CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL GUISEPPE TESAURO

apresentadas em 27 de Junho de 1996 *

1. Os 27 reenvios prejudiciais do tribunal d'instance de Paris, relativos a outros tantos processos pendentes nesse órgão jurisdicional e que levantam todos a mesma questão, proporcionam ao Tribunal de Justiça a ocasião de aprofundar determinados aspectos da jurisprudência em matéria de repetição do indevido, em especial no que se refere ao alcance e à incidência do critério da repercussão sobre o direito dos particulares à restituição de impostos indevidamente cobrados pelo Estado.

O tribunal nacional pede ao Tribunal de Justiça, no presente processo, que se pronuncie sobre se o facto de um Estado-Membro se opor à restituição de um imposto cobrado em violação do direito comunitário, com fundamento na repercussão desse imposto sobre o comprador, torna ou não praticamente impossível ou excessivamente difícil a obtenção do reembolso, quando a empresa está obrigada, pela legislação desse Estado-Membro, a incorporar esse imposto no preço de custo da mercadoria vendida.

2. O imposto em questão não é novo para a jurisprudência do Tribunal de Justiça, já que se trata do denominado *octroi de mer*, encargo pecuniário cobrado nos DOM franceses sobre mercadorias introduzidas naqueles territórios, independentemente da sua proveniência e origem, que pode ser um outro Estado da Comunidade, um país terceiro ou mesmo uma região da própria França.

Como se recordará, no acórdão Legros [1], o Tribunal de Justiça qualificou o *octroi de mer* como um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro (n.os 10 a 18). Os efeitos do acórdão em questão foram todavia limitados no tempo (n.os 28 a 36), com a consequência de que a incompatibilidade do *octroi de mer* com o Tratado não podia, e ainda não pode, ser invocada em apoio do pedido de restituição dos impostos cobrado anteriormente ao acórdão, a não ser por aqueles que, antes dessa data, tenham interposto uma acção jurisdicional ou apresentado uma reclamação equivalente.

3. Posteriormente, no acórdão Lancry e o. [2], o Tribunal de Justiça pronunciou-se, por um lado, sobre a incompatibilidade com o Tratado do *octroi de mer*, bem como de qualquer quantia cobrada sobre mercadorias originárias ou provenientes de outras regiões do mesmo Estado; por outro, sobre a invalidade

* Língua original: italiano.

1 — Acórdão de 16 de Julho de 1992 (C-163/90, Colect., p. I-4625).

2 — Acórdão de 9 de Agosto de 1994 (C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 e C-411/93, Colect., p. I-3957).

da Decisão 89/688/CEE do Conselho [3] — adoptada anteriormente ao acórdão Legros e o. — na parte em que autorizava a França a prorrogar o regime do *octroi de mer* até 31 de Dezembro de 1992.

O Tribunal de Justiça, porém, não deferiu o pedido do Governo francês no sentido da limitação no tempo dos efeitos do acórdão. A esse respeito, o Tribunal declarou, de facto, que «... o Governo francês não podia, depois de 16 de Julho de 1992, data do acórdão Legros e o., continuar razoavelmente a pensar que a legislação nacional na matéria era conforme ao direito comunitário. Além disso, os interesses das colectividades locais são suficientemente protegidos pela limitação no tempo prevista no acórdão Legros e o. Não há, assim, que limitar os efeitos do presente acórdão no tempo» [4].

4. Por outras palavras, a limitação no tempo decidida no acórdão Legros e o. aplica-se também aos pedidos de restituição dos valores cobrados, a título de *octroi de mer*, desde a entrada em vigor da decisão de 22 de Dezembro de 1989 até 16 de Julho de 1992, data do acórdão referido. Em contrapartida, os *octroi de mer* em questão, na medida em que tenham sido cobrados mesmo depois daquela data, deverão poder ser restituídos aos operadores económicos que os tenham pago — caso, evidentemente, estejam reunidas as respectivas condições.

