVI, e o texto aplicável encontra-se no artigo 28.º-H, intitulado «Obrigações ao abrigo dos sistema interno», que é o artigo mais longo da directiva [5].

8. No que respeita ao incumprimento no caso vertente, a Comissão invoca inicialmente três disposições do referido artigo, nomeadamente os n.os 4, 5 e 8:

«4. a) Os sujeitos passivos devem apresentar uma declaração em prazo a fixar pelos Estados-Membros. […]

[…]

5. Os sujeitos passivos devem pagar o montante líquido do imposto sobre o valor acrescentado no momento da apresentação da declaração periódica. […]

[…]

8. […] os Estados-Membros podem estabelecer outras obrigações que considerem necessárias no sentido de assegurar a cobrança correcta do imposto e de evitar a fraude» [6].

9. A Comissão chama em seguida a atenção para uma série de outras obrigações impostas aos sujeitos passivos pelo artigo 22.º:

4 — Estas disposições correspondem às actuais alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 2.º da Directiva 2006/112.

5 — Foi substituído, designadamente, pelos artigos 213.º a 271.º da Directiva 2006/112.

6 — Estas disposições correspondem actualmente aos artigos 252.º, n.º 1, 206.º e 273.º, respectivamente, da Directiva 2006/112.

— declarar o início, a alteração e a cessação da sua actividade como sujeitos passivos [n.º 1, alínea a) [7]];

— possuir uma contabilidade suficientemente pormenorizada, de modo a permitir a aplicação do imposto sobre o valor acrescentado e a sua fiscalização pela Administração Fiscal [n.º 2, alínea a) [8]];

— apresentar um mapa recapitulativo das transacções intracomunitárias [n.º 6, alínea b) [9]].

10. A Comissão refere, enfim, outras disposições do artigo 22.º que impõem obrigações aos Estados-Membros:

— identificar os sujeitos passivos através de um número individual [n.º 1, alíneas c), d) e e) [10]];

— tomar as medidas necessárias para assegurar que as pessoas que não sejam sujeitos passivos e que são devedoras do imposto cumprem as obrigações de declaração e pagamento estabelecidas para os sujeitos passivos (n.os 7, 10 e 11) [11].

Disposições nacionais

11. A Comissão suscita dúvidas sobre os artigos 8.º e 9.º da Lei das Finanças italiana de 2003 [12]. Estas disposições permitem que os sujeitos passivos que não tenham apresentado declarações integrais apresentem declarações complementares e efectuem um pagamento que os exonera de outras dívidas fiscais relativamente ao período em questão, designadamente os exercícios fiscais de 1998 (ou, em determinadas circunstâncias, 1997) até 2001, inclusive. As referidas disposições abrangem uma série de impostos, mas a acção da Comissão respeita apenas ao IVA, limitando-se o resumo seguinte à situação relativa a este imposto.

Artigo 8.º

12. O artigo 8.º autoriza que as declarações não efectuadas até 31 de Outubro de 2002

7 — Artigo 213.º, n.º 1, da Directiva 2006/112.

8 — Apesar de a Comissão indicar o n.º 3 como fonte; actual artigo 242.º da Directiva 2006/112.

9 — Artigos 262.º e seguintes da Directiva 2006/112.

10 — Artigos 214.º a 216.º da Directiva 2006/112.

11 — Artigos 207.º, 209.º, 210.º, 256.º a 258.º e 267.º da Directiva 2006/112.

12 — Legge 289/2002, GURI de 31 de Dezembro de 2002, na versão alterada.

sejam «completadas». Existem duas variantes do procedimento, reguladas nos n.os 3 e 4, respectivamente.

13. O artigo 8.º, n.º 3, prevê a entrega de uma declaração complementar para cada exercício fiscal em questão e o pagamento de montantes adicionais nos termos das disposições em vigor em cada exercício fiscal. Em certas circunstâncias, quando o comprador é individualmente responsável pelo imposto a montante mas não o declara, a declaração é completada apenas no que se refere ao IVA que não podia ser deduzido. A declaração complementar só é válida se indicar montantes adicionais em dívida não inferiores a 300 EUR por cada exercício fiscal. Os pagamentos podem ser efectuados em duas prestações iguais se excederem 3 000 EUR, no caso de pessoas singulares, ou 6 000 EUR, no caso de outras pessoas.

14. O artigo 8.º, n.º 4, não é aplicável no caso de o sujeito passivo não ter apresentado declarações para nenhum dos exercícios fiscais em questão. Os sujeitos passivos aos quais é aplicável podem apresentar declarações e efectuar pagamentos através de certas entidades autorizadas para o efeito. Os montantes devidos podem ser pagos em prestações mensais, acrescidos de juros. O procedimento é confidencial na medida em que os montantes específicos devidos não estão ligados a sujeitos passivos individuais.

15. Nos termos do artigo 8.º, n.º 6, quando tenha sido adoptado o procedimento previsto nos n.os 3 e 4, até ao limite do dobro do IVA devido segundo a declaração complementar, isso implica que a) nem o sujeito passivo nem qualquer outra pessoa corresponsável serão submetidos a verificação, b) quaisquer sanções fiscais que tenham sido impostas extinguem-se e c) certos processos relativos a evasão fiscal deixam de poder ser iniciados (embora os processos penais já pendentes não se extingam). O artigo 8.º, n.º 6-A, confirma que as verificações fiscais podem, não obstante, ser efectuadas relativamente a montantes devidos que excedam o montante especificado no artigo 8.º, n.º 6.

16. O artigo 8.º, n.º 9, permite que as pessoas que tenham utilizado o procedimento confidencial ao abrigo do artigo 8.º, n.º 4, escapem a outras verificações para além das respeitantes à coerência das declarações complementares.

17. O n.º 10 do artigo 8.º exclui a aplicação de todo este artigo 8.º quando, no momento da entrada em vigor da lei, a) já tenha sido efectuada uma reavaliação, ou b) já tenha sido intentada uma acção penal por evasão relativamente a determinado exercício fiscal. Contudo, em alguns casos, é possível dar cumprimento ao resultado de uma reavaliação anterior e utilizar o procedimento do artigo 8.º relativamente a outros períodos.

