CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

F. G. JACOBS

apresentadas em 17 de Março de 2005 [1]

1. O presente pedido de decisão prejudicial, apresentado pela Commissione Tributaria Provinciale (Tribunal Tributário Regional) de Cremona, suscita, no essencial, a questão de saber se um imposto como o IRAP — um imposto regional sobre as actividades produtivas cobrado em Itália — é compatível com a proibição comunitária de impostos sobre o volume de negócios que não sejam o IVA.

Legislação comunitária relevante

2. A base do sistema comunitário harmonizado de IVA encontra-se no artigo 2.º da Primeira Directiva IVA [2]:

«O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.

Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

O sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado é aplicável até ao estádio do comércio a retalho, inclusive.»

3. Esse sistema de sucessivas aplicações e deduções de imposto visa assim uma cadeia de transacções na qual o montante líquido pago relativamente a cada transacção é proporcional ao valor acrescentado nessa fase. Quando a cadeia termina na fase final do consumo privado, o montante total cobrado corresponde à percentagem aplicável do preço final.

1 — Língua original: inglês.

2 — Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3).

4. Encontram-se regras mais detalhadas na Sexta Directiva IVA [3].

5. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

6. O sujeito passivo encontra-se definido, no artigo 4.º, n.º 1, como qualquer pessoa que exerça um actividade económica, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade. Nos termos do artigo 4.º, n.º 2, actividades económicas são «todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços», bem como a «exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência». Nos termos do artigo 4.º, n.º 5, no entanto, «[o]s Estados, as colectividades territoriais e outros organismos de direito público não serão considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando em conexão com essas mesmas actividades ou operações cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.»

7. O título X da Sexta Directiva determina que certas transacções estão isentas de IVA. O artigo 13.º enumera as isenções aplicáveis a transacções dentro do território do país — essencialmente certas actividades de interesse geral, certas operações de seguros e financeiras (incluindo a gestão de fundos especiais de investimento) e certas transacções relacionadas com imóveis — enquanto os artigos 14.º a 16.º enumeram as isenções no comércio externo. O artigo 28.º-C [4] do título XVI A, relativo ao regime transitório de tributação das trocas comerciais entre os Estados-Membros, altera o artigo 16.º para cobrir o comércio intracomunitário e acrescenta um pequeno número de outras isenções nesse contexto.

8. As disposições essenciais do direito à isenção estão vertidas no artigo 17.º O artigo 17.º, n.º 2, prescreve o seguinte: «[d]esde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor: a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo [...]». Nos termos do disposto no artigo 17.º, n.º 3, alínea b), as exportações comunitárias, que estão isentas por força do artigo 15.º, dão direito ao

3 — Sexta 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, a seguir «Sexta Directiva»).

4 — Acrescentado pela Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388/CEE (JO L 376, p. 1).

reembolso do imposto sobre o valor acrescentado, ao contrário do que acontece com as operações isentas no território do país.

9. Finalmente, o artigo 33.°, n.° 1, da Sexta Directiva [5] dispõe o seguinte:

«Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um Estado-Membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos e apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos, direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

10. Segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, essa disposição proíbe os Estados-Membros de instituírem ou manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios [6]. Visa evitar que o funcionamento do sistema comum do IVA seja comprometido por medidas fiscais de um Estado-Membro que onerem a circulação dos bens e serviços e tributem as transacções comerciais de modo comparável ao IVA [7]. Parece claro que o sistema comum ficaria comprometido se um imposto semelhante ao IVA em aspectos essenciais fosse aplicado por um Estado-Membro, mas escapasse à harmonização necessária para o mercado interno.

11. Os impostos, direitos e taxas devem, em qualquer hipótese, ser considerados medidas dessa natureza se apresentarem as características essenciais do IVA, ainda que não sejam em tudo idênticas ao IVA. Essas características são as seguintes, como foi definido pela jurisprudência do Tribunal de Justiça: o IVA aplica-se de modo generalizado às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; é proporcional ao preço desses bens e serviços, seja qual for o número de transacções efectuadas; é cobrado em cada fase do processo de produção e de distribuição; por fim, aplica-se ao valor acrescentado dos bens e serviços, sendo o imposto devido aquando de uma transacção calculado após dedução do que foi pago aquando da transacção precedente. O artigo 33.°, n.° 1, não se opõe, por outro lado, à manutenção ou à criação duma

5 — Com a redacção que lhe foi dada pelo artigo 1.°, n.° 23, da Directiva 91/680/CEE do Conselho, já referida na nota 4.

6 — V., mais recentemente, acórdão de 29 de Abril de 2004, GIL Insurance e o. (C-308/01, Colect., p. I-4777, n.° 31, e a jurisprudência aí referida).

7 — V. acórdão de 9 de Março de 2000, EKW (C-437/97, Colect., p. I-1157, n.° 20, e jurisprudência aí citada).

imposição, desde que a mesma não revista as características essenciais do IVA [8].

Legislação nacional relevante

12. Através do Decreto legislativo n.º 446, de 15 de Dezembro de 1997 [9], a República Italiana instituiu um imposto — o imposta regionale sulle attività produttive, conhecido por IRAP — que fornece às autoridades regionais uma fonte de rendimento para financiar o exercício das competências que lhes estão atribuídas.