3 — Decisão de 22 de Dezembro de 1989 relativa ao regime do *octroi de mer* nos departamentos franceses ultramarinos (JO L 399, p. 46).

4 — Acórdão Lancry e o., já referido, n.º 45.

As questões controvertidas que deram origem ao presente processo dizem precisamente respeito à restituição dos *octroi de mer* cobrados depois de 16 de Julho de 1992, restituição essa que foi negada pelas autoridades aduaneiras competentes com base nas disposições nacionais relevantes, que é, portanto, aqui oportuno recordar.

5. O artigo 352.º-A do code des douanes, com a redacção que lhe foi dada pelo artigo 24-II da lei de 30 de Dezembro de 1986, dispõe que, «quem tenha indevidamente pago direitos e impostos nacionais cobrados nos termos do presente código, pode obter o respectivo reembolso, salvo no caso de os direitos e impostos terem sido repercutidos sobre o adquirente».

Para os fins que aqui importam, recorda-se também o artigo 1.º da lei de 2 de Julho de 1963, alterado pelo artigo 32.º do despacho de 11 de Dezembro de 1986. Este artigo prevê, efectivamente, sanções (multas de 5 000 a 100 000 FF) para quem revenda um produto a preço inferior ao seu preço de aquisição efectivo. A mesma norma define em seguida o preço de aquisição efectivo como «o preço constante da factura de compra, acrescido do imposto sobre o volume de negócios, dos impostos específicos relativos à revenda e, se for caso disso, do preço do transporte». O que significa que é proibida a venda com prejuízo e que, por isso, as mercadorias não podem ser vendidas a preço inferior ao preço de custo.

6. Abordemos agora a matéria de facto. A Comateb e as outras recorrentes nos processos principais são sociedades que pagaram o *octroi de mer* sobre mercadorias introduzidas em Guadalupe e provenientes de outros Estados-Membros ou de outra parte do território francês. Na sequência do acórdão Lancry e o., requereram à administração aduaneira a restituição dos montantes indevidamente pagos de 17 de Julho a 31 de Dezembro de 1992. O director das alfândegas, por sua parte, alega que os *octroi de mer* controvertidos não podem ser restituídos, nos termos do artigo 352.°-A do code, na medida em que foram repercutidos sobre o adquirente.

Submetido este contencioso ao tribunal d'instance de Paris, o mesmo órgão jurisdicional considerou necessário submeter uma questão prejudicial ao Tribunal de Justiça relativamente a cada um dos processos ali pendentes. No essencial, pretende saber se a recusa da restituição de um imposto cobrado em violação do direito comunitário, com fundamento na repercussão desse imposto sobre o comprador, torna ou não praticamente impossível ou excessivamente difícil a obtenção do reembolso, quando as empresas sejam obrigadas, pela legislação desse Estado-Membro, a incorporar esse imposto no preço de custo da mercadoria vendida.

7. Nesta fase, é oportuno esclarecer que, como resulta do despacho de reenvio, o órgão jurisdicional nacional afirma categoricamente que «o *octroi de mer* controvertido foi repercutido sobre os compradores». Sobre esse ponto, salienta ainda que as próprias sociedades recorrentes não contestaram a veracidade da repercussão sobre os adquirentes das mercadorias.

A circunstância de a legislação francesa obrigar o contribuinte a adicionar o imposto controvertido ao preço de aquisição dos produtos necessários à sua actividade, e consequentemente, em seguida, ao preço de custo da mercadoria vendida, implica, com efeito, no critério do órgão jurisdicional de reenvio, que a legislação em questão «prevê a cobrança do imposto a montante sem dedução possível a jusante, na ausência de facturação distinta como a existente em matéria de IVA, e obriga à repercussão em que a administração fiscal se fundamenta para contestar a restituição». O órgão jurisdicional nacional conclui assim que «a legislação francesa parece ter criado as condições para a repercussão e, por isso, para a não restituição».

