CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL PEDRO CRUZ VILLALÒN apresentadas em 7 de Dezembro de 2010[1]

Índice

I — Introdução ..... I - 7378

II — Quadro jurídico ..... I - 7379

III — Processo principal e questões prejudiciais ..... I - 7382

IV — Processo no Tribunal de Justiça ..... I - 7384

V — Jurisprudência sobre a repetição do indevido ..... I - 7385

A — Direito à repetição do indevido ..... I - 7385

B — Excepção de repercussão, baseada no enriquecimento sem causa ..... I - 7386

C — Evolução posterior ..... I - 7387

VI — Análise das questões prejudiciais ..... I - 7388

A — Quanto à segunda questão prejudicial: a «compensação» como alternativa à repercussão ..... I - 7388

1. Enriquecimento sem causa como fundamento da excepção à repetição do indevido ..... I - 7388

2. Peculiaridade do presente caso e necessidade de uma solução ad hoc .. I - 7390

3. Figura jurídica da «repercussão» que não permite dar uma resposta satisfatória à situação submetida ..... I - 7391

1 — Língua original: espanhol.

4. «Compensação» como possível excepção ao dever de reembolso ..... I - 7393

5. Condições em que a «compensação» pode alcançar uma virtualidade semelhante à «repercussão» ..... I - 7395

6. Conclusão ..... I - 7397

B — Quanto à terceira e quarta questões prejudiciais ..... I - 7397

C — Quanto à primeira questão prejudicial ..... I - 7401

VII — Conclusão ..... I - 7403

I — Introdução

1. Decorridos trinta anos desde que, com o acórdão Just [2], o Tribunal de Justiça abriu a porta à possibilidade de excepcionar o direito ao reembolso das imposições ilegalmente cobradas por um Estado-Membro, de novo um órgão jurisdicional dinamarquês coloca varias questões prejudiciais centradas nos critérios de apreciação da excepção de repercussão e, em geral, do enriquecimento sem causa.

2. Este acórdão Just, em parte mal compreendido e frequentemente criticado [3], bem como a abundante jurisprudência posterior, têm vindo a afirmar que só se justifica recusar o reembolso do imposto ilegalmente cobrado nas situações em que, com o mesmo, se gere um enriquecimento sem causa do requerente da obtenção do reembolso.

3. Até ao momento, o Tribunal de Justiça tratou exclusivamente casos nos quais esse enriquecimento sem causa provinha de uma efectiva «repercussão» do imposto ilegal. No caso ora submetido ao Tribunal de Justiça, no entanto, o contexto é manifestamente diferente e inclusivamente inédito, pois o imposto declarado ilegal aparece como uma peça integrante de um pacote legislativo aprovado por um Estado-Membro e que, pelas suas características, é praticamente inseparável de outras disposições legais adoptadas simultaneamente. Com efeito, neste caso, o imposto estatal declarado ilegal entrou em vigor em simultâneo com a supressão de um volume

2 — Acórdão de 27 de Fevereiro de 1980 (68/79, Recueil, p. 501).

3 — Veja-se, por exemplo, Hubeau, F., «La répétition de l'indu en droit communautaire», *Revue trimestrielle de droit européen*, 1981, p. 448.

importante de encargos sociais, com uma coincidência quase exacta entre sujeitos tributários e beneficiários, tanto destes encargos como do imposto.

4. Fundamentalmente por esta razão, e apesar dos esforços dos intervenientes e do próprio tribunal de reenvio, as circunstâncias do presente processo muito dificilmente encaixam no conceito de «repercussão» do imposto. Consequentemente, proporei ao Tribunal de Justiça que, precisando a sua jurisprudência sobre o enriquecimento sem causa, ultrapasse a restrição do enriquecimento sem causa apenas aos casos de «repercussão», permitindo, em dadas condições, a sua ampliação a situações de «compensação» do novo encargo com a supressão de outros encargos legais.

5. Finalmente, o reenvio compreende, também, um segundo grupo de perguntas que introduzem uma problemática adicional, ao apresentar uma situação de discriminação resultante de toda esta reforma legislativa, em prejuízo, concretamente, das empresas predominantemente importadoras em relação às que predominantemente comercializam produtos não importados.

II — Quadro jurídico

6. Através da Lei n.º 840, de 18 de Dezembro de 1987, a Dinamarca criou, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1988, um imposto indirecto denominado «contribuição de apoio ao mercado do trabalho» (a seguir «AMBI», de acordo com o seu acrónimo em dinamarquês), que era calculado com base na mesma matéria colectável que o IVA. Ao contrário do IVA, no entanto, e no caso concreto de produtos importados, este imposto não era pago na importação, mas cobrado sobre o preço total da venda das referidas mercadorias quando da primeira venda em território dinamarquês. Por outro lado, a contribuição não tinha que ser mencionada separadamente na facturação.

7. Como já se adiantou, paralelamente à criação da AMBI, o legislador dinamarquês suprimiu diversas contribuições empresariais para a Segurança Social que oneravam as empresas dinamarquesas em cerca de 10 300 coroas dinamarquesas por empregado a tempo inteiro. Com esta reforma, era suprimida a interdependência entre as contribuições empresariais para a Segurança Social e o número de empregados, com a mesma finalidade de melhorar a competitividade das empresas dinamarquesas.

8. A AMBI foi suprimida, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1992, pela Lei n.º 891, de 21 de Dezembro de 1991. Por conseguinte, a contribuição de apoio ao mercado do trabalho foi cobrada às empresas dinamarquesas ao longo de quatro anos.

9. Duas empresas importadoras, a Dansk Denkavit ApS e a P. Poulsen Trading ApS, tinham contestado a legalidade da AMBI, alegando que violava o artigo 33.º da Sexta Directiva [4] e os artigos 9.º e 95.º CE e requerendo o reembolso dos montantes pagos. Neste processo, o Østre Landsret (Tribunal Regional) submeteu várias questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça, a que este respondeu parcialmente através do acórdão de 31 de Março de 1992, Dansk Denkavit e Poulsen Trading (C-200/90, Colect., p. I-2217). Nele se declarou, em concreto, que o artigo 33.º da referida directiva obstava à introdução ou à manutenção de uma contribuição fiscal que (como a AMBI):

— onerava quer actividades sujeitas ao IVA quer outras actividades de carácter industrial ou comercial que consistiam na realização de prestações a título oneroso;

— era cobrada, no caso de empresas sujeitas ao IVA, com base na mesma matéria colectável que a utilizada para o IVA, isto é, sob a forma de uma percentagem do montante das vendas realizadas, após dedução do montante das aquisições;

— diversamente do IVA, não era paga na importação, mas com base no preço total da venda dos produtos importados no momento da primeira venda efectuada no Estado-Membro considerado;

— contrariamente ao IVA, não devia ser objecto de menção distinta na factura,

— era cobrada paralelamente ao IVA.

10. Em consequência, o Tribunal de Justiça considerou que as restantes perguntas formuladas pelo Østre Landsret tinham perdido o seu objecto. Sucintamente, estas versavam sobre a compatibilidade do regime fiscal em questão com a proibição de encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros contida nos artigos 9.º CE e seguintes (terceira pergunta), e com a proibição de imposições internas discriminatórias do artigo 95.º CE (quarta pergunta).

11. No ano seguinte, o Tribunal de Justiça confirmou o conteúdo deste acórdão, no quadro de uma acção por incumprimento interposta pela Comissão contra a Dinamarca, baseada exclusivamente na infracção do

4 — 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).

artigo 33.º da Sexta Directiva [acórdão de 1 de Dezembro de 1993, Comissão/Dinamarca (C-234/91, Colect., p. I-6273)].

12. Em cumprimento do primeiro destes acórdãos, a Dinamarca promulgou a Lei n.º 389, de 20 de Maio de 1992, sobre o regime legal de reembolso da AMBI ilegalmente cobrada, assim como o Decreto n.º 645, de 30 de Junho de 1996, sobre o procedimento e a documentação para apresentação do pedido de reembolso da AMBI, e a Circular n.º 122, de 10 de Julho de 1996, na qual se fixam as directrizes para a tramitação administrativa dos referidos pedidos.