13. As regras que regulam a liquidação do IRAP são complexas, com muitas referências cruzadas para outra legislação. Não as irei explanar aqui em detalhe. No entanto, parece constituir matéria assente que as suas características fundamentais são as seguintes.

14. Nos termos dos artigos 2.º e 3.º do decreto legislativo, o IRAP é liquidado às pessoas que desenvolvem regularmente uma actividade exercida de forma independente, cujo objecto consiste na produção ou comercialização de bens ou na prestação de serviços. A maior parte das pessoas singulares e colectivas, incluindo os organismos e administrações públicos e estatais, estão sujeitos ao do imposto, mas certos fundos de investimento comuns, certos fundos de pensões e certos agrupamentos europeus de interesse económico estão isentos.

15. O artigo 4.º, primeiro parágrafo, define a matéria colectável como sendo o valor líquido resultante da produção dentro da região. O método exacto de avaliação varia ligeiramente em função da categoria do sujeito passivo, mas como princípio básico no que respeita às empresas, é a diferença demonstrada pela conta de ganhos e perdas entre, por um lado, os rendimentos totais da actividade, não incluindo o rendimento proveniente de transacções financeiras excepcionais, e, por outro lado, os custos de produção, não incluindo as despesas com o pessoal nem os encargos financeiros. Para as entidades públicas e para as entidades privadas de natureza não comercial, a base de incidência do imposto é essencialmente a folha de pagamento de salários.

16. Nos termos do artigo 16.º, a taxa básica de tributação é de 4,25% do montante líquido assim definido, que é duplicado no caso de certas administrações públicas e que pode ser modificado pela autoridade regional até um ponto percentual em ambos os sentidos.

8 — V. acórdãos GIL Insurance e o. (já referido na nota 6, n.ºs 32 a 34) e EKW (referido *supra*, n.ºs 21 a 23), bem como a jurisprudência citada nos dois acórdãos.

9 — Publicado no GURI n.º 298, de 23 de Dezembro de 1997, a seguir «decreto legislativo», posteriormente alterado.

O pedido de reenvio prejudicial

17. Em 1999, a Banca Popolare di Cremona (a seguir «Banca Popolare») pediu o reembolso de várias quantias que tinha pago a título de IRAP nesse ano e no anterior, defendendo que o imposto era ilegal, porquanto, entre outras razões, era incompatível com o artigo 33.º da Sexta Directiva.

18. A legalidade do IRAP foi também questionada em vários outros processos em Itália com base numa alegada incompatibilidade com um certo número de disposições da Constituição italiana. No dia 10 de Maio de 2001, num acórdão [10] para o qual o tribunal de reenvio e as partes que apresentaram as suas alegações chamaram a atenção do Tribunal de Justiça, a Corte Costituzionale (Tribunal Constitucional) decidiu que essas questões eram improcedentes.

19. A autoridade fiscal recusou-se consequentemente a reembolsar as quantias pedidas pela Banca Popolare, que atacou essa recusa perante a Commissione Tributaria Provinciale.

10 — Acórdão 256/2001.

20. O tribunal nacional entende o seguinte:

— tal como o IVA, o IRAP aplica-se em geral a todas as operações comerciais envolvendo a produção ou a comercialização de bens ou a prestação de serviços, no âmbito de uma actividade comercial ou profissional;

— tal como acontece com o IVA, a base sobre a qual o IRAP é aplicado é o valor líquido acrescentado pelo sujeito passivo, ainda que o método de cálculo seja diferente: enquanto no IVA o imposto pago a montante é deduzido do IVA a entregar ao Estado, no caso do IRAP os custos são deduzidos dos proveitos;

— tal como o IVA, o IRAP é cobrado em todas as fases do processo de produção ou distribuição, visto que todos os operadores que produzirem valor acrescentado tributável estão sujeitos ao pagamento de imposto;

— tal como o IVA, o montante total de IRAP cobrado nas várias fases até ao consumo final é igual à taxa de imposto IRAP aplicado ao preço cobrado ao consumidor final, equivalendo assim a um imposto geral e proporcional sobre o preço ao qual os bens ou serviços são vendidos ao consumidor.

21. Analisando essas alegações à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao artigo 33.° da Sexta Directiva, a Commissione Tributaria entendeu que o IRAP apresenta as mesmas características do IVA, mostrando-se assim incompatível com o direito comunitário, pelo que não devia ser aplicado pelos tribunais nacionais.

22. No entanto, atendendo ao carácter inovador desta questão e à inexistência de uma jurisprudência específica, decidiu pedir em primeiro lugar uma decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça relativamente à seguinte questão:

«O artigo 33.? da Directiva 77/388/CEE (como alterado pela Directiva 91/680/CEE) deve ser interpretado no sentido de que proíbe sujeitar ao IRAP o valor do produto líquido resultante do exercício habitual de uma actividade autonomamente organizada destinada à produção ou à troca comercial de bens ou à prestação de serviços?»