8. Posto o problema nestes termos, dando como assente que teve lugar a repercussão a jusante do imposto cobrado em violação do direito comunitário, falta averiguar se a referida repercussão contraria o direito à repetição do indevido ou se, tendo em conta as características particulares do caso concreto, um sistema assim concebido é incompatível com o direito comunitário pelo próprio facto de tornar na prática impossível a restituição dos montantes indevidamente pagos à administração.

O Governo francês e a Comissão afirmaram, porém, nas suas observações, e reiteraram na audiência, que a obrigação de incorporar o *octroi de mer* no preço de custo não implica necessariamente nem, em qualquer caso, por definição, que desse modo tenha efectivamente lugar a repercussão sobre os compradores dos bens [5]. E isto, essencialmente, porque uma empresa, por motivos da sua estratégia de mercado, pode perfeitamente optar por reduzir a própria margem de lucro em vez de fazer repercutir o imposto.

Uma interpretação deste tipo está, sem dúvida, correcta do ponto de vista teórico, mas vai nitidamente contra à realidade, ao efectuar uma distinção que na prática se mostra impossível. Efectivamente, como distinguir, num montante único pago pelo terceiro, a parte que se refere a custos e despesas e a que constitui o lucro do importador? E ainda, estando aqui assente que o preço de custo do produto de que se trata inclui (por lei) o *octroi de mer* e que o preço de venda é composto pelo preço de custo e o lucro do importador, de que modo se averigua se esse importador pretendeu assumir a seu cargo a totalidade ou parte do *octroi de mer* reduzindo, em contrapartida, a sua margem de lucro?

9. Um mínimo de realismo impõe que se reconheça desde já que o caminho indicado pela Comissão e pelo Governo francês não é viável. A proibição da venda com prejuízo, imposta pela legislação francesa, torna demasiado evidente que no preço de venda de um produto está necessariamente incluído também o *octroi de mer*, assim como todos os restantes custos. Daqui resulta que tentar averiguar a intenção de um operador económico a fim de verificar se pretendeu reduzir o seu lucro ou repercutir *in toto* o *octroi de mer* indevidamente pago se mostra tarefa árdua e inútil.

E também se não afigura praticável a possibilidade, sugerida também pela Comissão, de o órgão jurisdicional nacional, para averiguar se a repercussão teve ou não lugar, se socorrer de um perito a fim de determinar se a margem de lucro do operador económico em causa corresponde a uma margem de lucro que se considera normal (e interrogo-me: normal relativamente à média do lucro auferido por ouros operadores económicos do mesmo sector, ou normal na acepção de não ser excessiva?). Evidentemente que, numa economia de mercado, o lucro depende de vários factores; determinar a sua *normalidade* não prova coisa alguma, muito menos a existência ou não de repercussão.

Se quisermos ser claros há, assim, que reconhecer que esses expedientes, longe de provarem se houve ou não repercussão, se afiguram antes susceptíveis de esvaziar de qualquer conteúdo o direito à restituição de um imposto indevidamente cobrado pela administração.

5 — Na realidade, na audiência, as próprias recorrentes afirmaram, mesmo com base em fundamentos diferentes, que a repercussão do *octroi de mer* sobre o comprador dos bens não pode ser considerada como uma consequência automática da incorporação de uma importância equivalente ao *octroi de mer* no preço de custo.

10. Nestas circunstâncias, parece-me que a afirmação do órgão jurisdicional nacional segundo a qual «... está assente que o *octroi de mer* controvertido... foi repercutido sobre os compradores», para além de se basear na situação jurídica que caracteriza o presente processo, tem também em conta uma situação de facto que se verifica em todas as hipóteses nas quais o direito ou o imposto indevido é uma imposição directa sobre a transmissão de bens: a impossibilidade de se fazer a distinção, dentro do preço de venda do produto, entre os custos e o lucro. Mesmo pressupondo que o operador em questão tenha pretendido reduzir a sua margem de lucro, permanece, com efeito, que o preço de venda inclui também o imposto indevidamente cobrado pela administração.