13. Nesta Circular n.º 122, que era aplicável na altura da tramitação dos pedidos de reembolso abrangidos pelo presente processo [5], era estabelecido o seguinte no seu ponto 4.2:

«Para que uma empresa importadora tenha direito ao reembolso em resultado dos referidos acórdãos, devem estar preenchidos os seguintes requisitos:

— a empresa deve ter estado em concorrência efectiva com produtores dinamarqueses de mercadorias similares;

— a empresa deve ter poupado menos em contribuições empresariais para a segurança social, etc, do que aquilo que pagou de AMBI;

— a situação da empresa em termos concorrenciais deve ter-se deteriorado em consequência da reforma fiscal, isto é, tratar-se de mercadorias dinamarquesas com custos salariais elevados, de modo que a empresa dinamarquesa tenha poupado mais em contribuições empresariais para a Segurança Social do que o importador pelos produtos concorrentes;

— os concorrentes dinamarqueses tenham poupado muito mais em contribuições empresariais para a Segurança Social do que aquilo que pagaram de AMBI;

— a perda de competitividade deve ter sido importante;

— a AMBI não pode ter sido repercutida através de aumentos de preços.

Pode ainda haver reembolso se circunstâncias especiais tiverem originado o não funcionamento dos mecanismos de preços normais. […]».

14. Nas suas observações, o Governo dinamarquês declarou que a Comissão foi consultada no processo de redacção de todas estas

5 — Foi revogada a partir de 2 de Janeiro de 2007.

normas sobre o reembolso da AMBI. Como o representante da Comissão teve ocasião de confirmar na audiência, este diálogo teria permitido, em 1998, uma primeira suspensão provisória de outro procedimento por incumprimento iniciado contra a Dinamarca (aparentemente, relacionado com os procedimentos de reembolso da AMBI) e o seu abandono definitivo em 2006.

15. Com aplicação destas normas, foi, até ao momento, tratado pela administração fiscal dinamarquesa um elevado número de pedidos de reembolso da AMBI (mais de 27 000, segundo o Governo dinamarquês). Segundo consta no processo, mais de 70 % destas empresas requerentes obtiveram o reembolso total ou parcial da AMBI paga.

III — Processo principal e questões prejudiciais

16. As quatro recorrentes [6] nos processos actualmente submetidos ao Østre Landsret são todas empresas que exercem a actividade comercial retalhista em grandes armazéns, boutiques e através da venda por correspondência, e sujeitas portanto à AMBI. Quando esta foi declarada ilegal, requereram o reembolso dos montantes indevidamente pagos. O Skatterministeriet indeferiu esses pedidos com o argumento de que, durante o período da AMBI, para essas empresas, a poupança como consequência da supressão das contribuições empresariais para a segurança social, excedia a AMBI que tinha sido paga no mesmo período.

17. Apresentados os respectivos recursos das referidas decisões administrativas, o Københavns Byret (Tribunal de 1.ª instância de Copenhaga) decidiu a favor do Skatteministeriet, por sentença de 16 de Dezembro de 2002. Face à mesma, as sociedades em questão apelaram para o Østre Landsret.

18. Considerando que, para proferir uma decisão nos citados recursos, é necessária uma tomada de posição sobre as exigências do direito comunitário quanto à legislação nacional sobre o reembolso de impostos cobrados em violação daquele direito, o Østre Landsret submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais [7]:

«1) O acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de Janeiro de 1997 no processo C-192/95 (Comateb) deve ser interpretado no sentido de que a repercussão de um imposto ilegal sobre um produto pressupõe que o imposto é repercutido sobre o comprador do produto dessa transacção em concreto ou pode a

6 — Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning, e KID-Holding A/S.

7 — O despacho de reenvio destas questões prejudiciais foi impugnado no Højesteret (Supremo Tribunal dinamarquês), que julgou inadmissível o recurso por despacho de 11 de Fevereiro de 2010 (Sag 344/2009), baseando-se no acórdão Cartesio do Tribunal de Justiça [acórdão de 16 de Dezembro de 2008 (C-210/06, Colect., p. I-9641)], e tendo em consideração o sistema processual dinamarquês.

repercussão ser também efectuada sobre os preços de outros produtos em transacções completamente diferentes, antes ou depois da venda do produto em causa, por exemplo no âmbito de uma apreciação global da repercussão relativa a um período de quatro anos no que respeita a um grande grupo de produtos, incluindo os produtos importados e os produtos não importados?

2) O conceito comunitário de "repercussão" deve ser interpretado no sentido de que um imposto ilegal cobrado por ocasião da venda de um produto só pode considerar-se repercutido se o preço do produto for aumentado relativamente ao preço praticado imediatamente antes de o imposto ser introduzido, ou pode considerar-se que o imposto também é repercutido se a empresa sujeito passivo, simultaneamente com a introdução do imposto ilegal, tiver realizado uma poupança noutros impostos cobrados com outra base de tributação e, assim, a empresa tiver mantido os seus preços inalterados?

3) O conceito comunitário de "enriquecimento sem causa" deve ser interpretado no sentido de que se pode considerar que o reembolso de um imposto ilegal cobrado por ocasião da venda de um produto implica um enriquecimento sem causa se a empresa, antes ou depois da venda do produto sujeito a imposto, tiver realizado uma poupança como resultado da supressão de outros impostos cobrados com outra base de tributação, na hipótese de a supressão desses outros impostos também ter beneficiado outras empresas, incluindo empresas que não pagaram o imposto ilegal ou apenas pagaram um montante inferior?

4) Se um imposto ilegal, devido à sua estrutura, tiver tido como consequência que o encargo fiscal suportado pelas empresas que importam produtos foi proporcionalmente mais elevado do que o de empresas que se abastecem em larga medida no mercado nacional e, simultaneamente com a introdução do imposto ilegal, tiver sido suprimido outro imposto, que era legal, cobrado com outra base de tributação, que onerava proporcionalmente as duas empresas na mesma medida e sem ter em conta a estrutura das compras da empresa, pretende-se determinar

   i) em que medida, segundo o direito comunitário, é legítimo recusar, com fundamento na repercussão e no enriquecimento sem causa, o reembolso total ou parcial do imposto ilegal a uma empresa que importa produtos, uma vez que a recusa implica que a empresa, que em consequência de ter pago um montante proporcionalmente mais elevado do imposto

ilegal do que a empresa que comprou produtos similares no mercado nacional, fica, sendo iguais todas as demais condições, numa situação menos favorável em consequência da reforma fiscal e da recusa de reembolso do que empresas análogas que se abastecem em maior escala no mercado nacional.

ii) em que medida o reembolso do imposto ilegal na situação em causa pode, no plano conceptual, determinar um "enriquecimento sem causa" e, por isso, ser recusado, se o reembolso – mesmo que se considere que o imposto foi repercutido – for necessário para que os efeitos da reforma fiscal após o eventual reembolso sejam os mesmos relativamente às empresas que importaram produtos e às empresas que compraram no mercado nacional.

iii) em que medida a recusa de reembolso em tal situação, que implica que empresas que se abasteceram em maior escala no mercado nacional obtiveram uma vantagem relativamente às empresas que recorreram em maior escala à importação, é contrária ao direito comunitário e concretamente ao princípio da igualdade de tratamento, e

iv) se da resposta à questão 3 resulta que não se pode recusar, com fundamento em enriquecimento sem causa, o reembolso do imposto indevidamente cobrado, quando esse reembolso se limitar a neutralizar a vantagem obtida pelas empresas que compraram produtos no mercado nacional relativamente às empresas que recorreram em maior escala à importação.»

IV — Processo no Tribunal de Justiça

19. O pedido prejudicial deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 14 de Outubro de 2009.

20. Entregaram observações escritas o Governo dinamarquês e a Comissão, assim como as quatro sociedades recorrentes (Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning e KID-Holding A/S) através de um articulado conjunto.

21. Compareceram na audiência, que teve lugar em 28 de Setembro de 2010, para apresentar as suas alegações orais, os representantes das referidas sociedades (de forma conjunta), do Skatteministeriet, do Reino da Dinamarca e da Comissão.

V — Jurisprudência sobre a repetição do indevido

A — *Direito à repetição do indevido*

22. Desde o ano de 1960, o Tribunal de Justiça tem vindo a afirmar o direito ao reembolso dos montantes cobrados por um Estado-Membro em violação do direito da União [8]. Uma abundante jurisprudência posterior confirmou este princípio, situando o seu fundamento na regra do efeito directo [9]. Em suma, o direito de obter o reembolso de impostos cobrados em violação do direito da União é a consequência e o complemento dos direitos conferidos aos particulares pelas disposições que proíbem os referidos impostos [10].

23. No entanto, se o direito ao reembolso nasce directamente do direito da União, a acção para o seu pedido situa-se, pelo contrário, no âmbito dos direitos nacionais [11]. Com efeito, a jurisprudência afirmou que, de acordo com o princípio da cooperação, compete aos órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros assegurar a protecção jurídica que decorre, para os particulares, do efeito directo das disposições da União. Assim, é jurisprudência assente que, enquanto não existir regulamentação da União sobre a restituição de impostos indevidamente cobrados, «compete à ordem jurídica de cada Estado-Membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e regular as vias processuais aplicáveis a estes pedidos de reembolso» [12].