23. Foram apresentadas observações escritas pela Banca Popolare, pelo Governo italiano e pela Comissão, tendo todos feito alegações orais na audiência. A Banca Popolare e a Comissão defendem que o artigo 33.° proíbe um imposto com as características do IRAP, enquanto o Governo italiano defende que essas características são suficientemente diferentes das do IVA para o excluírem da proibição.

Apreciação

24. É comummente aceite que, para cair no âmbito de aplicação da proibição do artigo 33.° da Sexta Directiva, um imposto nacional deve apresentar todas as características essenciais do IVA, as quais, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, são em número de quatro, correspondendo estritamente à definição do artigo 2.° da Primeira Directiva:

— aplica-se em geral aos bens e aos serviços;

— é proporcional ao preço desses bens e/ /ou serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas;

— é cobrado em cada fase do processo de produção e de distribuição;

— é aplicado ao valor acrescentado dos bens e/ou dos serviços em causa.

25. O facto de possuir as quatro características essenciais do IVA é, assim, uma condição suficiente e necessária para que um imposto seja proibido pelo artigo 33.º da Sexta Directiva. No entanto, é igualmente incontestado que o imposto não se exime à proibição apenas pelo facto de não ser idêntico ao IVA em todos os aspectos [11].

26. É, assim, necessário analisar as quatro características separadamente e averiguar se o IRAP as apresenta pelo menos de uma forma substancialmente idêntica. Julgo que é mais claro examinar essas características pela ordem indicada pelo tribunal de reenvio, que é ligeiramente diferente da usada pela jurisprudência [12]. Começarei, assim, por apreciar se o IRAP é de aplicação geral, em seguida se é aplicado ao valor acrescentado aos fornecimentos, posteriormente se é aplicado a todas as fases e, finalmente, se é proporcional ao valor acrescentado, independentemente do número de transacções.

27. É claro que só os tribunais italianos são competentes para determinar as características exactas do IRAP, que envolve questões de direito nacional assaz detalhadas. No entanto, com base na descrição fornecida pelo tribunal de reenvio no pedido de decisão prejudicial e pela Corte Costituzionale no seu acórdão [13], este tribunal encontra-se, em minha opinião, em condições de apreciar se um imposto do tipo do descrito possui as características essenciais do IVA.

Aplicação geral ao fornecimento de bens e serviços

28. A Commissione Tributaria afirma que decorre do artigo 2.º do decreto legislativo que o «IRAP se aplica, em geral, a todas as transacções que envolvam a produção ou a troca comercial de bens ou serviços e decorrentes do exercício regular de uma actividade com essa finalidade, ou seja, através de actividades empresariais ou profissões liberais». Tal como a Banca Popolare e a Comissão realçaram, isso indicia um grau de aplicação do IRAP muito geral.

29. O Tribunal de Justiça já decidiu que um imposto não é de aplicação geral quando se

11 — V. a jurisprudência referida nas notas 6 e 7, *supra*.

12 — V. n.ºs 11, 20 e 24, *supra*.

13 — V. n.º 18, *supra*.

aplica apenas a certas categorias de fornecimento de bens e serviços [14] ou a categorias específicas de sujeitos passivos [15]. No entanto, ainda apresenta esta característica do IVA se se aplicar quer às actividades comerciais que estão sujeitas a IVA, quer a outros tipos de fornecimentos industriais ou comerciais que não estão sujeitos a IVA [16].

30. Parece-me que o IRAP possui a característica em causa. As disposições dos artigos 2.º e 3.º do decreto legislativo, que define as actividades que determinam a sujeição a imposto e as pessoas sujeitas, são, no essencial, realmente muito semelhantes às do artigo 4.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva.

31. Não há categorias de bens ou serviços que se mostrem excluídas em si mesmas. Algumas categorias de sujeitos passivos estão excluídas, mas as exclusões são limitadas em número e em extensão e parecem coincidir substancialmente com certas excepções previstas na Sexta Directiva ou com a exclusão de certas transacções que caem fora do âmbito de aplicação do IVA. Quer nas suas observações escritas, quer na audiência de julgamento, a Banca Popolare afirmou, sem ter sido contradita, que todos os operadores económicos registados para efeitos de IVA estavam sujeitos ao IRAP.

32. Igualmente na audiência de julgamento, no entanto, o Governo italiano defendeu que, ainda que o IRAP possa ser descrito como um imposto de aplicação geral, não é aplicável aos *fornecimentos* de bens ou serviços; aplica-se à riqueza gerada e não aos fornecimentos efectuados, pelo que, por exemplo, se uma empresa produz, durante um determinado período fiscal, 1 000 motores para veículos, mas não os vende, está sujeita ao pagamento de IRAP, mas não ao pagamento de IVA, durante esse mesmo período. O IRAP é assim, em todo o caso, diferentemente do IVA, um imposto directo, e não indirecto. O Governo italiano também se referiu a certas convenções comunitárias e a documentos da Comissão que classificam o IRAP como um imposto directo. A Banca Popolare contestou de forma vigorosa a afirmação de que o IRAP era aplicado aos bens produzidos, mas ainda não vendidos.

33. Este Tribunal não é competente para determinar a fase em que o IRAP é aplicado. No entanto, considero que as alegações do Governo italiano não afectam a classificação do IRAP como imposto aplicável de forma genérica ao fornecimento de bens e serviços.