A partir desta verificação, não me parecem possíveis muitas alternativas: ou se considera que o imposto em questão foi repercutido a jusante, o que é «verossímil», na medida em que está por definição incluído no preço de venda, ou se admite que não é possível à administração demonstrar que teve lugar a repercussão, nem ao importador provar que a mesma não teve lugar, com as correspondentes consequências caso se privilegie uma das duas opções. Uma escolha deste tipo, se feita a favor da administração, implicará a presunção de repercussão, o que esvazia de qualquer conteúdo o direito à restituição dos montantes indevidamente pagos; se, pelo contrário, for feita a favor do importador, implicará que este tenha sempre, e de qualquer modo, direito à restituição dos montantes indevidamente pagos. Em ambas as hipóteses a conclusão será a mesma: efectivamente, a repercussão não tem — nem deverá ter — qualquer incidência para efeitos da restituição.

Voltando ao presente processo, considero que o Tribunal de Justiça não pode abstrair das considerações de facto e de direito que levaram o órgão jurisdicional *a quo* a chegar à conclusão de que o imposto em questão foi repercutido sobre os adquirentes das mercadorias, apreciações que, por outro lado, estão referidas articuladamente e de modo exaustivo no despacho de reenvio. O ponto de partida da minha análise é, assim, o de que houve repercussão sobre os compradores das mercadorias e não, como a Comissão sugeriu, que a inclusão de um valor correspondente ao *octroi de mer* no preço de custo não prova que essa repercussão tenha efectivamente tido lugar. Por outro lado, a conclusão avançada em primeiro lugar, de que não será possível — em qualquer caso, numa situação como aquela de que aqui se trata — provar a ocorrência ou não da repercussão, também não altera substancialmente os termos da questão, mesmo que se adoptasse o ponto de vista da Comissão.

11. Assente isto, considero oportuno recordar antes de mais a jurisprudência do Tribunal de Justiça em matéria de repetição do indevido, começando por recordar que «... o direito de obter o reembolso dos impostos nacionais cobrados por um Estado-Membro em violação das normas do direito comunitário é a consequência e o complemento dos direitos conferidos aos particulares pelas disposições comunitárias que proíbem os encargos de efeitos equivalente aos direitos aduaneiros ou, segundo o caso, a aplicação discriminatória de impostos internos» [6].

6 — Acórdão de 9 de Novembro de 1983, San Giorgio (199/82, Recueil, p. 3595, n.º 12).

O fundamento do direito à restituição das somas indevidamente cobradas pela administração assenta, assim, no efeito directo das normas pertinentes do direito comunitário e na eficácia da protecção das situações jurídicas individuais criadas por essas normas. E é até demasiado evidente que essa protecção não será efectiva caso o acórdão que declare um imposto ilegal, por ter sido cobrado em violação de uma norma comunitária com efeito directo, não seja acompanhado da possibilidade de o particular obter o reembolso do referido.

12. Recordo seguidamente que, nos termos da jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, na falta de normas comunitárias específicas (harmonizadas) sobre a matéria, o direito à restituição deve ser exercido junto dos órgãos jurisdicionais nacionais — aos quais «... é confiado... o cuidado de garantir a protecção jurídica decorrente, para os cidadãos, do efeito directo das normas de direito comunitário» [7] — segundo as modalidades estabelecidas pelas normas nacionais. Estas últimas, todavia, não podem «... ser menos favoráveis do que as modalidades relativas a acções análogas de natureza interna» e não devem ser susceptíveis de tornar «... impossível, na prática, o exercício de direitos que os órgãos jurisdicionais nacionais têm a obrigação de proteger» [8].