24. Nalguns acórdãos [13], o Tribunal de Justiça estende a intervenção do legislador nacional

8 — Acórdão de 16 de Dezembro de 1960, Humblet/Bélgica (6/60, Colect. 1954-1961, p. 545, Recueil, p. 1125; especialmente, p. 1146).

9 — Acórdãos de 16 de Dezembro de 1976, Rewe-Zentralfinanz e Rewe-Zentral (33/76, Colect., p. 813, n.º 5); da mesma data, Comet (45/76, Colect., p. 835, Recueil, p. 2043, n.ºs 12 e 13); de 27 de Março de 1980, Denkavit italiana (61/79, Recueil, p. 1205, n.º 12); de 10 de Julho de 1980, Ariete (811/79, Recueil, p. 2545, n.ºs 9, 12 e 14); da mesma data, Mireco (826/79, Recueil, p. 2559, n.º 10); e de 29 de Junho de 1988, Deville (C-240/87, Colect., p. 3513, n.º 11).

10 — Acórdãos de 9 de Novembro de 1983, San Giorgio (199/82, Recueil, p. 3595, n.º 12); de 2 de Dezembro de 1997, Fantask e o. (C-188/95, Colect., p. I-6783, n.º 38); e de 14 de Janeiro de 1997, Comateb (C-192/95 a C-218/95, Colect., p. I-165, n.º 20).

11 — Spitzer, J.-P., «La responsabilité indirecte de l'État pour violation du Droit communautaire: la répétition de l'indu», *La protection juridictionnelle des droits dans le système communautaire,* Bruylant, Bruxelles, 1997.

12 — Acórdãos de 21 de Maio de 1976, Roquette frères/Comissão (26/74, Colect., p. 295, n.º 11); Rewe, já referido, n.º 5; e Comet, também já referido, n.ºs 12 e 13; de 5 de Março de 1980, Ferwerda (265/78, Recueil, p. 617, n.º 10); de 14 de Dezembro de 1995, Peterbroeck (C-312/93, Colect., p. I-4599, n.º 12); Fantask, já referido, n.º 39; de 24 de Setembro de 2002, Grundig italiana (C-255/00, Colect., p. I-8003, n.º 33); de 2 de Outubro de 2003, Weber's Wine World (C-147/01, Colect., p. I-11365, n.º 103).

13 — Por exemplo, o acórdão de 12 de Junho de 1980, Express Dairy Foods (130/79, Recueil, p. 1887, n.º 11); San Giorgio, já referido, n.º 12; ou Ariete, também já referido, n.º 9.

não só às condições formais do reembolso, como também aos seus requisitos materiais. Em particular, a jurisprudência confirmou que o direito nacional deve aplicar-se em matéria de prazos de recurso, prescrição e caducidade, juros de mora e quaisquer outras questões acessórias à repetição do indevido [14].

25. O Governo dinamarquês apoiou-se nesta remissão jurisprudencial para o direito nacional inclusivamente para pôr em questão a justificação de uma intervenção do Tribunal de Justiça na matéria e, em qualquer caso, para fundamentar o seu pedido de atribuição do processo à Grande Secção. Mais concretamente, o Governo em causa entende que, de acordo com a jurisprudência existente até ao momento, é unicamente ao legislador da União ou, na falta deste, ao de cada Estado-Membro, que compete fixar as regras processuais e materiais para o tratamento dos pedidos de reembolso, e que tais regras materiais não podem ser estabelecidas por via jurisprudencial.

26. Na minha opinião, não creio que se justifique pôr em dúvida a competência do Tribunal de Justiça para se pronunciar sobre estas questões. É certo que, com os acórdãos referidos, este auto-limitou os seus poderes de intervenção nesta matéria, mas não se trata de uma limitação absoluta, pois a remissão para o direito nacional foi enquadrada por algumas regras de aplicação obrigatória.

27. Por um lado, o legislador nacional deve, em qualquer caso, respeitar os princípios da equivalência e da efectividade. Assim, a repetição do indevido não pode ser condicionada a requisitos – de fundo ou de forma – menos favoráveis que os exigidos para os pedidos similares de natureza interna, e esses requisitos não podem ser estabelecidos de tal maneira que tornem praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pelo ordenamento jurídico comunitário [15].

28. Por outro lado, a jurisprudência pronunciou-se sobre a possibilidade de abrir excepções à regra da repetição do indevido.

B — *Excepção de repercussão, baseada no enriquecimento sem causa*

29. Em 1980, a jurisprudência introduziu uma importante limitação ao direito à repetição do indevido. Com efeito, tomando como base os conceitos de repercussão do imposto e de enriquecimento sem causa, no acórdão Just, já referido, o Tribunal de Justiça afirmou que o direito da União «não exige que se conceda uma restituição de imposições indevidamente recebidos em condições que acarretem o enriquecimento sem causa dos titulares do direito», pelo que se pode ter em conta «o

14 — Acórdão Express Dairy Foods, já referido, n.os 11 e 17.

15 — Ver jurisprudência já referida na nota anterior.

facto de o encargo dos impostos indevidamente recebidos ter podido ser repercutido sobre outros operadores económicos ou sobre os consumidores» [16].

30. Em tais casos, a jurisprudência entende que «não é o operador quem suporta o encargo do imposto indevidamente cobrado, mas sim o comprador sobre quem foi repercutido o encargo. Assim, restituir ao operador o montante do imposto que o mesmo já cobrou [...] equivaleria para aquele a um [duplo] pagamento susceptível de ser qualificado como enriquecimento sem causa, sem que, porém, sejam remediadas as consequências da ilegalidade do imposto para o comprador». Compete aos órgãos jurisdicionais nacionais «apreciar, à luz das circunstâncias de cada caso concreto, se o encargo do imposto foi transferido no todo ou em parte pelo operador para outras pessoas e, se for esse o caso, se o reembolso ao operador constitui enriquecimento em causa» [17]. Mas, entre tais «circunstâncias» deve também ser tido em conta o prejuízo que o interessado possa ter sofrido «pela própria circunstância de ter repercutido a jusante o imposto cobrado pela administração em violação do direito comunitário, por o acréscimo de preço do produto provocado pela repercussão do imposto ter implicado uma diminuição do volume de vendas» [18].

31. O acórdão Just decidiu uma questão prejudicial submetida, também, por um órgão jurisdicional dinamarquês, na qual se perguntava se a excepção de repercussão, aplicada nalguns casos pela jurisprudência dinamarquesa, podia ser validamente utilizada para recusar pedidos de reembolso de impostos contrários ao direito comunitário. Ao responder afirmativamente, o Tribunal de Justiça confirmou, de modo indirecto, a possibilidade de os ordenamentos internos regularem aspectos materiais do reembolso.

C — *Evolução posterior*

32. Uma abundante jurisprudência posterior foi confirmando os termos do acórdão Just [19], ao mesmo tempo que introduzia alguns matizes importantes relativamente às suas condições de aplicação. Estas precisões tiveram a finalidade de evitar que o princípio da autonomia das jurisdições nacionais dê lugar a diferenças excessivas que ponham em perigo o funcionamento de aspectos essenciais da União.

33. Em aplicação do princípio da efectividade, por exemplo, é declarado incompatível com o direito da União qualquer meio de prova da repercussão estabelecido pelos

16 — Acórdão Just, já referido, n.os 26 e 27.

17 — Acórdão Comateb, já referido, n.os 22 e 23.

18 — Acórdão Comateb, já referido, n.º 31. No mesmo sentido, o acórdão Just, já referido, n.º 26.

19 — Acórdãos Denkavit italiana, já referido, n.º 26; Express Dairy Foods, já referido, n.º 13 ; Ariete, já referido, n.º 17; Mireco, também já referido, n.º 16; de 27 de Maio de 1981, Essevi e Salengo (142/80 e 143/80, Recueil, p. 1413, n.º 35); Comateb, já referido, n.os 21 e segs.

ordenamentos nacionais que torne praticamente impossível ou excessivamente difícil a obtenção do reembolso [20]. No caso de impostos indirectos declarados contrários ao direito da União, exclui-se a possibilidade de negar o seu reembolso com base numa presunção de repercussão do imposto que faça recair sempre o ónus da prova sobre o contribuinte, precisando-se que a existência de uma obrigação legal de incorporar o imposto no preço não permite presumir que a totalidade do encargo do imposto tenha sido repercutida. Que tenha, ou não, tido efectivamente lugar a repercussão de uma imposição indirecta constitui questão de facto, cuja apreciação é da competência do juiz nacional [21].

