CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL SIR GORDON SLYNN
apresentadas em 29 de Setembro de 1987 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

O artigo 19.° do Decreto-lei italiano n.° 688, de 30 de Setembro de 1982 (GURI, n.° 270, de 30.9.1982, p. 7072), convertido na Lei n.° 873, de 27 de Novembro de 1982 (GURI, n.° 328, de 29.11.1982, p. 8599), dispõe que:

«Quem tiver pago indevidamente direitos aduaneiros de importação, impostos de fabrico, impostos de consumo ou impostos de Estado, mesmo antes da data de entrada em vigor do presente decreto, tem direito ao reembolso das importâncias pagas se apresentar prova documental de que a carga fiscal correspondente não foi repercutida, de nenhuma forma, sobre outros sujeitos, salvo em caso de erro material.

A prova documental referida no parágrafo anterior deve também ser apresentada quando as mercadorias relativamente às quais foi efectuado o pagamento foram cedidas após manipulação, transformação, montagem, junção ou adaptação.

Presume-se que as mercadorias foram cedidas nos casos previstos no artigo 53.°, primeiro e segundo parágrafos, do Decreto n.° 633 do presidente da República, de 26 de Outubro de 1972. O reembolso das importâncias pagas a título de imposto sobre o valor acrescentado continua a ser regulado apenas pelas disposições sobre esse imposto.»

Estas disposições são em grande medida semelhantes às do artigo 10.° do Decreto-lei italiano n.° 430, de 10 de Julho de 1982 (GURI, n.° 190, de 13.7.1982, p. 4931), que esteve em causa no processo 199/82, Amministrazione delle finanze dello Stato/ /San Giorgio (Recueil 1983, p. 3595) e que caducou, por não ter sido convertido em lei. No processo 199/82, o Tribunal indicou claramente que disposições como as do referido artigo 10.° são contrárias ao direito comunitário.

A Comissão escreveu às autoridades italianas manifestando dúvidas quanto à compatibilidade do artigo 19.° do Decreto-lei n.° 688 com o direito comunitário. Sem responderem quanto ao fundo do problema, as autoridades italianas disseram aguardar um acórdão do Tribunal Constitucional italiano. Subsequentemente, a Comissão emitiu um parecer fundamentado nos termos do artigo 169.°, mas não recebeu uma verdadeira resposta concreta da parte das autoridades italianas.

Em 2 de Maio de 1986, a Comissão intentou uma acção em que pediu que o Tribunal declarasse que, ao impor ao contribuinte o ónus de provar que os direitos e impostos nacionais indevidamente pagos, por serem contrários aos artigos 9.° e seguintes e 95.° do Tratado CEE, não foram repercutidos sobre outras pessoas, ao admitir para esse efeito apenas a prova documental e ao atribuir efeito retroactivo às disposições nacionais em causa, a República Italiana não cumpriu as obrigações que lhe incumbem

* Tradução do inglês.

por força dos artigos 5.°, 9.° e seguintes e 95.° do Tratado. Pede também que o Tribunal declare que, ao legislar em matéria de reembolso de direitos fixados pela pauta aduaneira comum, bem como de direitos de importação e de exportação fixados no quadro da política agrícola comum, a República Italiana não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 5.° do Tratado CEE e do Regulamento (CEE) n.° 1430/79 (JO 1979, L 175, p. 1; EE 02 F6 p. 36).

Segundo a Comissão, o artigo 19.° abrange tanto direitos instituídos pelo legislador nacional como direitos instituídos pela legislação comunitária (pauta aduaneira comum e regulamentação agrícola). Em relação aos direitos instituídos pela legislação nacional, o artigo 19.° é contrário ao direito comunitário, e em particular aos artigos 5.°, 9.° e seguintes e 95.° do Tratado, porque impõe ao contribuinte o ónus de provar que os impostos indevidamente pagos não foram repercutidos sobre outros sujeitos e porque apenas admite, para esse efeito, provas documentais (ver acórdão San Giorgio, n.° 14). Além disso, o artigo 19.° é retroactivo (aspecto que não foi apreciado no acórdão San Giorgio), o que agrava a violação do direito comunitário e torna o reembolso ainda mais difícil, visto que os operadores não poderiam ter previsto na altura a prova que lhes iria ser pedida nos termos daquela disposição. Quanto aos direitos instituídos pela legislação comunitária, o artigo 19.° constitui uma ingerência ilícita num sector regulado pelo direito comunitário, designadamente pelo Regulamento n.° 1430/79 do Conselho.