18. Nos temos do artigo 8.º, n.º 12, a apresentação de uma declaração complementar não pode ser usada como informação sobre uma infracção penal.

Artigo 9.º

19. O artigo 9.º diz respeito à «definição automática» relativamente a anos anteriores [13]. Os sujeitos passivos que exigem essa definição automática devem apresentar declarações para *todos* os exercícios fiscais relativamente aos quais deveriam ter sido apresentadas até 31 de Outubro de 2002.

20. Por força do artigo 9.º, n.º 2, alínea b), a definição automática implica o pagamento, relativamente a cada exercício fiscal, de um montante de 2% do IVA sobre os rendimentos do sujeito passivo e de 2% do IVA a montante deduzido durante esse exercício. Esta percentagem diminui para 1,5% no caso de o imposto a jusante ou o imposto a montante exceder 200 000 EUR e para 1% no caso de montantes superiores a 300 000 EUR, sendo que, se da aplicação da disposição resultar o pagamento de um montante superior a 11 600 000 EUR, a parte que exceder este montante é reduzida em 80%. No entanto, o artigo 9.º, n.º 6, estabelece um montante mínimo de 500 EUR para os pagamentos anuais quando o volume de negócios não exceda 50 000 EUR, de 600 EUR quando o volume de negócios se situe entre 50 000 EUR e 180 000 EUR, e de 700 EUR quando o volume de negócios exceda 180 000 EUR.

21. No que se refere aos exercícios fiscais relativamente aos quais não forem apresentadas quaisquer declarações, o artigo 9.º, n.º 8, exige um pagamento único de 1 500 EUR para pessoas singulares, e de 3 000 EUR para sociedades e associações, por cada exercício fiscal.

22. Nos termos do artigo 9.º, n.º 9, a definição automática obsta a outras deduções ou reembolsos que não tenham sido reclamados anteriormente pelo sujeito passivo. No entanto, não obsta a certas verificações, em especial no que se refere à coerência entre as declarações efectuadas e os montantes pagos e a pedidos anteriores de reembolso de IVA.

23. O artigo 9.º, n.º 10, reflecte o artigo 8.º, n.º 6. Quando tenha sido utilizado o procedimento do artigo 9.º, a) nem o sujeito passivo nem qualquer outra pessoa corresponsável serão submetidos a verificação fiscal, b) quaisquer sanções fiscais que tenham sido impostas extinguem-se e c) certos processos relativos a evasão fiscal deixam de poder ser iniciados (embora os processos penais já pendentes não se extingam). Contrariamente ao artigo 8.º, n.º 6, no entanto, estas imunidades não estão sujeitas a um limite máximo baseado no montante do IVA adicional agora pago ou declarado.

24. O artigo 9.º, n.º 12, permite o pagamento em duas prestações quando o montante a pagar exceda 3 000 EUR, no caso de pessoas

13 — O chamado «condono tombale» («amnistia tumular»), possivelmente porque as dívidas fiscais ficam «mortas e enterradas».

singulares, ou 6 000 EUR, no caso de outras pessoas.

25. O artigo 9.º, n.º 13, reflecte o artigo 8.º, n.º 9. As pessoas que tenham utilizado o procedimento confidencial podem escapar a qualquer verificação para além da respeitante à coerência das suas declarações complementares.

26. O artigo 9.º, n.º 14, reflecte o artigo 8.º, n.º 10. Exclui a aplicação do artigo quando, no momento da entrada em vigor da lei, a) já tenha sido efectuada uma reavaliação, ou b) estejam pendentes acções penais por evasão relativamente a determinado exercício fiscal. No entanto, acrescenta outro caso de exclusão quando c) o sujeito passivo não tenha apresentado qualquer declaração para nenhum dos exercícios abrangidos.

27. O artigo 9.º, n.º 15, limita as exclusões do artigo 9.º, n.º 14, alíneas a) e b) aos exercícios fiscais a que se aplicam. Estabelece que não há definição automática com base em informações que não correspondam à declaração apresentada. Finalmente, exclui qualquer reembolso de montantes já pagos, que são considerados pagamentos antecipados de imposto devido.

Fase pré-contenciosa

28. Por considerar que os artigos 8.º e 9.º da Lei das Finanças de 2003 são incompatíveis com os artigos 2.º e 22.º da Sexta Directiva, a Comissão enviou à República Italiana uma notificação para cumprir, nos termos do artigo 226.º CE, em 19 de Dezembro de 2003. A República Italiana respondeu em 30 de Março de 2004, negando qualquer incompatibilidade. Não satisfeita, a Comissão enviou um parecer fundamentado em 13 de Outubro de 2004, convidando a República Italiana a dar-lhe cumprimento no prazo de dois meses. A República Italiana respondeu em 31 de Janeiro de 2005, continuando a negar qualquer incompatibilidade. A Comissão intentou a presente acção em 8 de Março de 2006.

Pedidos das partes

29. A Comissão pede que o Tribunal de Justiça declare que, ao prever expressamente nos artigos 8.º e 9.º da Lei n.º 289, de 27 de Dezembro de 2002 (Lei das Finanças de 2003), uma renúncia geral à verificação de transacções tributáveis efectuadas durante uma série de exercícios fiscais, a República Italiana não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigo 2.º e 22 da Sexta Directiva, em conjugação com o artigo 10.º CE. Pede igualmente a condenação da República Italiana nas despesas do processo.

30. A República Italiana sustenta que a acção deve ser considerada improcedente e que a Comissão deve ser condenada nas despesas.

Apreciação

Admissibilidade

31. A República Italiana sustenta que a Comissão introduziu uma nova acusação no seu parecer fundamentado, relativa à violação do princípio da neutralidade do IVA e à distorção da concorrência em resultado das disposições controvertidas. A Comissão responde que apenas recordou, em resposta aos argumentos da República Italiana, a jurisprudência do Tribunal de Justiça na matéria, que é relevante a fim de apreciar a alegada violação dos artigos 2.º e 22.º da Sexta Directiva.