14 — Acórdãos de 13 de Julho de 1989, Wisselink e o. (93/88 e 94/88, Colect., p. 2671, n.º 20); de 19 de Março de 1991, Giant (C-109/90, Colect., p. I-1385, n.º 14); de 16 de Dezembro de 1992, Beaulande (C-208/91, Colect., p. I-6709, n.º 16); de 17 de Setembro de 1997, UCAL (C-347/95, Colect., p. I-4911, n.º 36), Fricarnes (C-28/96, Colect., p. I-4939, n.º 40), e Solisnor-Estaleiros Navais (C-130/96, Colect., p. I-5053, n.º 17); EKW (já referido na nota 7, n.º 24); de 19 de Setembro de 2002, Tulliasiamies e Siilin (C-101/00, Colect., p. I-7487, n.º 101); e GIL Insurance e o. (já referido na nota 6, n.º 33).

15 — Acórdão de 7 de Maio de 1992, Bozzi (C-347/90, Colect., p. I-2947, n.º 14).

16 — Acórdão de 31 de Março de 1992, Dansk Denkavit (C-200/90, Colect., p. I-2217, n.º 15).

34. A classificação dos impostos em «directos» e «indirectos» nem sempre é simples, ou mesmo, em muitos casos, relevante. Aqui, a questão não é saber se o IRAP deve ser classificado como um imposto directo ou indirecto, mas se possui as mesmas características do IVA.

35. No entanto, uma distinção comummente aceite entre tributação directa e indirecta é que a primeira onera a riqueza ou rendimento que uma pessoa singular ou colectiva tem disponível, sem a possibilidade de ser repercutida noutra pessoa, enquanto a segunda é aplicada à despesa ou ao consumo e o seu encargo pode ser — e normalmente é — repercutido no consumidor final e por este suportado. À luz destes elementos, parece-nos que o mecanismo descrito pelo Governo italiano é o de um imposto indirecto, cujo ónus é essencialmente suportado pelo consumidor final.

36. A Corte Costituzionale, no seu acórdão, afirma que o IRAP «não é aplicado ao rendimento pessoal do sujeito passivo, mas antes ao valor acrescentado produzido por actividades exercidas de forma independente». Ao rejeitar determinados argumentos tendentes a afirmar que o imposto era aplicado a uma «simples potencial capacidade tributável», a Corte Costituzionale afirma que a base sobre a qual o IRAP é calculado é «o valor acrescentado produzido por actividades exercidas de forma independente» [17].

37. Assim sendo, se o IRAP pode ser aplicado num momento anterior àquele em que os bens são efectivamente fornecidos, tal não evita que onere o fornecimento subsequente, como se tivesse sido aplicado naquele momento, com um resultado exactamente equivalente ao do IVA.

38. Por outro lado, parece que o IRAP pode ser em certos aspectos de aplicação mais geral do que o IVA. As entidades estatais e regionais, por exemplo, não estão aparentemente isentas como estão nos termos do artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva, e o imposto é aplicado às exportações sem a possibilidade de reembolso, ao contrário da situação prevista nos artigos 15.º e 17.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva.

39. No entanto, resulta claramente do acórdão Dansk Denkavit [18] que, quando um imposto tem essencialmente as mesmas características do IVA, o facto de se estender também a outras áreas que não estão cobertas pelo IVA não impede a sua equiparação a este para efeitos da sua

17 — V. n.º 18, *supra*, n.ºs 6 e 10.1 da fundamentação do acórdão.
18 — Já referido na nota 16.

avaliação à luz do artigo 33.º da Sexta Directiva. Assim, só se o seu objecto fosse substancialmente mais reduzido é que o IRAP não teria a característica essencial da aplicação geral.

40. Resulta ainda desse princípio, facto que deve estar presente na apreciação da natureza do imposto em relação ao IVA, que quando o IRAP se aplica a situações que não estão abrangidas pelo IVA, quaisquer diferenças entre a sua base de incidência nessas situações e a base de incidência do IVA é simplesmente irrelevante.

Cobrado sobre o valor acrescentado aos bens ou serviços prestados

41. É facto assente que o método de cálculo do IRAP é diferente daquele que é utilizado para o IVA.

42. O tribunal de reenvio afirma: «No IVA, a fracção ou porção do valor acrescentado produzido por um produtor individual é quantificado e avaliado através do mecanismo da dedução de um imposto de outro imposto (o imposto pago a montante sobre as aquisições é deduzido do IVA a entregar ao Estado cobrado nas vendas). No IRAP, a fracção é calculada e avaliada, aproximadamente, através da dedução do custo de aquisição da 'coisa vendida' do valor das 'vendas'».

43. No entanto, prossegue, os dois mecanismos são «semelhantes como duas gotas de água» no que diz respeito aos seus resultados.

44. De qualquer modo, o que tem que ser determinado é se o IRAP é aplicado sobre o valor acrescentado a bens e serviços, e não se esse valor é calculado da mesma forma que o IVA. E pode lembrar-se que a Corte Costituzionale entendeu que o IRAP é um imposto sobre o valor acrescentado [19].