Relativamente aos impostos nacionais cobrados em violação do direito comunitário, o Governo italiano responde que a exclusão do reembolso quando a carga fiscal tenha sido repercutida pelo contribuinte sobre outros sujeitos não é incompatível com o direito comunitário (acórdão 68/79, Just/Ministério dos Assuntos Fiscais, Recueil 1980, p. 501). Aquele Governo reconhece, seguindo o acórdão San Giorgio, que o direito comunitário proíbe as presunções inilidíveis quanto à repercussão do imposto, assim como a exigência de meios de prova que tenham como efeito tornar impossível na prática ou excessivamente difícil a obtenção do seu reembolso; admite igualmente que a prova da repercussão deve ser feita pela administração. Mas também afirma que compete ao contribuinte refutar a prova de que repercutiu o imposto, mesmo quando essa prova se baseie em presunções inilidíveis de que o imposto foi repercutido. Afirma, além disso, que a não repercussão do imposto deve poder ser verificada nos documentos contabilísticos do interessado, visto que a prova testemunhal é difícil de confirmar e pouco digna de fé.

No entanto, o seu principal argumento de defesa baseia-se no facto de, no Acórdão n.° 170, de 8 de Junho de 1984, o Tribunal Constitucional italiano ter declarado que, em caso de conflito entre uma norma comunitária directamente aplicável e uma norma italiana, esta última devia ser considerada inaplicável e de, pelo Acórdão n.° 113, de 28 de Abril de 1985, o mesmo órgão jurisdicional ter considerado que a jurisprudência do Tribunal de Justiça tornava inaplicáveis quaisquer normas nacionais contrárias e que o acórdão do Tribunal no processo San Giorgio tornara inaplicável o artigo 19.°, em causa no presente processo. A estas decisões seguiram-se vários acórdãos da Corte di Cassazione que, aplicando os princípios do acórdão San Giorgio, declararam inaplicável o artigo 19.° Por estas razões, o artigo 19.° não é, na prática, aplicado em Itália aos pedidos de reembolso de impostos nacionais cobrados em violação do direito comunitário.

Quanto aos direitos instituídos pela legislação comunitária, o Governo italiano afirma que o artigo 19.° nunca foi aplicado a um pedido de reembolso. O Ministério das Finanças italiano emitiu a circular n.° 5346/IX, de 17 de Novembro de 1982 (GURI, n.° 151, de 2.6.1984, p. 4594), que determina que o artigo 19.° apenas se aplica aos impostos nacionais (excepto o IVA) e não aos recursos próprios. De qualquer forma, o problema foi resolvido pelo Acórdão n.° 170/84 do Tribunal Constitucional, que declarou inaplicáveis as disposições nacionais contrárias ao direito comunitário, donde resulta que esse domínio continua regido apenas pelo direito comunitário.

No acórdão Just, o Tribunal considerou que determinadas disposições dinamarquesas sobre o enriquecimento sem causa e a indemnização por lucros cessantes eram compatíveis com o direito comunitário, e no acórdão San Giorgio reconheceu que o direito comunitário não impede um sistema jurídico nacional de excluir a restituição de impostos indevidamente pagos quando isso implique um enriquecimento sem causa do contribuinte e, designadamente, «quando tenha sido demonstrado que a pessoa sujeita ao pagamento desses direitos os repercutiu efectivamente sobre outros sujeitos» (n.° 13 — tradução provisória).

Por outro lado, as normas adoptadas não devem ter como efeito tornar impossível na prática ou excessivamente difícil a obtenção do reembolso, nomeadamente ao adoptarem meios de prova ou presunções que imponham ao contribuinte o ónus de provar que os impostos não foram repercutidos (n.° 14).