32. Uma vez que a Comissão não pretende uma declaração de que as disposições italianas violam especificamente o princípio da neutralidade ou distorcem a concorrência, a sua posição parece razoável. Portanto, em minha opinião, não há obstáculos à admissibilidade da acção.

Quanto ao fundo

33. Existe, entre as partes neste processo, uma série de questões controvertidas, que estão interligadas e que proponho abordar com os seguintes títulos: i) a natureza e o alcance das obrigações impostas aos Estados-Membros pelos artigos 2.º e 22.º da Sexta Directiva, em especial no que se refere à verificação e ao controlo do cumprimento pelos sujeitos passivos; ii) o efeito prático das disposições relativas à amnistia controvertida, visto à luz dessas obrigações, iii) o significado a esse respeito das diversas limitações das disposições relativas à amnistia; e iv) a eficácia relativa das disposições da amnistia, em especial no que se refere à utilização de recursos em comparação com os montantes cobrados, a margem de discricionariedade dos Estados-Membros na administração do IVA e a medida em que as disposições da amnistia estão abrangidas por essa margem de discricionariedade.

34. Embora fosse possível — e interessante — explorar uma série de outras questões gerais relacionadas com a legalidade e/ou a conveniência das amnistias de IVA, algumas das quais foram referidas no decurso do processo, não me parece que seja necessário o Tribunal de Justiça abordar essas questões gerais em grande pormenor a fim de decidir se as disposições específicas impugnadas pela Comissão são compatíveis com a Sexta Directiva. Limito a minha análise, essencialmente, aos aspectos relevantes para a declaração solicitada pela Comissão, tecendo apenas algumas considerações de fundo relativas às questões mais genéricas.

Obrigações impostas pela Sexta Directiva

35. Concordo com a exposição da Comissão sobre as obrigações impostas, pela Sexta Directiva, aos sujeitos passivos e aos Estados-Membros. Com efeito, a República Italiana também parece aceitar essa exposição, no essencial, apesar de insistir que as modalidades de controlo e de cobrança são da competência dos Estados-Membros. A posição da Comissão pode ser resumida do seguinte modo.

36. Dos considerandos da Sexta Directiva resulta que os recursos próprios da Comunidade «incluem, entre outros, os recursos provenientes do imposto sobre o valor acrescentado, obtidos mediante a aplicação de uma taxa comum a uma matéria colectável determinada de modo uniforme, de acordo com as normas comunitárias» [14]; que «é conveniente [...] garantir a neutralidade do sistema comum de impostos sobre o volume de negócios quanto à origem dos bens e das prestações de serviços, de modo a instituir a prazo um mercado comum que permita uma concorrência sã e apresente características análogas às de um verdadeiro mercado interno» [15]; e que «[as] obrigações dos sujeitos passivos deverão, tanto quanto possível, ser harmonizadas de forma a assegurar as garantias necessárias a uma cobrança equivalente do imposto em todos os Estados-Membros» [16].

37. O Tribunal de Justiça declarou ainda que a Sexta Directiva deve ser interpretada no respeito das exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum de IVA [17], que se opõe a que os operadores económicos que efectuam as mesmas operações sejam tratados de forma diferente em matéria de cobrança do IVA [18].

38. As obrigações específicas impostas pelo artigo 22.º da Sexta Directiva destinam-se a garantir que as autoridades nacionais tenham à sua disposição todas as informações necessárias para assegurar a cobrança do IVA e a sua fiscalização pela administração fiscal [19]. Estas obrigações são o corolário da exigência do artigo 2.º, de que (na falta de isenção específica) as transacções que entram no seu âmbito devem ser tributadas. Esta exigência é uma regra geral cuja derrogação não pode ser unilateralmente decidida por um Estado-Membro [20]. Apesar de, nos termos do artigo 27.º da Sexta Directiva [21], um Estado-Membro poder pedir autorização ao Conselho para derrogar as disposições da Directiva «para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais», quaisquer simplificações desse tipo «não devem influir, a não ser de modo insignificante, sobre o montante do imposto devido no estádio de consumo final» (não se contesta que, de qualquer modo, a República Italiana não pediu autorização no caso vertente).

14 — Segundo considerando; corresponde ao oitavo considerando da Directiva 2006/112.

15 — Quarto considerando; não consta dos considerandos da Directiva 2006/112.

16 — Décimo quarto considerando; quadragésimo quinto considerando da Directiva 2006/112.

17 — V., por exemplo, acórdão de 8 de Dezembro de 2005, Jyske Finans (C-280/04, Colect., p. I-10683, n.º 36).

18 — Acórdão de 16 de Setembro de 2004, Cimber Air (C-382/02, Colect., p. I-8379, n.º 24).

19 — V., por exemplo, acórdãos de 5 de Dezembro de 1996, Reisdorf (C-85/95, Colect., p. I-6257, n.º 24), e de 17 de Setembro de 1997, Langhorst (C-141/96, Colect., p. I-5073, n.ºs 17 e 28).

20 — V., por exemplo, acórdão de 21 de Fevereiro de 1989, Comissão/Itália (203/87, Colect., p. 371, n.º 10).

21 — Artigo 395.º da Directiva 2006/112.

39. Cada Estado-Membro tem, portanto, a obrigação de tomar todas as medidas legislativas e administrativas para assegurar que o IVA é integralmente cobrado no seu território tal como nos outros Estados-Membros. Apesar de a obrigação não estar expressamente prevista na Sexta Directiva, é uma ilação necessária a retirar dessa medida, vista no seu conjunto, do artigo 10.º CE e da jurisprudência do Tribunal de Justiça [22]. E embora a harmonização não seja total e certos aspectos administrativos sejam necessariamente deixados à competência dos Estados-Membros, as obrigações decorrentes do artigo 22.º da Sexta Directiva implicam efectivamente uma harmonização legislativa detalhada.