34. Desta forma, o Tribunal de Justiça desenvolveu uma interpretação autónoma dos conceitos de repercussão e de enriquecimento sem causa, transformando em regra de direito da União esta excepção à repetição do indevido, e assumindo como própria aquela que inicialmente não era senão uma regra de direito nacional. A sua intervenção na matéria, no entanto, pôde ser qualificada, por agora, como «minimalista» [22], atendendo à autonomia processual (e material) tradicionalmente reconhecida aos Estados-Membros nesta matéria.

20 — Acórdão San Giorgio, já referido, n.º 14.

21 — Acórdão de 25 de Fevereiro de 1988, Bianco e Girard (331/85, 376/85 e 378/85, Colect., p. 1099, n.º 17); e Comateb, já referido, n.º 25.

22 — Hubeau, F., *op. cit.,* p. 448.

VI — Análise das questões prejudiciais

A — *Quanto à segunda questão prejudicial: a «compensação» como alternativa à repercussão*

35. Abordar-se-á em primeiro lugar a segunda questão prejudicial, por ter natureza prévia relativamente às restantes perguntas formuladas.

1. Enriquecimento sem causa como fundamento da excepção à repetição do indevido

36. A maior parte dos casos até agora submetidos ao Tribunal de Justiça ajustaram-se facilmente a um esquema no qual a repercussão aparece como o elemento determinante para justificar a recusa do reembolso, ainda que essa recusa pudesse, por sua vez, admitir excepções se concorresse alguma circunstância por efeito da qual, mesmo existindo repercussão, o reembolso não gerasse um enriquecimento sem causa [23].

23 — Em particular quando, em consequência da repercussão e do aumento dos preços decorrente, as vendas do sujeito passivo tiverem diminuído.

37. Um elevado número de acórdãos operou neste tipo de contextos com repercussão, generalizando a ideia de que repercussão e enriquecimento sem causa são dois requisitos cumulativos que fundamentam a única excepção possível ao direito à repetição do indevido no direito da União [24].

38. Na minha opinião, no entanto, repercussão e enriquecimento sem causa não são dois requisitos distintos para recusar a repetição do indevido. Na realidade, o enriquecimento sem causa é o único fundamento da excepção e a repercussão uma das suas manifestações possíveis, por mais que apareça como uma das mais características. Isto explica que a jurisprudência, por sua vez, admita uma limitação à excepção (ou «excepção à excepção») quando, mesmo provada a repercussão, o reembolso não produzia um enriquecimento sem causa pelo concurso de outras circunstâncias (como uma perda paralela de competitividade, por exemplo).

39. Efectivamente, a jurisprudência fez centrar a razão de ser última da excepção ao princípio da repetição do indevido no objectivo de evitar o enriquecimento sem causa do requerente do reembolso [25].

40. A incorporação da imposição no preço de venda não é, portanto, um critério único e definitivo para admitir uma excepção ao reembolso; o elemento determinante é que esse reembolso possa produzir efectivamente um enriquecimento sem causa, seja porque a imposição foi finalmente paga pelo comprador do bem, ou por outra circunstância diferente. Dito por outras palavras, o enriquecimento

24 — O teor literal de alguns acórdãos é especialmente taxativo. Por exemplo, o acórdão Weber's Wine World, já referido, no seu n.º 94 dispõe o seguinte: «[...] esta obrigação de reembolso apenas conhece uma excepção. Um Estado-Membro só pode opor-se à restituição de um imposto indevidamente cobrado à luz do direito comunitário se as autoridades nacionais provarem que o imposto foi suportado na íntegra por pessoa diferente do sujeito passivo e que o reembolso do imposto implicaria um enriquecimento sem causa deste último». No seu comentário a este acórdão, Simon, D. acolhe a mesma ideia ao afirmar que «o Tribunal de Justiça, tornando as condições cumulativas, dá a entender que a repercussão "não neutraliza necessariamente os efeitos económicos da imposição sobre o sujeito passivo"» (Simon, D., *Europe*, décembre 2003, comm. 378).

25 — Esta fundamentação aparece claramente no n.º 26 do acórdão Just, já referido: «[...] a protecção dos direitos garantidos na matéria pela ordem jurídica comunitária não exige que se conceda um restituição de imposições indevidamente recebidas em condições que acarretem um enriquecimento sem causa dos titulares do direito. Nada se opõe, por isso, do ponto de vista do direito comunitário, a que os órgão jurisdicionais nacionais tomem em consideração, em conformidade com o seu direito nacional, o facto de as imposições indevidamente pagas terem podido ser incorporadas nos preços da empresa devedora da imposição e repercutidas sobre os compradores [...]». O uso da expressão «por isso» no número citado, parece-me, para este efeito, muito revelador, pois indica que o que precede (a excepção por enriquecimento sem causa) é causa do referido a seguir (a excepção por repercussão). Nos mesmos termos se pronunciou o Tribunal de Justiça no acórdão Denkavit italiana, já referido, n.º 26. Em ambos os casos, a parte decisória do acórdão refere-se exclusivamente à hipótese da repercussão, mas uma análise da fundamentação leva à conclusão de que a excepção está formulada em termos mais gerais. A ideia aparece também de forma patente nos acórdãos Comateb, já referido, n.º 22; de 21 de Setembro de 2000, Michaïlidis (C-441/98 e C-442/98, Colect., p. I-7145, n.º 31); e de 20 de Setembro de 2001, Courage e Crehan (C-453/99, Colect., p. I-6297, n.º 30).

sem causa não é só o fundamento da excepção, é a própria excepção [26].

41. Portanto, o reembolso do imposto pode não produzir enriquecimento sem causa, mesmo que a repercussão se tenha realizado, como pode, inversamente, produzir enriquecimento sem causa, mesmo não tendo havido repercussão.

42. Disso decorre a possibilidade de a repercussão do imposto não ter necessariamente de ser a única excepção à repetição do indevido.

43. Evidentemente, a recusa do reembolso do indevidamente pago, por ser uma excepção à regra geral, deve ser objecto de uma interpretação estrita. Não obstante, isso não pode levar a excluir a existência de regulamentações nacionais que contemplem outras hipóteses diferentes da da repercussão, mas tão legítimas como esta por estarem baseadas num enriquecimento igualmente sem causa do interessado.

44. Há que não esquecer que a citada excepção, embora assumida como própria pelo Tribunal de Justiça, era uma regra de origem nacional. Não se trata, portanto, de uma regra imutável, exclusiva do direito da União, de aplicação imperativa para os Estados-Membros. A estes compete, como já se indicou, fixar os requisitos formais e materiais do reembolso. Caso decidam aplicar a excepção por repercussão e enriquecimento sem causa, deverão fazê-lo respeitando as condições estabelecidas pela jurisprudência da União, mas nada os impede de estabelecer uma excepção diferente, sobre cuja compatibilidade com o direito da União se pode, eventualmente, pronunciar o Tribunal de Justiça.

2. Peculiaridade do presente caso e necessidade de uma solução *ad hoc*

45. As questões prejudiciais formuladas pelo Østre Landsret tentam encaixar as peculiares circunstâncias deste caso nos conceitos usuais de repercussão e de enriquecimento sem causa. Em suma, o órgão jurisdicional dinamarquês pergunta se, num caso como o presente, estão reunidos os dois requisitos que, até ao momento, a jurisprudência considerou indispensáveis para recusar o reembolso da AMBI: em primeiro lugar, se houve repercussão e, em segundo lugar, se um eventual reembolso do imposto geraria, em razão de outras circunstâncias, um enriquecimento sem causa para as empresas contribuintes.

26 — Este fundamento da excepção foi muito questionado pela doutrina e por alguns advogados-gerais. Em resumo, a ideia é que, se o próprio direito ao reembolso de um imposto ilegal se fundamenta no objectivo de evitar um «enriquecimento sem causa» do Estado que o cobrou, resultaria, no mínimo, ousado limitar esse direito precisamente para evitar um enriquecimento sem causa do contribuinte (neste sentido, veja-se Hubeau, F., *op. cit.*, p. 449; Berlin, D., «Chronique de jurisprudence fiscale européenne», *Revue trimestrielle de Droit européen*, 1997, p. 167; e as conclusões do advogado-geral G. Tesauro apresentadas em 27 de Junho de 1996 no processo Comateb). Sem prejuízo da possível pertinência teórica de algumas destas críticas, a verdade é que a excepção ao direito a reembolso por enriquecimento sem causa se encontra hoje já firmemente enraizada na jurisprudência.