O acórdão do Tribunal no processo San Giorgio não permite, em minha opinião, dizer que uma regra sobre o enriquecimento sem causa não poderia ser aplicada no presente contexto, ainda que, como o advogado-geral Mancini teve o cuidado de sublinhar, seja necessário evitar que essas regras sejam adoptadas para constituir obstáculo a direitos resultantes da legislação comunitária. O simples facto de, como parece ser o caso no direito italiano, um prazo de caducidade dilatado permitir a reclamação de créditos até dez anos não é justificação para tal regra. A solução, se ela for necessária, é reduzir o prazo de caducidade, ainda que deva recordar-se que os mais afectados por um encargo indevido são aqueles cujos preços são tornados por isso menos competitivos.

É claro que as regras do artigo 19.° que restringem o direito ao reembolso são contrárias ao direito comunitário, tal como foi enunciado no acórdão San Giorgio (designadamente no n.° 14), tanto por imporem a obrigação de provar um facto negativo como pela exigência de prova documental. A retroactividade da disposição — questão que não foi abordada no acórdão San Giorgio — agrava claramente a violação do direito comunitário, em particular ao aplicar-se a transacções realizadas numa altura em que os operadores não podiam saber quais as provas que posteriormente lhes poderiam ser exigidas.

Correctamente, a meu ver, o Governo italiano reconheceu que a prova de que os impostos foram repercutidos e de que daí resultou um enriquecimento sem causa deve ser feita, inicialmente, pela administração. No entanto, uma simples afirmação da administração não pode bastar para transferir o ónus da prova para o requerente, ou para basear presunções, inilidíveis ou não, de que houve a repercussão. Se a administração de-

monstrar que houve repercussão, então o ónus da prova pode transferir-se para o requerente, que deverá refutá-la ou torná-la inoperante demonstrando que, apesar de a carga fiscal ter sido repercutida, houve lucros cessantes que excluem total ou parcialmente o enriquecimento sem causa. Uma norma imperativa (como me parece ser a que está em apreço) que impõe que essa resposta do contribuinte seja apoiada por provas documentais seria tão restritiva como a norma censurada no n.° 14 do acórdão San Giorgio. Compete ao órgão jurisdicional nacional decidir a partir do conjunto das provas, sejam elas testemunhais ou documentais, se em última análise houve enriquecimento sem causa.

Permanece em aberto a questão de saber se o Governo italiano pode invocar a jurisprudência do Tribunal Constitucional italiano para justificar a manutenção em vigor de uma disposição manifestamente contrária ao direito comunitário. Nos termos do artigo 5.° do Tratado, os Estados-membros deverão tomar todas as medidas capazes de assegurar o cumprimento das obrigações do Tratado e abster-se de tomar quaisquer medidas susceptíveis de pôr em perigo a realização dos seus objectivos. Neste contexto, «o Estado» significa o conjunto dos seus órgãos: executivos, legislativos e judiciais. Sem querer de forma alguma diminuir o significado dos acórdãos de princípio n.os 170 e 113 (já citados) do Tribunal Constitucional italiano, penso que o executivo e o legislativo também são obrigados a tornar a legislação nacional conforme com o direito comunitário.

É impossível afastar completamente a possibilidade de as autoridades italianas continuarem a aplicar o artigo 19.° e de, como a Comissão referiu, isso colocar os cidadãos na incerteza quanto aos seus direitos e os obrigar a ir a juízo. Nada pode substituir a aplicação imediata de uma disposição clara e conforme ao direito comunitário. Apesar da jurisprudência nacional mencionada, considero que o Estado-membro continua obrigado a adequar a sua legislação ao direito comunitário (processo 29/84, Comissão/Alemanha, acórdão de 23 de Maio de 1985, Recueil, p. 1661, n.° 23), e que o efeito directo da disposição comunitária pertinente não o dispensa dessa obrigação (processo 159/78, Comissão/Itália, Recueil 1979, p. 3247, n.° 22).

Portanto, considero que há que acolher os pedidos da Comissão quanto aos impostos nacionais cobrados em violação do direito comunitário.