40. No âmbito dessa harmonização, compete aos Estados-Membros verificar as declarações fiscais, as contas e outros documentos relevantes, bem como calcular e cobrar o imposto devido. Os Estados-Membros têm uma certa margem de discricionariedade para utilizarem do modo mais eficiente e mais equitativo os recursos de que dispõem ao aplicarem o imposto, pelo menos segundo um critério casuístico, mas essa margem de discricionariedade é limitada, em qualquer caso, pela necessidade de assegurar que

— os recursos próprios das Comunidades sejam cobrados de modo eficiente, e

— não existam variações significativas no tratamento dos sujeitos passivos quer no interior de um Estado-Membro quer entre Estados-Membros.

41. A República Italiana não nega que compete aos Estados-Membros fiscalizar e verificar, na medida dos seus recursos disponíveis, o cumprimento das regras do IVA pelos sujeitos passivos. No entanto, nega que as disposições controvertidas excedam os limites da margem de discricionariedade que lhes é concedida no exercício daquelas competências.

42. Por conseguinte, é necessário analisar em primeiro lugar os efeitos práticos destas disposições.

Efeitos das disposições controvertidas

43. A Comissão sustenta que as disposições controvertidas substituem as relações jurídicas normais associadas à obrigação de pagamento do IVA por novas relações que extinguem definitivamente essa obrigação, dando lugar a uma obrigação diferente de pagar montantes não relacionados com os que deveriam ter sido calculados e pagos segundo as regras normais do IVA. A Comissão descreve a amnistia como sendo uma renúncia «geral, indiscriminada e prévia» ao direito de verificação e reavaliação, quando nos termos da directiva qualquer

22 — Quer a República Italiana quer a Comissão invocam o acórdão de 28 de Setembro de 2006, Comissão/Áustria (C-128/05, Colect., p. I-9265), em que o Tribunal de Justiça declarou que a Áustria não cumpriu as obrigações que lhe incumbiam ao excluir totalmente certos operadores de transportes internacionais das obrigações de pagamento de IVA. V., igualmente, acórdão de 14 de Setembro de 2006, Stradasfalti (C-228/05, Colect., p. I-8391, em especial n.º 66); nesse processo, o Tribunal de Justiça salientou que a República Italiana não podia impor unilateralmente aos sujeitos passivos uma derrogação ao direito de dedução.

concessão de amnistia aos sujeitos passivos deve ser decidida de modo casuístico. Além disso, há uma violação grave do princípio da neutralidade do IVA e da igualdade de tratamento dos sujeitos passivos.

44. Há que reconhecer que as disposições são complexas e que no decurso do processo as partes não concordaram quanto aos seus efeitos práticos. No entanto, à luz das suas respostas a pedidos de informações mais precisas pelo Tribunal de Justiça, creio que esses efeitos podem ser resumidos do seguinte modo.

45. Se um sujeito passivo não apresentou nenhuma declaração para nenhum dos exercícios fiscais em questão, não pode beneficiar da amnistia, nos termos do artigo 8.º, n.º 4, e do artigo 9.º No entanto, pode beneficiar das disposições da amnistia ao abrigo do artigo 8.º ou do artigo 9.º no caso de a) ter apresentado declarações (completas ou incompletas) para qualquer dos exercícios em questão, mas não para outros exercícios, ou b) ter apresentado declarações para todos os exercícios em questão, mas essas declarações, ou parte delas, estarem incompletas ou não serem rigorosas.

46. Quando, relativamente a determinado exercício fiscal, um sujeito passivo apresentar uma declaração complementar segundo o procedimento do artigo 8.º, que indique um valor acrescentado tributável mais elevado (a diferença entre os valores acrescentados a montante tributados e o valor final tributável) do que aquele que foi declarado inicialmente, então a) deve pagar um montante igual ao IVA devido sobre o montante adicional (sujeito a um mínimo de EUR 300) e b) é dispensado de qualquer reavaliação subsequente do seu imposto a jusante para aquele exercício, até ao limite do dobro do montante do IVA adicional agora pago.

47. O procedimento do artigo 9.º conduz a resultados diferentes consoante tenha sido originalmente apresentada uma declaração ou não, e consoante o montante do IVA a montante deduzido. No entanto, deve ser efectuado um pagamento relativo a cada um dos exercícios em questão (quer tenha sido apresentada ou não uma declaração para esse exercício, e quer essa declaração seja exacta ou não) e não são possíveis outras deduções. Para os exercícios relativamente aos quais foi apresentada uma declaração, o pagamento situa-se entre 1% e 2% do IVA a montante deduzido *inicialmente*, acrescido de 1% a 2% do IVA a jusante declarado *inicialmente* para esse exercício [23], com um mínimo de 500 EUR, 600 EUR ou 700 EUR, consoante o montante do volume de negócios em questão. Por cada exercício relativamente ao qual não foram apresentadas inicialmente quaisquer declarações, deve ser pago um montante único de EUR 1 500 pelas pessoas singulares e de 3 000 EUR pelas sociedades, independentemente do montante real subdeclarado ou não declarado.

48. Neste pressuposto, um sujeito passivo que utilize o procedimento do artigo 8.º

23 — A percentagem diminui ainda mais para montantes em dívida que excedam 11 600 000 EUR, os quais são reduzidos em 80% — ou seja, para 0,2% do imposto a montante e/ou a jusante declarado inicialmente.

pagará um montante igual ao total do IVA devido sobre o seu não declarado anteriormente mas agora declarado valor acrescentado — mas apenas relativamente aos exercícios para os quais não apresentou uma declaração integral e exacta. No entanto, deste modo fica protegido de reavaliações posteriores relativas a montantes devidos até ao dobro daquele montante. Portanto, não é provável, na prática, que venha a declarar mais do que metade do seu valor acrescentado não declarado anteriormente. As autoridades fiscais cobram até metade do imposto realmente devido, renunciando à possibilidade de cobrar a outra metade.

49. O sujeito passivo que utilize o procedimento do artigo 9.º deve efectuar um pagamento relativo a cada exercício durante o período em questão, quer tenha sido inicialmente efectuada ou não uma declaração exacta para esse exercício. No caso de ter sido efectuada uma declaração (exacta ou não), o pagamento corresponde a uma pequena proporção (até 2%) do montante de imposto a montante e a jusante declarado *inicialmente*; no caso de não ter sido efectuada nenhuma declaração, o pagamento corresponde a um montante único de 1 500 EUR ou 3 000 EUR, independentemente do IVA que não foi declarado. Em qualquer dos casos, o sujeito passivo fica dispensado de outras reavaliações.