46. No caso da AMBI, no entanto, a elaboração de uma resposta *ad hoc,* que precise a jurisprudência existente até ao momento, parece indispensável. E isso porque, tal como adiantámos, nos encontramos perante uma situação basicamente inédita e de características muito peculiares, na qual o imposto declarado ilegal é uma peça mais, dentro de um pacote legislativo que deverá ser tido em conta no seu todo.

47. E, desta forma, se vem situar no centro do debate a segunda das questões prejudiciais. Nela, com efeito, coloca-se-nos o problema de saber se pode constatar-se repercussão quando o montante da imposição ilegal se viu «compensado» por uma poupança paralela, resultado da mesma reforma legal, embora não se traduza efectivamente num aumento nos preços. Evidentemente, a resposta que proponho a esta segunda questão implica uma reformulação dos termos desta pergunta que tem, para além disso, natureza prévia relativamente às restantes.

3. Figura jurídica da «repercussão» que não permite dar uma resposta satisfatória à situação submetida

48. Tal como em muitos outros casos submetidos, no passado, ao Tribunal de Justiça, a AMBI era também um imposto indirecto, com grandes semelhanças com o IVA. A sua repercussão efectiva mostra-se, no entanto, tudo menos evidente, em consequência de dois factores. Em primeiro lugar, porque os diferentes componentes da reforma legal permitem a sua neutralização mútua, podendo-se prescindir de uma elevação dos preços. E, de uma perspectiva formal, porque a AMBI, ao contrário do IVA, não aparecia discriminada nas facturas [27].

49. A sugestão do Governo dinamarquês é que, apesar de tudo, neste caso houve «repercussão» porque a AMBI teria «substituído» as contribuições para a Segurança Social paralelamente eliminadas enquanto componente do preço do produto, o qual, por esta precisa razão, se pôde manter igual (nesse sentido, a AMBI podia dizer-se «repercutida»). Para além disso, a falta de discriminação da AMBI na factura não constituiria, na sua opinião, um obstáculo importante para apreciar a repercussão, pois essa apreciação poderia ser feita, de modo global, para o conjunto dos preços dos produtos das empresas oneradas durante todo o período de vigência do imposto.

27 — Face ao que ocorre no IVA, a repercussão não parece ter sido um elemento constitutivo na configuração da AMBI. Embora esta última vá recaindo, como o IVA, sobre as diversas fases de comercialização de um produto, e em cada sujeito passivo se pudesse verificar uma tendência para a repercutir no elo seguinte da cadeia económica, a repercussão constitutiva que caracteriza o IVA (com cobrança parcelada, mas destinado a onerar unicamente o consumidor final) não está aqui presente.

50. É patente que esta perspectiva do Governo dinamarquês desfigura, até a tornar irreconhecível, a noção habitual de «repercussão» de um imposto, e, em qualquer caso, não corresponde ao que a nossa jurisprudência entendeu como tal.

51. A repercussão define-se, em técnica tributária, como o instrumento que permite transferir o encargo fiscal para o contribuinte final, de modo que a imposição seja neutra para o particular ou empresa que inicialmente paga e depois repercute, aparecendo como um simples degrau no processo de cobrança [28]. Essa transferência do encargo fiscal produz-se normalmente através do preço de venda, quer confundindo-se dentro do mesmo ou com uma discriminação, como sucede no IVA; em qualquer caso, a introdução do imposto deve ser apreciável na evolução do preço. Nos casos em que, como predominantemente parece ter ocorrido com a AMBI, não é evidente que o encargo do imposto tenha sido transferido integralmente para uma terceira pessoa, é, no mínimo, difícil concluir que existiu uma verdadeira «repercussão».

52. A isso acrescem as dificuldades probatórias que poderia gerar a tese da «substituição na repercussão» defendida pelo Governo dinamarquês. A extensão do período de tempo afectado, a variedade de produtos implicados e a diferente intensidade com que, segundo afirmaram as recorrentes, um e outro encargo fiscal recaiam sobre produtos importados e nacionais geram, pelo menos, certas dúvidas sobre a possibilidade de fazer prova destes pontos com rigor suficiente.

53. Na verdade, a jurisprudência insistiu em que a repercussão «depende de vários factores próprios a cada transacção comercial e que a diferenciam de outras situações, noutros contextos», e que «constitui uma questão de facto que é da competência do órgão jurisdicional nacional» [29]. Disso poder-se-ia deduzir que, atendendo às circunstâncias de cada caso, o órgão jurisdicional nacional pode entender que se produziu a repercussão por vias diferentes da da incorporação da imposição no preço. Nos acórdãos citados, no entanto, esta precisão tinha simplesmente por objectivo esclarecer que um imposto indirecto não deve considerar-se automaticamente repercutido.

54. Mas esta perspectiva flexível do fenómeno da «repercussão» há-de encontrar, nalgum momento, os seus limites. Com efeito, apesar desta declaração jurisprudencial, parece-me excessivamente artificioso sustentar que a mera «substituição» de um custo de encargos sociais por um imposto de criação nova, quando recaem sobre o mesmo sujeito mas a títulos diferentes e com intensidade diferente,

28 — Veja-se, por exemplo, Pérez Royo, F., dir., «Curso de Derecho Tributario. Parte Especial», Tecnos, 4ª edição, 2010, p. 741.

29 — Acórdãos, já referidos, Bianco e Girard, n.º 17; Comateb, n.º 25; e Weber's Wine World, n.º 96.

seja suficiente para considerar que o novo imposto foi repercutido.

55. Evidentemente, com isso não se pode chegar à conclusão de que, apesar de tudo, não tenha havido, em maior ou menor medida, um fenómeno de «repercussão» no sentido usual, mas unicamente excluir a possibilidade de a provar sem mais dados do que os correspondentes à citada compensação. Em tal caso, correríamos o risco de estabelecer uma «presunção de repercussão» proibida pela jurisprudência.

56. É nestas circunstâncias que se abre a alternativa de considerar se, não se tendo produzido uma repercussão no sentido usual do termo, não estaríamos perante «outra» circunstância igualmente reconduzível à noção de «enriquecimento sem causa». Tal seria o caso de um fenómeno cronológico e funcionalmente anterior ao da repercussão, a «compensação», objecto desta segunda questão prejudicial.

4. «Compensação» como possível excepção ao dever de reembolso

57. Com efeito, a referida «compensação» encaixa, com naturalidade, na dialéctica do enriquecimento sem causa que, na minha opinião, constitui a verdadeira base de toda a jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre a excepção ao direito à repetição do indevido.

58. Entendo, pois, que o Tribunal de Justiça deveria, a propósito deste processo, ir além do teor literal das perguntas submetidas pelo Østre Landsret, que poderiam obrigar a forçar o conceito clássico de repercussão para nele introduzir artificiosa, e penso que, além disso, desnecessariamente, uma situação de facto que não se ajusta às suas características essenciais.

59. E digo desnecessariamente porque, na minha opinião, a jurisprudência existente na matéria permite ampliar a excepção do direito ao reembolso a uma situação diferente da «repercussão» da imposição em causa, mas na qual, no entanto, se poderia realmente produzir um enriquecimento sem causa em caso de reembolso do imposto ilegal. Tal seria o caso da «compensação» alegada no presente processo.

60. Na verdade, esta ideia da compensação não é totalmente inédita na jurisprudência, e apareceu inclusivamente antes de o acórdão Just ter perfilhado a excepção ao direito ao reembolso por repercussão e enriquecimento sem causa.

61. Quase um ano antes do acórdão Just, o acórdão Pigs and Bacon

Commission [30] afirmou que uma imposição ilegal pode ser eventualmente «compensada» pelo recebimento, pelo mesmo contribuinte, de outras vantagens económicas. A questão prejudicial submetida no referido caso pela High Court da Irlanda girava em torno de um organismo público, denominado «Pigs and Bacon Commission», que cobrava uma imposição a todos os produtores de toucinho, concedendo determinadas subvenções apenas àqueles que realizassem as suas operações de exportação por seu intermédio.

62. O acórdão em causa declarou que um sistema como o estabelecido na Irlanda viola de duas formas diferentes as regras relativas à livre circulação de mercadorias e à Organização Comum de Mercado no sector da carne de suíno: uma, ao falsear a concorrência através da concessão de subsídios à exportação; e a outra, ao aplicar uma desvantagem financeira a todos os produtores que realizem directamente as suas vendas para o estrangeiro, sem utilizar os serviços do referido organismo público (pois terão de pagar a imposição, mas não têm direito a nenhum subsídio) [31]. Na medida em que estava afectada a fins incompatíveis com as exigências do Tratado, a citada imposição não podia ser exigida legalmente aos produtores.