Ora, se é certo que a restituição dos impostos pagos em violação do direito comunitário tem a sua razão de ser na eficácia das normas dotadas de efeito directo, e se também é certo que as normas e modalidades do direito nacional sobre a matéria não devem ser susceptíveis de tornar na prática impossível o exercício do direito conferido por uma norma comunitária, daí se deve concluir que quem requer o reembolso deve provar a ilegalidade do imposto e o facto de o ter pago, e nada mais. A jurisprudência do Tribunal de Justiça, todavia, tem reconhecido que o direito comunitário não é contrário a que as ordens jurídicas nacionais recusem a restituição dos impostos indevidamente pagos quando esta implique o enriquecimento sem causa dos titulares do direito, em particular «... quando *se prova que* o sujeito passivo responsável pelo pagamento desses direitos os repercutiu efectivamente sobre outras pessoas» [9]. Uma outra condição é, deste modo, imposta a quem requer a restituição: a prova de que o imposto pago não foi repercutido a jusante.

13. Foi no acórdão Just [10] que o Tribunal de Justiça pela primeira vez declarou que o direito comunitário «... não exige que se conceda uma restituição de imposições indevidamente recebidas em condições que acarretem o enriquecimento sem causa dos titulares», e assim, que isso não se opõe a que «... se tome em consideração... o facto de as imposições indevidamente pagas terem podido ser... repercutidas sobre outros operadores económicos ou sobre os consumidores».

7 — Acórdãos de 16 de Dezembro de 1976, Rewe (33/76, Colect., p. 813, n.° 5), e Comet (45/76, Colect., p. 835, n.° 12).

8 — Acórdão Rewe, já referido, n.° 5; acórdão Comet, já referido, n.os 13 e 16. Estes princípios gerais, como é sabido, para além de terem sido reiterados em toda a jurisprudência posterior em matéria de repetição do indevido (acórdãos de 27 de Fevereiro de 1980, Just, 68/79, Recueil, p. 501, n.° 25; de 27 de Março de 1980, Denkavit, 61/79, Recueil, p. 1205, n.° 25; de 10 de Julho de 1980, Ariete, 811/79, Recueil, p. 2545, n.° 12; de 10 de Julho de 1980, Mireco, 826/79, Recueil, p. 2559, n.° 13; acórdão San Giorgio, já referido, n.° 12; acórdãos de 25 de Fevereiro de 1988, Bianco e Girard, 331/85, 376/85 e 378/85, Colect., p. 1099, n.° 12, e de 24 de Março de 1988, Comissão/Itália, 104/86, Colect., p. 1799, n.° 7), constituem agora jurisprudência constante do Tribunal de Justiça (v., por último, acórdão de 23 de Maio de 1996, Hedley Thomas, C-5/94, Colect., p. I-2553, n.° 31).

9 — Acórdão San Giorgio, já referido na nota 6, n.° 13; sublinhado nosso.

10 — Já referido na nota 8, n.os 26 e 27.

A fim de melhor se compreenderem as razões que levaram o Tribunal de Justiça a essa conclusão, considero oportuno recordar que, nesse processo, se pedia, entre outra coisas, que fosse decidido se é compatível com o direito comunitário a prática jurisprudencial dinamarquesa que consiste, precisamente, em tomar em consideração, nos pedidos de restituição de impostos indevidamente pagos, a circunstância de os referidos impostos terem sido incluídos no preço dos bens e repercutidos sobre os posteriores adquirentes. Essa prática resulta de um acórdão do Højesteret de 1952 [11], pelo qual este órgão jurisdicional indeferiu a restituição solicitada por uma empresa de moagem, considerando que o imposto indevidamente cobrado tinha sido repercutido sobre os adquirentes do pão; isto era demonstrado pelo facto de o preço desse produto ter sido fixado pela autoridade e de esta o ter aumentado — após a criação do imposto em seguida declarado ilegal — numa importância igual ao valor do mesmo.