50. Quando um sujeito passivo possa escolher entre os dois procedimentos (e pretenda utilizar um deles), é razoável presumir que se decidirá pelo que lhe custar menos. Se o grau de inexactidão da declaração ou de não declaração tiver sido limitado (e, portanto, quando seja provavelmente devido a um erro), o procedimento do artigo 8.º é vantajoso, uma vez que dispensa de mais investigações em troca do pagamento de metade do montante do IVA devido. Quando esse grau de inexactidão da declaração ou de não declaração tenha sido mais alargado (e, portanto, provavelmente devido a fraude), o procedimento do artigo 9.º concede a dispensa em troca do pagamento de um montante equivalente a uma proporção mais pequena (em casos extremos, quase inexistente [24]) do imposto devido mas não declarado.

51. A Comissão salienta que, nos termos do artigo 9.º, qualquer sujeito passivo pode eliminar o risco de verificação ou de reavaliação relativamente a uma série de exercícios fiscais, em troca de um pagamento que pouco tem a ver com o montante do IVA normalmente devido à taxa de 20%. A amnistia ao abrigo do artigo 8.º protege igualmente o sujeito passivo de outras verificações ou reavaliações, embora em troca de um pagamento de montante mais elevado. Essa renúncia integral pelas autoridades fiscais aos seus poderes de verificação distorce seriamente, na opinião da Comissão, a neutralidade do sistema comum do IVA. Diferentes sujeitos passivos são objecto de tratamento muito diferente relativamente a transacções comparáveis, o que por sua vez viola a concorrência leal.

24 — A Comissão cita o caso de um sujeito passivo que não apresentou nenhuma declaração num dado exercício fiscal, no qual deveria ter declarado 600 000 EUR. Segundo o procedimento do artigo 9.º, o máximo a pagar a fim de beneficiar da dispensa total é 3 000 EUR — o que constitui uma perda definitiva para as autoridades fiscais de 597 000 EUR. Acresce que a proporção perdida ainda poderia ser mais exorbitante, uma vez que a disposição se refere a pagamentos que ultrapassem 11 600 000 EUR.

52. Mais uma vez, concordo com a Comissão em que uma medida legislativa ao abrigo da qual os comerciantes honestos e assíduos pagam integralmente o IVA enquanto os comerciantes fraudulentos ou negligentes podem escapar a qualquer fiscalização em troca de um pagamento de quase metade, e possivelmente muito menos, do IVA realmente devido não se coaduna com as obrigações impostas aos Estados-Membros, designadamente, pelos artigos 2.º e 22.º da Sexta Directiva. Em especial, as disposições do artigo 9.º da Lei das Finanças italiana de 2003 não têm, de todo, em consideração o disposto no artigo 22.º da Sexta Directiva, invocado pela Comissão [25], na medida em que não implicam uma declaração das transacções realmente efectuadas e em que os montantes a pagar não estão ligados de modo algum ao imposto que deveria ter sido pago sobre essas transacções. E, tal como indica justamente a Comissão, a amnistia é bastante indiscriminada, na medida em que não distingue entre as declarações «por baixo» ocasionais e regulares, entre montantes reduzidos e elevados, ou entre negligência e fraude.

53. No entanto, o principal argumento de defesa da República Italiana é que a amnistia apenas está disponível de modo limitado e é uma medida eficaz, que entra no âmbito da margem de discricionariedade dos Estados-Membros, destinada a assegurar a cobrança de montantes que, de outro modo, estariam perdidos para as autoridades fiscais. Portanto, é necessário analisar estes aspectos antes de chegar a uma conclusão.

Limitações das disposições de amnistia

54. A Comissão descreve a amnistia controvertida como uma renúncia geral e indiscriminada ao direito de verificação e de reavaliação, enquanto que o Governo italiano chama a atenção para uma série de limitações relativas à aplicabilidade das disposições da amnistia. Na sua opinião, estas limitações são relevantes e significam que a amnistia não pode ser descrita como geral ou indiscriminada.

55. Em primeiro lugar, a amnistia não se aplica a sujeitos passivos que não tenham apresentado inicialmente declaração para nenhum dos exercícios fiscais em questão [26]. Essa situação, responde a Comissão, é, por natureza, meramente marginal.

56. Espera-se que essa situação seja realmente incomum, e a República Italiana não contestou a qualificação de «marginal». Na prática, as empresas de dimensão apreciável podem apresentar declarações suficientemente plausíveis para evitar chamar a atenção, mesmo que desejem defraudar as autoridades fiscais. Pelo contrário, no entanto, a inexistência de declaração pode ser mais usual entre os pequenos operadores que esperam escapar à detecção em qualquer caso, ou que sentem que a evasão se justi-

25 — V. n.os 8 a 10, *supra*.

26 — Artigos 8.º, n.º 4, e 9.º, n.º 14, alínea c).

fica por alguma regra moral *de minimis* [27]. Além disso, é provável que muitas actividades ilegais não sejam de todo declaradas para efeitos de IVA, embora, em princípio, estejam sujeitas ao imposto [28].

57. Portanto, não estou convencido de que a exclusão seja marginal em termos globais. No que se refere à economia visível, é sem dúvida marginal, simplesmente porque qualquer pessoa que exerça uma actividade sentirá a necessidade de declarar, pelo menos, um volume de negócios suficiente para evitar investigações incómodas e, ao fazê-lo, não ficará excluído da amnistia. Mas este raciocínio não se aplica à economia invisível, ou clandestina, que se calcula atinja mais de 26% do PIB em Itália [29].

58. Por outro lado, é menos provável que um sujeito (teoricamente) passivo que pretenda escapar à atenção das autoridades fiscais procure a protecção de uma amnistia do que um sujeito passivo já conhecido dessas mesmas autoridades mas que lhes escondeu algo. Também é menos provável que seja objecto de fiscalização pelas autoridades fiscais, em especial se os seus recursos forem limitados, tal como alega o Governo italiano.