63. Como já tinha feito na sua jurisprudência anterior, o Tribunal de Justiça remeteu para o órgão jurisdicional nacional a tarefa de apreciar «se e em que medida» a citada imposição devia ser reembolsada aos operadores económicos que a tivessem pago. Mas, e isto é particularmente relevante para o presente caso, o Tribunal, atendendo às circunstâncias do caso, declarou que competia ao órgão jurisdicional nacional avaliar «se e em que medida» o referido crédito do contribuinte poderia eventualmente ser «compensado» por outros montantes que lhe tivessem sido entregues a título de subsídios à exportação [32].

64. Certamente, as circunstâncias do caso Pigs and Bacon Commission não são idênticas às do caso objecto das presentes conclusões. Naquele, impõe-se a compensação porque os produtores tinham direito ao reembolso da imposição mas, paralelamente, teriam tido de reembolsar o montante dos subsídios ilegais.

65. Pouco tempo depois, no entanto, a jurisprudência teve ocasião de aplicar de novo esta ideia da «compensação» num contexto sem subsídios directos: o acórdão Apple and Pear Development Council, relativo ao organismo britânico do mesmo nome, confirmou que compete ao órgão jurisdicional nacional determinar «se e em que medida» uma imposição que serve para financiar um organismo cujas actividades sejam, em parte, contrárias ao direito comunitário deve ser reembolsada aos contribuintes, e «se e em que medida»

30 — Acórdão de 26 de Junho de 1979 (177/78, Recueil, p. 2161).

31 — Acórdão Pigs and Bacon Commission, já referido, n.os 19 e 20.

32 — Acórdão Pigs and Bacon Commission, já referido, n.º 25.

esse direito ao reembolso «é eventualmente compensado pelas vantagens directas que as actividades do referido organismo proporcionaram ao contribuinte interessado» [33].

66. Pode-se afirmar, portanto, que aos acórdãos invocados subjaz já a ideia de evitar que, como consequência do reembolso de uma imposição ilegalmente cobrada, se produza um enriquecimento sem causa para o contribuinte. E a ideia surge, para além disso, à margem do conceito clássico de repercussão que, a partir do acórdão Just, presidirá às apreciações jurisprudenciais sobre a pertinência de admitir excepções à repetição do indevido.

67. Na minha opinião, os dois acórdãos referidos tornaram manifesto que o direito à repetição do indevido pode sofrer excepções, em determinadas situações diferentes da repercussão, como consequência de outras vantagens que o contribuinte tenha podido obter da mesma Administração a favor da qual foi cobrada a imposição ilegal [34]. A conclusão final seria a de que a existência de uma repercussão do imposto não constitui a única via possível para a recusa do reembolso, que pode basear-se num eventual enriquecimento sem causa decorrente de uma poupança paralela [35].

5. Condições em que a «compensação» pode alcançar uma virtualidade semelhante à «repercussão»

68. No entanto, torna-se importante precisar, de imediato, que esta excepção ao direito à repetição do indevido só pode ser aceite sob condições estritas.

69. Em primeiro lugar, e com a finalidade de evitar possíveis fraudes ou soluções elaboradas *ad hoc* pelos Estados-Membros, é preciso que a referida supressão paralela de encargos legais tenha uma relação imediata de causa e efeito com o imposto declarado ilegal.

70. Não compreende, portanto, qualquer medida legal mais ou menos vantajosa para o contribuinte que venha a coincidir aproximadamente com as datas da cobrança ilegal. A poupança paralela passível de gerar enriquecimento sem causa deve estar indissolúvelmente ligada, desde a sua origem, à criação dessa imposição ilegal.

33 — Acórdão de 13 de Dezembro de 1983 (222/82, Recueil, p. 4083, n.os 40 e 41).

34 — Neste sentido, uma parte da doutrina acolhe a ideia de que o direito à repetição do indevido é um direito compensável. Veja-se, por exemplo, Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M., «La devolución de lo indebido tributario en el Derecho comunitario», Septem Ediciones, Oviedo, 2003, § 294; e De Wolf, M., «Souveraineté fiscale et principe de non discrimination dans la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des États-Unis», Beuylant, Bruxelles-LGDJ, Paris, 2005, p. 416.

35 — Aliás, a «compensação» como excepção ao dever de repetição do indevido ficaria livre de algumas das críticas que têm sido feitas à «repercussão», uma vez que, diferentemente desta última, na compensação não haveria terceiros implicados sobre quem pudesse finalmente recair o encargo do imposto legal.

71. Esta exigência parece evidente tendo em consideração o acórdão Deville que, ao fazer referência ao princípio da efectividade como limite à aplicação da teoria da repercussão, sublinha que «que um legislador nacional não pode adoptar, *posteriormente a um acórdão do Tribunal* do qual resulta que determinada legislação é incompatível com o Tratado, uma regra processual que reduza especificamente as possibilidades de obter a repetição dos impostos [...] cobrados por força dessa legislação» [36]. A fundamentação do não reembolso não pode, portanto, ser estabelecida posteriormente à declaração de ilegalidade da imposição.

72. No caso da AMBI, a sua vinculação com a eliminação de contribuições para a Segurança Social foi já alegada perante o Tribunal de Justiça no processo concluído com o acórdão Dansk Denkavit, já referido (n.º 3), e não foi posta directamente em dúvida no presente processo. Em qualquer caso, nada impediria o órgão jurisdicional nacional de exigir, se o considerar conveniente, uma prova mais rigorosa deste ponto [37].

73. Em segundo lugar, deve tratar-se de uma situação na qual exista uma correspondência suficiente entre o círculo de beneficiários dos encargos suprimidos e o dos sujeitos passivos do novo imposto.

74. Em terceiro lugar, a poupança gerada deve ser, sem excessiva dificuldade, quantificável, em termos semelhantes aos do montante da dívida tributária paga, de tal modo que essa «compensação» possa ser invocada com fundamento.

75. Por último, deve-se precisar que a existência de uma «compensação» do imposto ilegal que permita recusar ou diminuir o seu reembolso deverá ser apreciada pelo órgão jurisdicional nacional que conhece do processo, caso a caso e à luz das provas fornecidas pelas autoridades nacionais. Por outras palavras, o ónus da prova desse eventual enriquecimento sem causa, decorrente de uma «compensação» da imposição ilegal, recai sobre o Estado-Membro [38]. Caso contrário, estaria a aplicar-se uma presunção expressamente proibida pela jurisprudência por

36 — Acórdão de 29 de Junho de 1988 (240/87, Colect., p. 3513, n.º 13) (o itálico é meu). Vejam-se também os acórdãos de 17 de Novembro de 1998, Aprile (C-228/96, Colect., p. I-7141, n.º 16); e de 9 de Fevereiro de 1999, Dilexport (C-343/96, Colect., p. I-579, n.º 38). Neste mesmo sentido, a Resolução do Parlamento Europeu de 9 de Fevereiro de 1983, sobre a responsabilidade dos Estados-Membros em matéria de aplicação e cumprimento do direito comunitário, declarou que «em caso de o Tribunal de Justiça ter declarado determinadas imposições incompatíveis com o Tratado, qualquer disposição legislativa nacional aprovada posteriormente e que limite o direito ao reembolso do montante das imposições indevidamente cobradas – permitindo assim aos Estados-Membros reter indevidamente o produto das referidas imposições indevidas – é incompatível com o espírito da Comunidade e deveria ser derrogada» (JO C 68, de 14 de Março de 1983).

37 — Nas observações do Governo dinamarquês é mencionada, por exemplo, a existência de uma alusão neste sentido nos trabalhos preparatórios da Lei que criou a AMBI.

38 — Sem prejuízo, como é evidente, da possibilidade de as requerentes fornecerem a documentação que considerem necessária, que poderá também ser tida em conta pelo órgão jurisdicional nacional (neste sentido, o acórdão Michaïlidis, já referido, n.º 41).

tornar «praticamente impossível ou excessivamente difícil [...] o reembolso» [39].

6. Conclusão

76. À luz de tudo o que foi anteriormente exposto, considero que se deve responder à segunda questão prejudicial no sentido de que o direito da União não se opõe a que o Estado possa recusar o reembolso do imposto indevidamente cobrado quando estiver em situação de provar que os montantes indevidamente cobrados se podem considerar compensados por uma redução simultânea e correspondente de outros impostos com a qual os mesmos sujeitos tributários ficaram efectivamente beneficiados, sempre que entre a criação de um imposto e a eliminação de outro exista uma relação imediata de causa-efeito.

B — *Quanto à terceira e quarta questões prejudiciais*

77. Com uma redacção um tanto arrevesada, a terceira e quarta perguntas prejudiciais colocam, dito muito resumidamente, a questão adicional de saber se uma eventual diferença de tratamento do conjunto da reforma legal (que poderia beneficiar mais um tipo de empresas do que outras) constitui ou não um elemento mais a avaliar nessa apreciação da presença ou ausência de enriquecimento sem causa, para efeitos da decisão sobre a procedência ou improcedência do reembolso da AMBI.