14. A impossibilidade de restituição do montante indevidamente pago, decidida pelo órgão jurisdicional dinamarquês, estava, por isso, ligada ao caso particular de se tratar de um preço de venda imposto pela autoridade e de esse preço ter sido aumentado numa importância igual à do imposto (ilegal) cuja restituição era solicitada. A situação no processo Just era bem diferente; isto apesar de, conforme foi referido, o Tribunal de Justiça ter admitido, em termos gerais, que o direito comunitário não é contrário a que, para efeitos da repetição dos montantes indevidamente pagos, seja tomada em consideração a eventual repercussão sobre terceiros adquirentes.

11 — V. UfR 1952, 974 H.

Ora, foi justamente sob este aspecto que o acórdão Just foi vivamente criticado pela doutrina [12]. Para além de se ter salientado que desse modo foi considerada como princípio uma hipótese prevista apenas na ordem jurídica dinamarquesa e, por isso, em circunstâncias excepcionais bem definidas [13], foi também contestado que a repercussão ocorrida determine o enriquecimento sem causa do operador económico que pagou o imposto indevido e que, em qualquer caso, se possa considerar a repercussão contrária à própria razão de ser do direito à repetição do indevido. A este respeito, foi, em particular, salientado que, «se se verifica um enriquecimento sem causa, ele tem lugar antes a favor da autoridade pública (*accipiens*) que cobrou o imposto ilegal, dado que a base legal mediante a qual a cobrança foi efectuada foi posteriormente anulada, o que faz com que perca qualquer razão de ser» [14].

15. Voltarei adiante a este aspecto. O que é aqui importante recordar é que a jurisprudência posterior, embora reiterando que os Estados-Membros estão autorizados a recusar a restituição de impostos indevidamente cobrados quando se verifique um enriqueci-

12 — V., entre outros, Hubeau: «La répétition de l'indu en droit communautaire», in *Revue trimestrielle de droit européen*, 1981, p. 442; Waelbroeck: «La garantie du respect du droit communautaire par les États membres. Les actions au niveau national», in *Cahiers de droit européen*, 1985, p. 37.

13 — A este respeito, é de observar, com efeito, por um lado, que até aquele momento, em nenhum dos ordenamentos jurídicos nacionais, com excepção do dinamarquês, a repercussão sobre terceiros era considerada causa extintiva do direito à restituição do indevido, quando é certo que foram adoptadas, por exemplo em Itália e na França, disposições nesse sentido, apenas após o acórdão Just; por outro lado, a jurisprudência do próprio Højesteret dinamarquês era, pelo contrário, no sentido de que, quando o preço de um produto sobre o qual incidia um imposto era determinado não pela autoridade pública, mas pelo mercado, não havia motivo para se entender que esse mesmo preço tivesse sido aumentado de maneira a compensar o imposto, com a consequência de o requerente ter direito à restituição (acórdão de 28 de Maio de 1965, processo II 214/1964, U 1965, 492 H).

14 — Hubeau, *op. cit.*, p. 451.

mento sem causa por parte de quem tem direito à restituição, introduziu esclarecimentos significativos relativamente às condições de prova da repercussão, esclarecimentos que na prática reduzem significativamente a respectiva incidência sobre o direito à repetição do indevido.

O Tribunal de Justiça decidiu, no acórdão San Giorgio, que «... são incompatíveis com o direito comunitário todas as modalidade de prova cujo efeito é tornar praticamente impossível ou excessivamente difícil a obtenção do reembolso dos impostos cobrados em violação do direito comunitário. Tal é nomeadamente o caso de presunções ou de normas de prova que visam atribuir ao contribuinte o ónus de determinar que os impostos indevidamente pagos não foram repercutidos sobre outras pessoas, ou de limitações especiais no que se refere à forma das provas a apresentar, como a exclusão de qualquer modo de prova que não a prova documental» [15]. No mesmo acórdão, o Tribunal de Justiça acrescentou que, «numa economia de mercado baseada na liberdade de concorrência, a questão de saber se e em que medida o encargo fiscal imposto ao importador pôde ser efectivamente repercutido nos escalões económicos sucessivos comporta uma margem de incerteza que não pode ser imputada sistematicamente à pessoa a quem compete pagar um imposto contrário ao direito comunitário» [16].