45. O valor acrescentado é definido de formas diferentes mas igualmente válidas e, como o Tribunal de Justiça realçou, um imposto não necessita de ser idêntico ao IVA em todos os aspectos para infringir a proibição do artigo 33.º da Sexta Directiva.

46. Parece resultar da informação constante do processo que a base de liquidação da IRAP é essencialmente a diferença entre os proveitos e os custos (excluindo os salários e certos custos financeiros) das actividades produtivas do sujeito passivo durante um

19 — V. n.º 18, *supra*.

determinado período fiscal — que é, ao que parece, normalmente de um ano. Essa pode claramente ser vista como uma forma de definir o valor acrescentado pelo sujeito passivo aos bens e serviços que fornece, ainda que não seja a única.

47. Por outro lado, o IVA é, em teoria, aplicado sobre o valor total de qualquer fornecimento tributável efectuado, sendo o seu montante reduzido pela dedução do imposto já pago no preço dos componentes integrantes desse fornecimento (mais uma vez, excluindo salários e muitos custos financeiros, que estão isentos). Na prática, no entanto, o imposto devido sobre todos os fornecimentos efectuados num determinado período fiscal — até um ano — é agregado, tal como o imposto pago sobre todos os componentes durante esse período, sendo o último deduzido do primeiro [20].

48. Assim, existe na prática uma ligeira diferença entre os dois, talvez ainda mais ligeira no que respeita aos resultados, apesar de o IVA ser concebido para ser liquidado numa base de transacção a transacção. E a existência daquilo que o tribunal de reenvio descreve como «questões contabilísticas triviais de consequências mínimas» não pode, em minha opinião, ser suficiente para ultrapassar essa semelhança essencial, se se pretender que a proibição de outros impostos ou encargos da mesma natureza do IVA tenha algum efeito útil.

49. Efectivamente, no acórdão Dansk Denkavit [21], o Tribunal de Justiça julgou contrário ao artigo 33.º da Sexta Directiva um imposto que concluiu aplicar-se como uma percentagem «das vendas totais efectuadas e dos serviços prestados por cada empresa durante um determinado período» — descrição de um mecanismo claramente muito próximo do utilizado para liquidar o IRAP.

50. O Governo italiano destaca, no entanto, uma diferença que pode afigurar-se importante. Atendendo ao facto de, nos termos do regime do IVA, um sujeito passivo poder deduzir um imposto pago a montante logo que nele tiver incorrido, independentemente do montante do imposto a pagar a jusante que for devido durante o mesmo período final, podem acontecer, e realmente acontecem, situações de que resulta, num determinado período, um pagamento líquido pela autoridade fiscal ao sujeito passivo, e não o contrário. No IRAP, isto é impossível: se num

20 — V. artigo 28.º-H, da Sexta Directiva, que altera o artigo 22.º, relativo às obrigações dos devedores no regime interno, em particular os n.ºs 4 a 6 desse artigo, que visam claramente uma agregação de informações e de cálculos para cada período fiscal relevante.

21 — Já referido na nota 16, *supra*.

determinado período fiscal as despesas excederem os proveitos, o imposto é simplesmente nulo.

51. É verdade que o direito à dedução constitui a expressão do princípio de que o IVA deve ser completamente neutro quanto à carga fiscal que recai sobre todas as actividades económicas tributáveis de uma empresa, e, dessa forma, constitui uma parte essencial do sistema do IVA.

52. No entanto, o facto de outro imposto não usar o mesmo mecanismo, e não ter assim o mesmo grau de neutralidade fiscal, não afecta a questão de saber se é aplicado sobre o valor acrescentado pelo sujeito passivo.

53. A esse respeito, podemos novamente fazer uma comparação com a posição tomada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Dansk Denkavit [22] e concluir que geralmente um imposto não perde as características essenciais do IVA apenas porque o seu objecto é mais lato ou porque tem outras características adicionais. O que interessa, ao invés, é até que ponto lhe pode faltar qualquer das características essenciais referidas, se é que falta alguma.

22 — V. n.os 29 e 39, *supra*.

54. Em resumo, quer o IVA quer o IRAP são aplicados sobre o valor acrescentado aos bens e serviços; essa situação não é afectada pelo facto de, ao contrário do IVA, o IRAP não ser «reembolsado», quando, excepcionalmente, o valor acrescentado é negativo. Em qualquer caso, resulta da própria natureza da actividade económica que esses casos são marginais.

Cobrado em cada fase do processo de produção e distribuição

55. Ainda que o Tribunal de Justiça se tenha referido à liquidação em cada «fase» do processo de produção e distribuição, resulta claramente do artigo 2.° da Primeira Directiva que aquilo que se pretende referir é que a liquidação é feita em cada transacção desse processo. Não está na natureza de um imposto sobre o volume de negócios ser liquidado em fases que são puramente internas relativamente ao negócio do sujeito passivo, e o IVA não é liquidado dessa forma.

56. O artigo 2.° do decreto legislativo estabelece que o critério de sujeição ao IRAP é «o exercício regular de uma actividade independente cujo objecto é a produção ou o comércio de bens ou a prestação de serviços», e o artigo 4.°, n.° 1, que o imposto se aplica ao valor líquido da produção que resulta da actividade desenvolvida numa determinada região.