78. De acordo com o acórdão Weber's Wine World, já referido, a avaliação pelo órgão jurisdicional nacional da existência e da medida do enriquecimento sem causa que o reembolso de um imposto indevidamente cobrado causaria a um sujeito passivo só pode ser efectuada «após uma análise económica que tenha em conta todas as circunstâncias pertinentes» [40].

79. Até à data, a jurisprudência vinculou esta análise económica à prova de que o sujeito passivo não tenha sofrido uma queda no seu volume de vendas, no caso de procuras muito elásticas, como consequência da repercussão do imposto ilegal e do aumento dos seus preços daí resultante.

80. No presente caso, no entanto, a referida análise económica deverá avaliar esse outro factor, igualmente importante, a que alude o Østre Landsret nas suas terceira e quarta questões prejudiciais.

39 — Acórdãos Bianco e Girard, n.º 17; Comateb, n.º 25; e San Giorgio, n.º 14, já referidos.

40 — N.º 100.

81. Efectivamente, o Østre Landsret constrói estas duas perguntas sobre uma hipótese de partida básica: que a AMBI onerava proporcionalmente mais as empresas importadoras do que as que compravam fundamentalmente produtos nacionais, enquanto os encargos sociais eliminados oneravam proporcionalmente «as duas empresas na mesma medida e sem ter em conta a estrutura das compras da empresa».

82. As partes no processo principal e a Comissão mantêm, no entanto, importantes divergências tanto em relação ao alcance das perguntas submetidas pelo Landsret como no que respeita aos elementos de facto em que este se baseia.

83. As empresas recorrentes, por um lado, consideram provado que as empresas predominantemente importadoras pagaram ao fisco, a título de AMBI, montantes muito mais elevados do que os que foram pagos por empresas que se abasteciam maioritariamente de produtos nacionais. A diferença seria determinada pelo facto de, ao contrário do que ocorre com o IVA nas operações intracomunitárias, a AMBI não se cobrar no momento da importação, mas sim ao realizar-se a primeira venda dos bens importados na Dinamarca, e de o importador, ao contrário do produtor nacional, não poder então deduzir à matéria colectável, para o cálculo da AMBI, o valor dos produtos importados.

84. O Governo dinamarquês, pelo seu lado, nega terminantemente que a AMBI onerasse de forma diferente os produtos dinamarqueses e os importados, afirmando que não foi a AMBI, mas sim «a supressão de encargos sociais – cuja legalidade não é questionada –, o que reduziu os custos de produção na Dinamarca e, portanto, beneficiou os produtos fabricados na Dinamarca».

85. A Comissão, que alinha neste ponto com o Governo dinamarquês, explicou na audiência que a razão de umas empresas terem pago proporcionalmente mais AMBI do que outras é que, no caso dos produtos dinamarqueses, o encargo do imposto se repartia pelos sucessivos elos da cadeia comercial, ao passo que, no caso dos produtos de importação, toda a AMBI se cobrava no momento da primeira venda em território dinamarquês. Na opinião da Comissão, isto não significa que os produtos importados estejam mais onerados que os nacionais, mas unicamente que as empresas importadoras pagavam montantes mais elevados. Não obstante, este factor não permitiria constatar um «problema de discriminação», pois as regras para o reembolso do imposto são as mesmas para todas as empresas, independentemente do montante de AMBI que tenham pago indevidamente. Desta forma, a Comissão centra a resposta a estas duas últimas perguntas exclusivamente na dúvida sobre se existe discriminação no mecanismo de reembolso enquanto tal.

86. Chegados a este ponto, é importante assinalar que a natureza eventualmente discriminatória da AMBI, na acepção do artigo 110.º TFUE, [41] não foi trazida a este processo, ao contrário do que ocorreu na questão prejudicial que deu lugar ao acórdão Dansk Denkavit e Poulsen Trading, já referido, também originado por um reenvio prejudicial do Østre Landsret. O referido acórdão, no entanto, limitou-se a constatar que um imposto como a AMBI violava o artigo 33.º da Sexta Directiva por ser similar ao IVA, mas não se pronunciou, por o considerar já desnecessário, sobre a sua possível natureza discriminatória (e, portanto, contrária ao antigo artigo 95.º CE), ponto que também tinha sido objecto de pergunta [42]. Por outro lado, a Comissão iniciou vários procedimentos por infracção contra a Dinamarca por causa desta reforma fiscal, mas apenas um deles (o que tinha por objecto a violação do artigo 33.º da Sexta Directiva) chegou a ser submetido ao Tribunal de Justiça, concluindo com o correspondente acórdão condenatório.

87. Com este novo reenvio prejudicial, o órgão jurisdicional dinamarquês, embora sem formular expressamente a questão da natureza discriminatória da AMBI, coloca-a de novo na mira do Tribunal de Justiça, pela via indirecta das regras de repetição do indevido.

88. Na audiência, o Governo dinamarquês insistiu no risco de «responder a uma questão que não foi colocada pelo Landsret», com o que provavelmente fazia alusão à inconveniência de voltar a colocar o problema da natureza discriminatória do imposto.

41 — Antigo artigo 95.º CE, que depois passou a 90.º CE. De acordo com a jurisprudência, esta disposição proíbe qualquer regime fiscal que, directa ou indirectamente, prejudica o produto importado relativamente ao produto nacional, seja porque é o único onerado, ou porque se onera em maior medida ou porque as condições para o seu pagamento ou para o seu cálculo são menos favoráveis. Acórdãos de 16 de Junho de 1966, Lütticke (57/65, Colect. 1965-1968, p. 361); de 22 de Junho de 1976, Bobie Getränkevertrieb (127/75, Colect., p. 443, Recueil, p. 1079); de 8 de Janeiro de 1980, Comissão/Itália (21/79, Recueil, p. 1); de 27 de Fevereiro de 1980, Comissão/Irlanda (55/79, Recueil, p. 481); de 12 de Julho de 1983, Comissão/Reino Unido (170/78, Recueil, p. 2265); de 3 de Julho de 1985, Comissão/Itália (277/83, Recueil, p. 2049); de 17 de Julho de 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, Colect., p. I-4085); de 2 de Abril de 1998, Outokumpu (C-213/96, Colect., p. I-1777); de 17 de Junho de 1998, Grundig Italiana (C-68/96, Colect., p. I-3775); de 27 de Fevereiro de 2002, Comissão/França (C-302/00, Colect., p. I-2055); de 19 de Setembro de 2002, Tulliasiamies e Siilin (C-101/00, Colect., p. I-7487, n.º 54); de 5 de Outubro de 2006, Németh (C-290/05 e C-333/05, Colect., p. I-10115); e de 18 de Janeiro de 2007, Brzeziński (C-313/05, Colect., p. I-513). Em particular, o Tribunal de Justiça declarou que há violação da referida disposição «sempre que a imposição que é aplicada ao produto importado e a que atinge o produto nacional similar são calculadas de modo diferente e de acordo com modalidades diferentes, levando, ainda que só em alguns casos, a uma imposição superior do produto importado». Acórdãos de 17 de Fevereiro de 1976, Rewe (45/75, Colect., p. 89, n.º 15); de 27 de Fevereiro de 1980, Comissão/Irlanda (55/79, Recueil, p. 481, n.º 8); de 26 de Junho de 1991, Comissão/Bélgica (C-153/89, Colect., p. I-3171, n.º 12); de 26 de Junho de 1991, Comissão/Luxemburgo (C-152/89, Colect., p. I-3141, n.º 20); de 12 de Maio de 1992, Comissão/Grécia (C-327/90, Colect., p. I-3033, n.º 12); e de 23 de Outubro de 1997, Comissão/Grécia (C-375/95, Colect., p. I-5981, n.º 20).

42 — Nas suas conclusões, apresentadas em 30 de Janeiro de 1992, neste processo, o advogado-geral G. Tesauro abordou este ponto, embora remetendo para o órgão jurisdicional nacional a tarefa de «verificar, em concreto se a contribuição em causa está regulada de tal modo que, em nenhuma circunstância, o produto importado é discriminado». A este respeito, recorda Tesauro que, de acordo com a jurisprudência, um regime fiscal só se pode considerar compatível com o artigo 95.º CE (artigo 110.º TFUE) se se comprovar que está estruturado de modo a excluir em todas as hipóteses que os produtos importados possam ser objecto de discriminação. De qualquer modo, no caso de as modalidades de aplicação não serem transparentes, cabe ao Estado que instituiu tal regime demonstrar que ele não tem, em nenhuma circunstância, efeitos discriminatórios (n.º 11 das conclusões referidas).