59. Por conseguinte, e em conclusão, parece-me improvável que a exclusão dos sujeitos passivos que não apresentaram declaração relativamente a nenhum dos exercícios em questão tenha um efeito significativo sobre a quantidade de sujeitos passivos que beneficiam ou procuram beneficiar da amnistia.

60. Em segundo lugar, o Governo italiano alega que a amnistia não se aplica no caso de já ter havido irregularidades [30]. A Comissão objecta que a exclusão não é completa — em alguns casos, pode ser utilizado outro procedimento de definição ao abrigo dos artigos 15.º e 16.º da Lei n.º 289/2002 a fim de pôr termo às reavaliações e reabrir a possibilidade de recurso à amnistia — mas o Governo italiano contrapõe que a disposição em questão só pode ser utilizada por quem ainda possa impugnar esses procedimentos.

61. Resulta da letra dos artigos 15.º e 16.º, fornecida pela República Italiana na sua tréplica, que os procedimentos de reavaliação que ainda não chegaram à fase de decisão ou de despacho definitivo podem ser arquivados mediante o pagamento de um montante de pelo menos 150 EUR e até 50% do montante do imposto reclamado, e resulta dos artigos 8.º, n.º 10, e 9.º, n.º 14, que, uma vez efectuado esse pagamento no prazo correspondente, o sujeito passivo pode recorrer à amnistia ao abrigo do artigo 8.º ou do artigo 9.º

27 — Ao contrário de alguns outros Estados-Membros, a República Italiana não tem um patamar para registo de IVA, de modo que até as empresas mais pequenas têm de pagar imposto.

28 — V., por exemplo, acórdão de 6 de Julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04, Colect., p. I-6161, n.º 50), e jurisprudência aí referida.

29 — V., por exemplo, European Employment Observatory Review, Outono de 2004, em especial pp. 77 e 106 a 110.

30 — Artigos 8.º, n.º 10, e 9.º, n.º 14.

62. Por conseguinte, a exclusão invocada pelo Governo italiano tem um âmbito limitado. É natural que uma amnistia fiscal que procura obter contribuições voluntárias em lugar de um imposto que, normalmente, teria sido devido, mas cuja cobrança por outros meios é considerada difícil, não deveria ser alargada à reabertura, em benefício do sujeito passivo, de procedimentos que já haviam sido concluídos em favor das autoridades fiscais. No entanto, os sujeitos passivos contra os quais está pendente um processo podem beneficiar da amnistia pagando uma parte do montante em questão naquele processo, além do montante exigido ao abrigo do procedimento de amnistia. A amnistia continua a ser atractiva para esses sujeitos passivos se significar que podem ser amnistiados pagando um montante menos elevado do que aquele que provavelmente teriam de pagar no caso de o processo culminar numa decisão que lhes fosse desfavorável. No entanto, a consequência é que as autoridades fiscais cobrarão um montante menos elevado do que o que poderia vir a ser cobrado, além de que renunciam a outras verificações.

63. Em terceiro lugar, o Governo italiano salienta que [31] o montante pago ao abrigo da amnistia pode ser confrontado com os números constantes das declarações efectuadas e que, quando já tenham sido apresentados pedidos de reembolso de imposto, o recurso ao procedimento da amnistia não obsta à verificação da validade desses pedidos.

64. Como salienta justamente a Comissão, a primeira dessas verificações é meramente formal e depende inteiramente da exactidão das declarações efectuadas — que, em si mesmo, está excluída de verificação ao abrigo do procedimento da amnistia.

65. O segundo tipo de verificação diz respeito a pedidos de reembolso de IVA, ou seja, situações em que o imposto a montante excede o imposto a jusante, de modo que a diferença entre ambos é a favor do sujeito passivo e não das autoridades fiscais. O Governo italiano afirma que, nesses casos, independentemente da amnistia, a verificação pode estender-se ao fornecedor que emitiu as facturas referentes ao IVA a montante, o qual, em qualquer caso, porque emitiu a factura, deve pagar o imposto [32].

66. Parece-me que esta exclusão da dispensa de verificação é, provavelmente, mais uma vez, marginal. Um comerciante que tenha reclamado um reembolso do IVA a que não tinha direito fê-lo com ou sem o conluio dos seus fornecedores que lhe emitiram facturas com um valor de IVA a montante que, de facto, não foi declarado às autoridades. A existir tal conluio, interrogamo-nos sobre se o comerciante quererá beneficiar da amnistia, a não ser que a sua detecção esteja iminente, uma vez que possui documentos que, à primeira vista, lhe dão direito ao reembolso, e que o recurso à amnistia implicaria necessariamente denunciar o(s) seu(s) cúmplice(s) na fraude. Nos casos de fraude por «comerciante desaparecido» (em que um ou mais comerciantes desaparecem sem declarar IVA às autoridades), a investigação

31 — Nos termos do artigo 9.º, n.º 9, em especial segundo a interpretação do acórdão do Tribunal Constitucional de 27 de Julho de 2005.

32 — Artigo 54.º-A do Decreto Presidencial n.º 633/72; cf. Artigo 21.º, n.º 1, alínea d) (no artigo 28.º-G da Sexta Directiva, artigo 203.º da Directiva 2006/112).

dos fornecedores é, por definição, infrutífera. E, no caso de não ter existido conluio, é menos provável que as irregularidades sejam reveladas mais tarde na verificação.

67. Em suma, as limitações do âmbito da amnistia invocadas pelo Governo italiano, embora não completamente ilusórias, não são substanciais.

Eficácia da cobrança e margem de discricionariedade dos Estados-Membros

68. Não se contesta que, segundo o sistema de IVA actualmente harmonizado, os Estados-Membros têm obrigação de fiscalizar o cumprimento pelos sujeitos passivos, de verificar as declarações, as contas e todos os outros documentos relevantes, e de calcular e cobrar o imposto devido. Também não se contesta que os Estados-Membros dispõem de uma certa margem de discricionariedade a esse respeito, quanto ao modo de utilização eficaz dos recursos disponíveis.