57. A esse propósito, a Commissione Tributaria afirma que «o IRAP é liquidado em todas as fases do processo de produção e distribuição, visto que cada operador envolvido numa fase do ciclo que produza valor acrescentado tributável é considerado pela lei como sujeito passivo de imposto».

58. O IRAP parece assim corresponder à mesma estrutura do IVA. É liquidado sobre as operações comerciais de todos aqueles que desenvolvem uma actividade tributável, por forma a que, quando os bens ou serviços de uma empresa são usados por outra empresa para o fornecimento dos seus próprios bens ou serviços, e estes são por sua vez usados por uma terceira empresa que efectua fornecimentos a consumidores finais, o imposto será cobrado relativamente a cada fase desse processo. A liquidação é, mais uma vez, global, em vez de ser feita numa base de transacção a transacção, mas não há dúvida de que se aplica a cada fase, até à fase do retalho e incluindo esta, tal como vem especificado na Primeira Directiva.

Proporcional ao preço dos bens ou serviços, independentemente do número de transacções

59. A este propósito, o tribunal de reenvio realça que «o montante do IRAP liquidado nas várias fases do ciclo, da produção até ao consumidor final, é igual à taxa de IRAP aplicada ao preço de venda dos bens e serviços cobrado ao consumidor final. Apesar da sua base fraccionária, o IRAP actua, assim, de facto, como um imposto geral e proporcional aplicável sobre o preço da transmissão dos bens ou serviços para o consumidor».

60. O IRAP é liquidado a uma das duas taxas fixadas no decreto legislativo, expressas como uma percentagem da matéria colectável, mas pode ser alterada, dentro dos limites, pela entidade regional competente [23]. Visto que a matéria colectável é essencialmente o valor acrescentado pelo sujeito passivo aos bens ou serviços que presta, é, assim, proporcional a esse valor.

61. No entanto, a natureza global do IRAP permite sem dúvida aos operadores económicos um maior grau de flexibilidade do que acontece com o IVA. Aqueles podem modelar a forma como repercutem o encargo do imposto sobre os seus consumidores, ou podem mesmo decidir não repercutir esse encargo. O IVA, pelo contrário, deve ser liquidado à taxa aplicável em cada fornecimento individual.

23 — V. n.º 16, *supra*.

62. Consequentemente, se o regime do IVA exige que o montante desse imposto seja uma determinada proporção do preço cobrado por qualquer fornecimento de bens ou serviços, por forma a que, pelo menos para efeitos contabilísticos, permaneça estritamente «proporcional, qualquer que seja o número de transacções», essa pode não ser exactamente a verdade no que respeita ao IRAP, cujo montante em proporção do preço de qualquer fornecimento pode variar consideravelmente ou pode mesmo ser impossível de determinar.

63. Não considero, no entanto, que esse ponto de vista seja muito relevante para a avaliação global.

64. Em primeiro lugar, em termos de realidade económica, o encargo de um imposto liquidado em qualquer fase da cadeia comercial será, em geral, repercutido a jusante na cadeia.

65. Excepcionalmente e a curto prazo, alguns operadores económicos poderão, por variadas razões, ter optado por absorver o encargo do IRAP sem o repercutir sobre o seu cliente, mas, a longo prazo, é provável que a margem de cada operador se ajuste e que o ónus venha a ser, finalmente, suportado no fim da cadeia.

66. Em segundo lugar, está disponível exactamente a mesma opção, em termos económicos, no que diz respeito ao IVA. Há pouca ou nenhuma diferença prática, para qualquer das partes na transacção, entre a situação na qual o operador económico decide «absorver» o encargo do imposto e aquela na qual ele reduz a sua margem de lucro — ou, porventura de forma mais provável, redistribui as suas margens de lucro, entre várias categorias de fornecimentos, em resposta às forças da concorrência. E nenhuma das situações afecta a liquidação de um imposto que permanece em permanente proporção relativamente ao preço dos fornecimentos.

67. A esse respeito, no acórdão de 10 de Maio de 2001, a Corte Costituzionale entendeu que «o encargo económico de imposto pode, na verdade, ser incorporado no preço dos bens ou serviços produzidos, de acordo com as regras do mercado, ou ser total ou parcialmente recuperado através de escolhas empresariais adequadas».

68. No acórdão Careda [24], o Tribunal de Justiça afirmou expressamente que «para ter a natureza de um imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.° da

24 — Acórdão de 26 de Junho de 1997 (C-370/95, C-371/95 e C-372/95, Colect., p. I-3721, n.os 15, 18 e 26).

directiva, o imposto considerado deve *poder ser repercutido sobre o consumidor*» [25], não sendo no entanto necessário que a legislação nacional em causa preveja expressamente a possibilidade de repercussão ou que essa repercussão seja registada em factura ou em documento equivalente.

69. Se um Estado-Membro pudesse criar o que constitui essencialmente um imposto sobre o valor acrescentado escapando à proibição do artigo 33.º da Sexta Directiva, através da mera garantia de que o montante de imposto *não tem* que permanecer constante em termos de percentagem do preço de cada fornecimento de bens ou serviços, aquela proibição tornar-se-ia na realidade inoperante e a harmonização imposta pelo mercado interno poderia ser contornada [26].