16. As decisões citadas evidenciam, por um lado, que a prova de não ter havido repercussão do imposto a jusante, na medida em que cabe ao importador enquanto condição da admissibilidade do pedido, pode acabar por tornar na prática impossível a obtenção da restituição; por outro, e consequentemente, pode assim revelar-se necessária a inversão do ónus da prova. Por outras palavras, o Tribunal de Justiça reconheceu deste modo que, em alguns casos, em especial numa economia de mercado baseada na liberdade de concorrência, poderá ser a administração a ter de provar que a repercussão teve lugar e não, pelo contrário, o importador a ter de demonstrar não ter havido repercussão sobre os adquirentes das mercadorias.

Em seguida, no acórdão Bianco, o Tribunal de Justiça considerou improcedente o argumento de que, não tendo os operadores económicos, numa economia de preços regulamentados, qualquer liberdade de repercutir o imposto sobre os compradores, seria nessa hipótese compatível com o direito comunitário fazer recair o ónus da prova sobre os referidos compradores. Dando como assente que os princípios constantes do acórdão San Giorgio não se aplicam apenas a situações que se verificam numa economia de mercado, o Tribunal de Justiça observou com efeito que, embora seja mais ou menos provável, conforme as características de mercado, ter existido repercussão, não é menos certo que «... os numerosos factores determinantes da estratégia comercial variam de caso para caso, de tal modo que é *praticamente impossível determinar a parte correspondente à sua influência efectiva na repercussão*» [17].

15 — Acórdão San Giorgio, já referido na nota 6, n.º 14.

16 — *Idem*, n.º 15.

17 — Acórdão Bianco e Girard, já referido na nota 8, n.º 20; sublinhado nosso.

17. É certo que, no mesmo acórdão, embora afirmando que não é de admitir que no caso das imposições indirectas exista «... uma presunção de repercussão, cabendo ao contribuinte fazer a prova do contrário», o Tribunal de Justiça esclareceu, contudo, que «esta verificação em nada prejudica a solução do problema que concretamente se coloca, do ponto de vista do ónus da prova, quando o contribuinte foi obrigado, pela própria legislação aplicável, a repercutir uma imposição sobre os operadores a jusante» [18].

A menos que se entenda que o Tribunal de Justiça deixou em aberto a questão, esta afirmação parece indicar que, quando o importador for obrigado pela própria legislação nacional a repercutir uma imposição a jusante, hipótese que coincide no essencial com a que deu origem ao presente processo, o ónus da prova ficará a seu cargo [19]. Daqui resulta, de modo que poderei dizer quase automático, que o referido importador esteja também impossibilitado de obter a restituição dos impostos indevidamente cobrados pela administração.

18. Quais as conclusões que é possível extrair da jurisprudência até aqui referida? É mais que evidente, e a análise efectuada demonstra-o, que o alcance da repercussão, conforme consta do acórdão Just, foi sensivelmente redimensionado na jurisprudência posterior. Não creio que seja arriscado salientar que o facto de pôr a tónica sobre a margem de incerteza que acompanha o fenómeno da repercussão [20], bem como sobre o carácter variável de vários factores que determinam a estratégia comercial de uma empresa, com a consequência de «tornar praticamente impossível» determinar a sua efectiva influência na repercussão [21], constitui, na essência, o reconhecimento de facto que a prova de ter ou não havido repercussão sobre terceiros é uma *probatio diabolica*. Como já aliás referi (n.os 9 e 10), o mesmo se passa tanto para o operador económico que pagou o imposto não devido como para a própria administração.