Quanto aos direitos instituídos pela legislação comunitária, o Regulamento n.° 1430/79 do Conselho destina-se a garantir a restituição dos direitos comunitários indevidamente cobrados e, para esse efeito, prevê um processo específico (n.° 21 do acórdão San Giorgio). Este regulamento aplica-se aos vários direitos de importação ou de exportação que resultam da aplicação da política agrícola comum e das disposições do Tratado relativas à união aduaneira (ver último considerando do regulamento). O artigo 1.°, n.° 2, define «direitos de importação» e «direitos de exportação» como incluindo, por um lado, os direitos aduaneiros e encargos de efeito equivalente, e, por outro lado, direitos niveladores agrícolas e outras imposições à exportação ou à importação previstas no quadro da política agrícola comum ou no de regimes específicos aplicáveis, nos termos do artigo 235.° do Tratado, a certas mercadorias resultantes da transformação de produtos agrícolas.

O artigo 19.° do decreto-lei italiano está redigido em termos genéricos e refere-se, designadamente, aos «direitos aduaneiros de importação» no seu todo. Portanto, destina-se manifestamente a ser aplicado num domínio já abrangido pelo Regulamento n.° 1430/79. Nos termos do artigo 189.° do Tratado, os regulamentos são directamente aplicáveis e obrigatórios em todos os seus elementos; nos termos do artigo 5.°, os Estados-membros devem abster-se de quaisquer medidas susceptíveis de pôr em perigo a realização dos objectivos do Tratado. A adopção pela Itália do artigo 19.° constitui uma violação dessa obrigação na medida em que esse artigo se aplica a todas as matérias abrangidas pelo Regulamento n.° 1430/79.

A circular ministerial n.° 5346/IX não basta para remediar essa violação. É jurisprudência constante que a incompatibilidade da legislação nacional com o direito comunitário só pode ser definitivamente eliminada através de disposições internas de carácter imperativo com o mesmo valor jurídico das que devem ser modificadas e que não pode considerar-se que simples práticas administrativas, por natureza modificáveis consoante a administração entenda, constituam cumprimento válido das obrigações impostas pelo Tratado (ver, por exemplo, o processo 168/85, Comissão/Itália, acórdão de 15 de Outubro de 1986, Colect. p. 2945, n.° 13). O facto de a circular em questão ter sido publicada no GURI em nada altera esta conclusão. A manutenção em vigor do artigo 19.° origina uma situação ambígua ao manter os interessados num estado de incerteza quanto às possibilidades de que dispõem de recorrer ao direito comunitário, e isso constitui uma violação das obrigações impostas à República Italiana pelo Tratado (ibidem n.° 11; ver também o processo 159/78, Comissão/Itália, já citado, n.° 22).

Finalmente, o facto — se é um facto — de, na sequência dos acórdãos do Tribunal Constitucional, os tribunais italianos deixarem de aplicar o artigo 19.° e darem preferência ao Regulamento n.° 1430/79 em caso de conflito entre os dois textos, não é susceptível de justificar a manutenção em vigor do artigo 19.° A faculdade de que os nacionais comunitários dispõem de invocar perante os tribunais nacionais disposições do direito comunitário que produzem efeito directo — sejam elas do Tratado, de regulamentos ou mesmo de directivas — constitui apenas uma garantia mínima e não basta só por si para garantir a livre aplicação do direito comunitário. Os Estados-membros devem também tornar claros os direitos dos cidadãos, revogando ou adaptando a legislação nacional incompatível com o direito comunitário (processo 159/78, Comissão/Itália, já citado, n.° 22; processo 102/79, Comissão/Bélgica, Recueil 1980, p. 1473, n.° 12, e processo 168/85, Comissão/Itália, já citado, n.° 11). À luz dessa jurisprudência constante, não é possível sustentar, como pretendeu a República Italiana, que o pedido da Comissão equivale a exigir uma medida nacional de «recepção» do direito comunitário directamente aplicável ou que prejudica a aplicabilidade directa desse direito.

Portanto, em minha opinião, a Comissão deve obter vencimento no presente processo e o Governo italiano deve ser condenado nas despesas.