89. Na minha opinião, o problema que o Østre Landsret nos coloca neste caso não é o de saber se o conjunto da reforma legal tinha natureza discriminatória, nem tão-pouco, como sustenta a Comissão, se existe discriminação no mecanismo de reembolso enquanto tal. Com efeito, de um modo ou de outro, a única coisa que o Østre Landsret pergunta é se os efeitos da reforma legal, neste caso proporcionalmente mais vantajosos para as empresas com um volume menor de produtos importados em comparação com as empresas predominantemente importadoras, devem ser um factor a ter em conta ao calcular o montante do reembolso daquilo que foi pago a título de AMBI, sem incorrer numa situação de enriquecimento sem causa.

90. Não é difícil chegar a uma resposta afirmativa a esta questão. Como já se adiantou, o enriquecimento sem causa está desde o início configurado como uma excepção ao dever estatal de repetição do indevido, e a repercussão do imposto tem vindo a ser, desde 1980, a situação mais característica de enriquecimento sem causa. Mas, como tal excepção, deve ser objecto de uma interpretação restritiva. Assim, quando, apesar de haver repercussão, a subida dos preços produz uma perda de competitividade na empresa, essa situação deve ser tida em conta, podendo chegar a excluir a aplicação da excepção se se provar que o reembolso, nas circunstâncias do caso, não daria lugar a um enriquecimento sem causa [43].

91. No presente caso, as recorrentes não invocam uma perda de competitividade nos termos descritos, mas sim a existência de uma melhoria relativa da posição das suas concorrentes como consequência dos custos empresariais e fiscais proporcionalmente menores que a reforma lhes imporia. Apesar desta diferença, a lógica é, em suma, nos dois casos, a mesma e, por conseguinte, também o deve ser a resposta.

92. Já tive ocasião de expor de que modo a excepção ao direito a reembolso em caso de repercussão encontra o seu próprio limite quando essa repercussão gerar uma perda na competitividade da empresa onerada que permita excluir o enriquecimento sem causa no caso de se verificar o reembolso. Pois bem, de forma semelhante, a aplicação da excepção por «compensação» da imposição ilegal deve encontrar, igualmente, o seu próprio limite no caso de a reforma legal em causa ter beneficiado proporcionalmente mais as empresas concorrentes, gerando uma perda de competitividade da empresa onerada susceptível, também neste caso, de excluir, no todo ou em parte, o seu enriquecimento sem causa em caso de reembolso do imposto. Nestes casos, a figura jurídica do enriquecimento sem causa vem restabelecer, na medida em que se justifique, o direito ao reembolso, a fim de neutralizar essa eventual diferença de tratamento.

43 — Acórdãos Comateb, n.º 31; e Just, n.º 26, já referidos.

93. Evidentemente, essa modulação depende de como se avaliem, desta perspectiva, os efeitos da reforma legal em causa, tarefa que compete exclusivamente ao órgão jurisdicional nacional.

C — *Quanto à primeira questão prejudicial*

94. A resposta proposta para a segunda questão prejudicial tornaria basicamente desnecessária a resposta à primeira pergunta colocada pelo Østre Landsret, que se refere à forma, individualizada ou conjunta, através da qual se pode efectuar a apreciação de uma eventual repercussão da AMBI.

95. Não obstante, e posto que, como já tive ocasião de assinalar, não se pode excluir que se tenham produzido fenómenos de «repercussão» na acepção usual do termo, analiso a seguir a referida primeira questão prejudicial.

96. O órgão jurisdicional dinamarquês pergunta se, para apreciar a existência de repercussão, é suficiente efectuar uma apreciação global das transacções realizadas pelo sujeito passivo ao longo de um período de quatro anos e relativamente a um grande número de produtos, ou se é necessário realizar uma apreciação específica da transacção em causa em cada caso.

97. Curiosamente, tanto o Governo dinamarquês como as empresas recorrentes se apoiam no já referido n.º 25 do acórdão Comateb, no qual é afirmado que a repercussão «depende de vários factores que acompanham cada transacção comercial e a diferenciam de outras situações em contextos diversos».

98. O Governo dinamarquês considera que essa referência ao contexto de cada transacção comercial permite realizar uma apreciação global da repercussão quando a determinação dos preços também tenha sido feita globalmente. As empresas recorrentes, pelo contrário, entendem que essa referência [44] obriga precisamente a analisar a forma como se comportou o preço em cada transacção, em cada operação de compra e venda, e que não é possível efectuar uma apreciação global baseada na ideia de que a repercussão das contribuições eliminadas foi simplesmente substituída pela repercussão da AMBI, dado que as contribuições para a Segurança Social eliminadas oneravam na mesma medida os produtos importados e os não importados, ao passo que a AMBI onerava proporcionalmente mais os primeiros.

99. Na minha opinião, a referência que o acórdão Comateb faz às circunstâncias de cada transacção deve ser interpretada mais como um elemento de flexibilização do conceito de repercussão do que como uma referência à apreciação da repercussão

44 — Conjugada com algumas expressões utilizadas pela jurisprudência, como repercussão «sobre o comprador», «sobre o consumidor final», etc.

estritamente individualizada, quer dizer, produto a produto, venda a venda.

100. Mas, como anteriormente indiquei, esta perspectiva flexível do fenómeno da repercussão não é absoluta, e está sujeita a certos limites: especialmente, aos que decorrem do próprio conceito de «repercussão».

101. Por esta razão, o tipo de apreciação da repercussão que, segundo o teor da primeira das questões, as autoridades dinamarquesas poderiam estar a realizar, excede em muito esses limites do conceito, ao incorporar os dados de um período excessivamente longo (quatro anos) e relativos a «um grande grupo de produtos» e, inclusivamente, a «transacções completamente diferentes, antes ou depois da venda do produto em causa».

102. Por muito ampla que seja a definição do «contexto» e dos «factores que acompanham cada transacção comercial» a que se refere o n.º 25 do acórdão Comateb, já referido, dificilmente permitiria cobrir situações como as previstas nesta primeira questão prejudicial. No máximo, seria possível uma avaliação por grupos de produtos ou de transacções que mantenham uma certa relação, e por períodos mais breves, pois não parece possível sustentar que a fixação dos preços é feita globalmente, para todas as transacções da empresa, para um período de quatro anos.

103. A invocação do princípio da livre apreciação da prova pelo órgão jurisdicional nacional não desvirtua, na minha opinião, a conclusão anterior. Neste ponto, deve-se recordar que, «[e]mbora a questão de saber se uma taxa foi repercutida seja uma questão de facto da competência do órgão jurisdicional nacional», e que a este caiba, e apenas a este, apreciar os elementos de prova para este efeito, «as modalidades de prova [da repercussão] não podem ter por efeito tornar praticamente impossível ou excessivamente difícil a obtenção do reembolso da imposição» cobrada em violação do direito da União [45].

104. Deixando de lado as circunstâncias do presente caso, uma apreciação global de operações muito distintas, relativas a produtos completamente diferentes, e sobre um período de quatro anos poderia tornar impossível ao sujeito passivo fornecer provas para contradizer a conclusão de que existiu repercussão do imposto.

45 — Acórdão Michaïlidis, já referido, n.º 40.

VII — Conclusão

105. Em consequência, sugiro ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais do Østre Landsret do seguinte modo:

«1) O direito da União não se opõe a que seja recusado o reembolso de um imposto ilegal nas situações em que o referido imposto possa ter sido compensado em consequência da supressão simultânea de outros encargos legais, igualmente quantificáveis, com a consequência de, de outro modo, se produzir uma situação de enriquecimento sem causa. Competirá ao órgão jurisdicional nacional apreciar se ocorrem estas circunstâncias, à luz dos elementos fornecidos pelas autoridades nacionais, sobre quem recai o ónus da prova.

2) A constatação de uma diferença de tratamento, em prejuízo de um determinado grupo de empresas, constitui um elemento a avaliar pelo órgão jurisdicional nacional para efeitos da sua decisão sobre a procedência ou improcedência do reembolso do imposto ilegal.

3) O acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de Janeiro de 1997, Comateb e o. (C-192/95 a C-215/95, Colect., p. I-165) não pode ser entendido no sentido de que a repercussão pode ser também efectuada sobre os preços de outros produtos em transacções completamente diferentes, antes ou depois da venda do produto em causa, por exemplo no âmbito de uma apreciação global da repercussão relativa a um período de quatro anos no que respeita a um grande grupo de produtos, incluindo os produtos importados e os produtos não importados».