69. A República Italiana alega que as disposições controvertidas encorajam a declaração espontânea de montantes anteriormente não declarados por alguns sujeitos passivos, libertando deste modo recursos para verificar as contas dos sujeitos passivos contumazes e fornecendo globalmente uma receita maior do que a que, de outro modo, teria sido obtida. Isto situa-se dentro dos limites da margem de discricionariedade que a própria Comissão reconhece aos Estados-Membros para determinar o modo de utilização dos recursos, a fim de assegurar da melhor forma o cumprimento e a aplicação.

70. O Governo italiano indica que um total de 162 000 sujeitos passivos beneficiaram da amnistia do artigo 8.º e 750 000 sujeitos passivos beneficiaram da amnistia do artigo 9.º Este último número representa 13,37% dos 5 309 654 de sujeitos passivos registados em Itália em 2001 [33]. Em 2002, o total cobrado (1 938 milhões EUR) representava 1,9% do total do IVA (101 890 milhões EUR) cobrado nesse ano. Em contrapartida, os montantes do IVA cobrados na sequência de verificações convencionais nos anos de 1999 a 2002 eram muito mais baixos, variando entre 140 milhões de euros e 357 milhões de euros, num total de apenas 1 049 milhões no quadriénio [34]. Estes números demonstram, na opinião da República Italiana, que a acção é infundada.

71. A Comissão contrapõe que os números demonstram antes que demasiados sujeitos passivos beneficiaram da amnistia para um resultado demasiado limitado. Os benefícios

33 — Parece haver um erro de cálculo. 750 000 são 14,125% de 5 309 654. Os 162 000 relativos ao artigo 8.º representam 3,05% do número total de sujeitos passivos.

34 — Comparando estes números com os números do IVA total cobrado no mesmo quadriénio, fornecidos pelo Governo italiano, calculo que o imposto cobrado na sequência de verificações correspondia a uma percentagem situada entre 0,18% e 0,38% do total cobrado num dado ano, ou a 0,3% do total para o quadriénio.

(cobrança mais eficiente e de montantes mais elevados) alegadamente obtidos com a amnistia são ilusórios (a proporção cobrada é mínima e o único efeito real consiste em impedir a verificação pelas autoridades fiscais) e, em qualquer caso, bastante irrelevantes, dada a natureza vinculativa das exigências dos artigos 2.º e 22.º da Sexta Directiva.

72. A República Italiana argumenta que as disposições controvertidas encorajam a declaração espontânea; que os recursos podem ser, deste modo, redireccionados para a verificação de contas de sujeitos passivos que não beneficiaram das disposições; que para essas pessoas o artigo 10.º da Lei das Finanças de 2003 estendeu o período de verificação possível até dois anos; e que os montantes cobrados foram consideravelmente mais elevados do que, de outro modo, teriam sido. Portanto, as vantagens são reais e não podem ser consideradas irrelevantes. Além disso, a) a amnistia diz respeito a casos em que a falta de apresentação de declaração não tenha sido detectada e podia nunca ter sido detectada, b) nos termos do artigo 9.º, o sujeito passivo tem de efectuar um pagamento relativo a cada exercício fiscal da série, mesmo que a falta original diga respeito a apenas um exercício, c) embora menos elevado do que o montante devido em teoria, o imposto é cobrado imediatamente e não após um longo processo de investigação e de cobrança.

73. A objecção da Comissão às amnistias do IVA não é absoluta, mas é veemente quanto à forma que revestem as disposições controvertidas.

74. Portanto, é conveniente analisar resumidamente o fenómeno em geral. As amnistias fiscais implicam geralmente a imunidade de sanções penais, a isenção de coimas e do pagamento (total ou parcial) de juros — e a Comissão aceita expressamente que, no que se refere ao IVA, essas matérias são da competência dos Estados-Membros, que é independente do direito comunitário. No entanto, frequentemente as amnistias também exigem o pagamento integral dos montantes devidos e não implicam a dispensa de verificação. O objectivo consiste em encorajar o pagamento voluntário, concedendo imunidade de sanções (cuja ameaça se destina a encorajar o cumprimento inicial mas que também pode desencorajar o cumprimento tardio se o preço do arrependimento for demasiado elevado) embora sem chegar ao ponto de tornar mais vantajosa a evasão seguida de arrependimento do que uma declaração inicial exacta e honesta, e conduzindo os sujeitos passivos faltosos de volta ao redil no futuro.

75. A doutrina [35] sugere que, para serem eficazes, as amnistias fiscais devem ser, entre outros, únicas e excepcionais (caso contrário, a sua repetição induz os sujeitos passivos a adaptarem as suas tácticas na antecipação de futuras amnistias), devem implicar o pagamento de, pelo menos, o que era devido e geralmente de alguns juros (caso contrário, a evasão será considerada compensadora) e devem ser acompanhadas de, pelo menos, o anúncio credível de verificações de contas mais aprofundadas (caso contrário, a subs-

35 — Por exemplo, IMF Working Paper 89/42 *An economic analysis of tax amnesties*, Peter Stella 1989; *Deferral and the utility of amnesty*, Craig M. Boise, George Mason University Law Review 2007, p. 667, em especial pp. 693 e segs.

tituição da detecção pela declaração não se afigura vantajosa).

76. A amnistia controvertida não apresenta nenhuma destas características. Com efeito, foi prorrogada durante vários anos [36], possivelmente criando a expectativa de futuras amnistias e, desse modo, diminuindo a probabilidade do cumprimento. É notório que a República Italiana recorreu com frequência a amnistias [37]. Com efeito, já se referiu que as amnistias são tão frequentes que a expectativa de amnistias futuras se tornou um factor determinante no baixo nível de cumprimento das obrigações fiscais [38]. Mesmo que, como declarou a República Italiana na audiência, as receitas do IVA tenham de facto aumentado nos anos seguintes, não foi feita a prova da existência de uma ligação específica com a amnistia (mais forte do que com muitas outras explicações possíveis) ou de um efeito duradouro.