Conclusão no que diz respeito à compatibilidade do IRAP com o direito comunitário

70. Chego, assim, à conclusão de que um imposto como o IRAP possui as características essenciais do IVA, sendo abrangido pela proibição constante do artigo 33.º da Sexta Directiva.

71. Contudo, também devem ter-se em conta as consequências concretas desta conclusão.

Possibilidade de limitação dos efeitos no tempo

72. De acordo com jurisprudência consagrada, os particulares têm o direito de obter o reembolso de imposições nacionais cobradas em violação do direito comunitário [27]. Ao abrigo do direito processual italiano, se o IRAP fosse considerado incompatível com o direito comunitário, o direito ao reembolso retroagiria até 48 meses.

73. Na audiência, o Governo italiano afirmou que os montantes cobrados e aplicados para financiar as actividades de autoridades regionais nesse período ultrapassavam os 120 mil milhões de EUR. Tendo em conta as graves consequências, pediu que, se o IRAP viesse a ser considerado incompatível com o artigo 33.º da Sexta Directiva, fossem limitados os efeitos temporais do acórdão — como, por exemplo, no acórdão EKW [28].

25 — N.º 15; sublinhado nosso.

26 — V. n.º 10, *supra*.

27 — Como exemplo recente que fez referência a jurisprudência anterior, v. acórdão de 11 de Julho de 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Colect., p. I-6325, n.º 30).

28 — Já referido na nota 7, *supra*, n.ºs 55 a 60.

74. O Tribunal de Justiça considerou reiteradamente que a interpretação que faz de uma norma do direito comunitário esclarece e define o seu significado e alcance, tal como deveria ter sido compreendida e aplicada desde o momento da sua entrada em vigor.

75. Todavia, excepcionalmente e tendo em conta a necessidade de segurança jurídica, o Tribunal de Justiça pode limitar a possibilidade de os interessados invocarem a interpretação constante de um acórdão para pôr em causa relações jurídicas estabelecidas de boa fé no passado. Antes de se decidir pela aplicação da limitação, o Tribunal de Justiça verifica o cumprimento de duas condições excepcionais, a saber, que os interessados agiram de boa fé e que há um risco de dificuldades graves [29].

76. No que diz respeito à boa fé, o Tribunal de Justiça tem tido nomeadamente em conta a posição da Comissão relativamente à legislação do Estado-Membro. O Tribunal de Justiça tem considerado, por exemplo, que um Estado-Membro pode invocar a omissão da Comissão de instaurar contra ele o procedimento de incumprimento. Por maioria de razão, um Estado-Membro deverá ter direito a confiar no reconhecimento expresso da Comissão quanto à compatibilidade da sua legislação com o direito comunitário.

77. No processo ora em apreço, o Governo italiano invoca que a legislação em causa foi notificada à Comissão na fase de projecto (fase em que o imposto se designava «IREP») e que, numa resposta de 10 de Março de 1997, apresentada pela Itália com outros documentos na audiência, o director-geral responsável pela união aduaneira e impostos indirectos escreveu: «no que diz respeito [...] ao IREP, após cuidadosa análise da documentação apresentada, posso informar V.ª Ex.ª de que, no seu estado actual, a proposta para este novo imposto não parece ser incompatível com a legislação aplicável em matéria de imposto sobre o valor acrescentado. Contudo, reservo o direito de reanalisar a proposta à luz de quaisquer alterações e/ou das disposições de execução a adoptar».

78. À luz dessa carta e da ausência de qualquer reacção crítica por parte da Comissão, o Governo italiano considera que podia concluir que o imposto não era incompatível com o direito comunitário. Todavia, o agente representante da Comissão afirmou na audiência que a carta continha uma mera opinião provisória dos serviços da Comissão e que a própria Comissão nunca tinha tomado posição definitiva nessa matéria. Posteriormente, a Secretaria do Tribunal enviou à Comissão os documentos apresentados durante a audiência, para eventuais observações, mas a Comissão não acrescentou nada neste ponto.

79. No que diz respeito ao risco de dificuldades graves, o Governo italiano invoca os

29 — V., recentemente, acórdão de 15 de Março de 2005, Bidar (C-209/03, Colect., p. I-2119, n.os 66 a 69).

montantes muito elevados potencialmente em causa em pedidos de reembolso daquilo que constitui a principal fonte de receita das regiões, se não mesmo a única, bem como os efeitos catastróficos que o deferimento de tais pedidos produziria assim no financiamento regional.

80. Afigura-se-me como um argumento forte a favor da limitação dos efeitos no tempo de uma decisão de incompatibilidade do IRAP com o direito comunitário. Não estou convencido pela opinião da Comissão quanto ao valor a atribuir à carta de 10 de Março de 1997; foi expressa em termos inequívocos e assinada pelo director-geral competente, não tendo sido seguida qualquer outra acção da Comissão. O risco de dificuldades graves revela-se, além disso, real; adaptando os termos do acórdão EKW [30], um efeito temporal não limitado «desorganizaria retroactivamente o sistema de financiamento das regiões italianas».

81. Contudo, coloca-se a questão de saber qual a data que poderia, assim, ser adequada como limite desse efeito temporal.