77. A República Italiana sustenta que os montantes cobrados perfazem quase 2% das receitas anuais do IVA. Se o diferencial do IVA (a diferença entre o montante teoricamente tributável e o montante efectivamente tributado) pode ser estimado entre 35% e 40% em Itália [39], isso significa que o montante efectivamente cobrado é de cerca de 3% a 4% do montante teoricamente devido mas que nunca é declarado [40].

78. É certo que nenhuma autoridade fiscal pode ter esperança de detectar todas as fraudes fiscais, e não compete ao Tribunal de Justiça aconselhar a República Italiana sobre a melhor forma de utilizar os seus recursos, mesmo que tivesse conhecimentos especializados para esse efeito. Contudo, parece que um método que aparentemente recolhe cerca de 3% a 4% de impostos não cobrados (e, portanto, deixa intactos montantes não cobrados de, pelo menos, 95%, uma parte das quais é definitivamente irrecuperável) não constitui obviamente uma utilização eficiente dos recursos.

Análise global

79. Não é possível sustentar seriamente que os métodos de cobrança de receitas

36 — V. nota 3, *supra*.

37 — Um documento de 1998 do Congresso dos Estados Unidos declara que «a República Italiana concedeu recentemente mais de uma dúzia de amnistias, uma média de cerca de uma amnistia em cada dois anos». Num artigo citado pela Comissão na sua petição (*Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, De Mita, Diritto e pratica tributaria, 2004, parte I, p. 1449) refere-se que a amnistia de 2003 foi a 58.a desde 1900.

38 — *Is One More Tax Amnesty Really That Bad? Some Empirical Evidence from the Italian 1991 VAT Amnesty*, M. Marè and C. Salleo, 59th IIPF Congress, Praga, Agosto de 2003. V., igualmente, *Gradual Recovery in Euroland*, Kai Carstensen, Klaus-Jürgen Gern, Christophe Kamps, Joachim Scheide, Kiel Discussion Papers 405: «[…] no primeiro semestre de 2003, a República Italiana cobrou receitas adicionais equivalentes a aproximadamente 0,8% do PIB no âmbito de uma amnistia em larga escala. A curto prazo, a República Italiana conseguiu não exceder o limite do Pacto de Estabilidade e Crescimento graças a esta medida única. A médio prazo, no entanto, aumenta a probabilidade de exceder o limite de 3%. Como a experiência demonstra, as amnistias fiscais frequentes — em Itália, tratou-se da terceira amnistia em 20 anos — enfraquecem a honestidade fiscal. Consequentemente, a médio e a longo prazo, a receita fiscal é inferior ao que seria sem a amnistia» [tradução não oficial].

39 — Documento de trabalho do FMI 07/31 *VAT fraud and evasion: what do we know and what can be done*, Michael Keen and Stephen Smith, Fevereiro de 2007, p. 19.

40 — Ou seja, 2% de 60% a 65% de impostos cobrados correspondem (aproximadamente) a 3% a 4% dos 35% a 40% cobrados.

previstos nos artigos 8.º e 9.º da Lei das Finanças italiana de 2003 se coadunam com as regras de cobrança do IVA impostas aos Estados-Membros pela Sexta Directiva. Nenhuma previsão da directiva permite que um Estado-Membro cobre IVA a metade da taxa normal (que é o resultado prático do artigo 8.º) [41]. A Sexta Directiva também não autoriza a cobrança de um montante equivalente a 2% do imposto a montante declarado acrescido de 2% do imposto a jusante declarado em lugar de um montante totalmente indeterminado de IVA que deveria ter sido declarado mas não foi. Finalmente, apesar de o IVA ser um imposto «auto-liquidado», é claro que os Estados-Membros têm a obrigação de verificar e fiscalizar o cumprimento, e não estão autorizados a abdicar dessa responsabilidade relativamente a domínios inteiros da actividade económica tributável.

80. As disposições controvertidas da amnistia aplicam-se em teoria a todo o comércio tributável não declarado em Itália, que, segundo os economistas, representa uma parte de dimensão considerável do PIB do país — talvez entre 25% e 40%. Na prática, recorreram a essas disposições, segundo os dados do Governo italiano, mais de 17% dos sujeitos passivos [42]. Portanto, o efeito das disposições está longe de ser irrelevante, e constitui um sério obstáculo à aplicação correcta do IVA de acordo com as regras harmonizadas da Sexta Directiva.

81. Também não se afigura credível defender as referidas disposições com fundamento numa utilização eficiente dos recursos. Pelo contrário, como demonstram o senso comum e a análise económica, as disposições controvertidas são susceptíveis de conduzir a um cumprimento menos rigoroso do IVA (pelo menos) a médio e longo prazo porque recompensam o incumprimento em vez do cumprimento e, num contexto histórico, mantêm uma esperança plausível de obter um tratamento semelhante no futuro.

82. A pretensão da Comissão deve, portanto, ser deferida.

Despesas

83. Por força do disposto no artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Uma vez que sou de opinião que o pedido da Comissão deve ser considerado procedente e que a Comissão pediu a condenação nas despesas, a República Italiana deve ser condenada no pagamento das despesas do processo.

41 — E há que observar que metade da taxa normal do IVA, que é de 20% em Itália, fica em 10%, ou seja, uma taxa mais baixa do que a taxa mínima de 15% autorizada pelo artigo 12.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva.

42 — Segundo declarou a Comissão na audiência, o número de pessoas que beneficiaram da amnistia ultrapassa em larga medida o total de sujeitos passivos num Estado-Membro de média dimensão, como a Bélgica.

Conclusão

84. Por conseguinte, sou de opinião que o Tribunal de Justiça deve

— declarar que, ao estabelecer expressamente nos artigos 8.º e 9.º da Lei n.º 289, de 27 de Dezembro de 2002 (Lei das Finanças de 2003), uma renúncia geral à verificação das operações sobre as transacções tributáveis efectuadas no decurso de uma série de exercícios fiscais, a República Italiana não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 2.º e 22.º da Sexta Directiva, conjugados com o artigo 10.º CE;

— condenar a República Italiana no pagamento das despesas.