82. No acórdão EKW, na sequência da sua jurisprudência constante em casos desses, o Tribunal de Justiça excluiu a possibilidade de invocar esse acórdão em processos de reembolso de imposto pago ou exigível «antes da data do presente acórdão, excepto para os recorrentes que, antes desta data, interpuseram um recurso judicial ou apresentaram uma reclamação equivalente».

83. Contudo, soube-se posteriormente que todas as autoridades regionais envolvidas nesse processo tinham alterado os respectivos códigos tributários de forma a limitar consideravelmente a possibilidade de sucesso numa acção mesmo para aqueles que tivessem já dado início ao processo. Em todos os casos, essas alterações foram introduzidas após a apresentação das conclusões no processo EKW e, em todos eles, excepto um, antes da prolação do acórdão [31].

84. No processo ora em apreço, coloca-se um problema diferente. A imprensa italiana mostra que um grande número de operadores italianos já estão a ser encorajados a pedir o reembolso de montantes pagos a título de IRAP em antecipação ao acórdão do Tribunal de Justiça no presente processo.

85. Assim, atendendo ao efeito das várias tácticas que têm sido ou que podem ainda vir a ser adoptadas em antecipação ao acórdão

30 — Já referido na nota 7, n.º 59.

31 — V. acórdão de 2 de Outubro de 2003, Weber's Wine World e o. (C-147/01, Colect., p. I-11365, n.ºs 11 e segs.).

do Tribunal de Justiça, bem como ao enorme perigo de destabilização do financiamento regional — do qual os contribuintes não retirarão provavelmente nenhum benefício generalizado a longo prazo, já que qualquer falha no financiamento deverá ser, em princípio, compensada através de outro tipo de tributação —, poderá ser adequado encarar uma abordagem diferente da adoptada no acórdão EKW e noutros processos.

86. Tal abordagem poderia inspirar-se naquela que é frequentemente adoptada pelo tribunal constitucional alemão — a sujeição da decisão de incompatibilidade a uma data futura, antes da qual os particulares não podem invocar a incompatibilidade em quaisquer acções contra o Estado, sendo essa data escolhida de forma a deixar tempo suficiente para que seja aprovada nova legislação.

87. Constituiria uma inovação substancial que o Tribunal Justiça desse esse passo. Contudo, no passado, foram realizadas inovações desse género. Houve uma inovação, por exemplo, quando, em 1976, no acórdão Defrenne [32], o Tribunal de Justiça limitou o efeito retroactivo de uma disposição do Tratado. Houve outras inovações em 1980, quando, no acórdão Providence Agricole de la Champagne [33], o Tribunal de Justiça aplicou por analogia o segundo parágrafo do actual artigo 231.° CE num pedido de decisão prejudicial, limitando os efeitos retroactivos da declaração de invalidade de certos regulamentos da Comissão, e, ainda em 1988, quando no acórdão van Landschoot [34], deu um passo em frente, mantendo os efeitos de uma disposição comunitária inválida até ao momento da sua substituição por uma disposição válida.

88. Contudo, no processo ora em apreço, pode ser difícil para o Tribunal de Justiça decidir quanto à limitação temporal adequada, especialmente pelo facto de um eventual afastamento relativamente ao entendimento habitual do Tribunal de Justiça não ter sido debatido durante o processo, nem ter sido pedido pelo Governo italiano. Atendendo às dificuldades inerentes à escolha da limitação adequada, poderá ser desejável que o Tribunal de Justiça ordene a reabertura da fase oral para ouvir os argumentos quanto a esse ponto.

32 — V. acórdão de 8 de Abril de 1976 (43/75, Recueil, p. 455, n.os 69 a 75, Colect., p. 193).

33 — V. acórdão de 15 de Outubro de 1980 (4/79, Recueil, p. 2823, n.os 42 a 46); e em dois outros acórdãos relacionados com este, proferidos no mesmo dia, Maïseries de Beauce (109/79, Recueil., p. 2883, n.os 42 a 46) e Roquette Frères (145/79, Recueil, p. 2917, n.os 50 a 52).

34 — V. acórdão de 29 de Junho de 1988 (300/86, Colect., p. 3443, n.os 22 a 24).

Conclusão

89. Sou assim da opinião de que a resposta à questão colocada pela Commissione Tributaria deve ser a seguinte:

«Um imposto nacional como o imposta regionale sulle attività produttive que:

— é liquidado relativamente a todas pessoas singulares e colectivas que exercem uma actividade regular de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços;

— é aplicado à diferença entre os proveitos e os custos da actividade tributável;

— é cobrado em cada uma das fases do processo de produção e distribuição que corresponde a um fornecimento ou conjunto de fornecimentos de bens ou serviços por um sujeito passivo, e

— impõe um encargo relativamente a cada uma dessas fases que é globalmente proporcional ao preço de fornecimento dos bens ou serviços

deve ser caracterizado como um imposto sobre o volume de negócios, proibido pelo artigo 33.°, n.° 1, da Sexta Directiva.»

90. No entanto, para aqueles que possam invocar o acórdão que venha a ser proferido, os efeitos deste devem estar sujeitos a uma limitação temporal, por referência a uma data a ser fixada pelo Tribunal de Justiça.