Nesta óptica, a inversão do ónus da prova do importador para a administração, conforme foi referida pelo Tribunal de Justiça, constitui precisamente um modo de evitar que se chegue à negação absoluta do direito à repetição do indevido. A opção que privilegia o contribuinte relativamente à administração no que diz respeito ao ónus da prova implica que, na impossibilidade de a administração provar que a repercussão teve efectivamente lugar, o contribuinte terá sempre direito à restituição do montante indevidamente pago; isto é confirmado pelos acórdãos dos órgãos jurisdicionais nacionais proferidos em aplicação da referida jurisprudência do Tribunal de Justiça.

18 — *Idem*, n.° 17.

19 — Esta interpretação, aliás, não afecta as hipóteses do tipo da que foi decidida na Dinamarca pelo Højesteret no acórdão de 1952 já referido e que, como já foi dito, certamente influenciou o acórdão Just do Tribunal de Justiça.

20 — V., em especial, acórdão San Giorgio, já referido na nota 6, n.° 15; também acórdão Bianco e Girard, já referido na nota 8, n.° 17.

21 — Acórdão Bianco e Girard, já referido, n.° 20.

19. Poderá daqui concluir-se que a relevância da repercussão e do princípio do enriquecimento sem causa, embora constantemente reiterada na jurisprudência sobre a matéria, foi de tal forma redimensionada que já não tem qualquer incidência prática para efeitos da repetição do indevido? A resposta só pode ser negativa. Efectivamente, resta a hipótese em que é a própria legislação do Estado-Membro que obriga o importador a efectuar a repercussão a jusante do imposto ilegal, hipótese que está no centro do presente processo. Conforme já referi, esta mesma jurisprudência parece, efectivamente, excluir a possibilidade de inversão do ónus da prova num caso deste tipo, pelo que, embora tendo pago um imposto indevido, o operador económico não tem qualquer direito à restituição da importância indevidamente paga [22].

A este respeito, observo, antes de mais, que me parece de seguir a orientação do Tribunal de Justiça no sentido de que, numa hipótese desse tipo, não se pode senão partir da ideia de que a repercussão teve efectivamente lugar e que, por isso, não tem qualquer sentido a inversão do ónus da prova. Efectivamente, neste caso, a administração pode, em qualquer hipótese, provar que houve repercussão [23], como aliás salientou o órgão jurisdicional de reenvio relativamente ao processo aqui em questão.

20. Na realidade, tem que se admitir que numa hipótese desse tipo, em qualquer caso, o problema não se pode resolver como a Comissão sugere, através de uma verificação destinada a determinar se houve efectivamente repercussão. De modo algum se trata de determinar a quem cabe o ónus da prova nem de verificar se os meios de prova exigidos tornam na prática impossível a obtenção da restituição. O problema é muito mais radical: trata-se, com efeito, de decidir se a repercussão do *octroi de mer* — enquanto consequência de uma obrigação imposta pela própria legislação nacional — se deve considerar como susceptível de tornar impossível a obtenção da restituição; se, portanto, por esse facto uma legislação nacional que produz tal resultado desse tipo é incompatível com o direito comunitário. Em última análise, trata-se de decidir se a repercussão sobre terceiros provoca efectivamente um enriquecimento sem causa do operador e se, em consequência disso ou de qualquer outro modo, é susceptível de constituir uma causa de extinção da obrigação de restituir as somas indevidamente cobradas pela administração.

22 — Nesta fase, parece-me útil recordar que, num caso análogo, mas relativo a um pedido de restituição de importâncias pagas com base em regulamentos comunitários inválidos, o Tribunal de Justiça, num acórdão de 13 de Março de 1981, declarou que a existência «... de um sistema especialmente disposto para o escalonamento dos efeitos de uma medida de política económica priva de fundamento uma acção para repetição dos montantes de cauções prestadas e declaradas perdidas, mesmo que pudesse ser exercida com sucesso apenas por força do direito nacional. *É a este respeito indiferente que o operador tenha efectivamente repercutido este encargo ou que se tenha abstido de o fazer por razões relativas à estratégia económica da sua empresa*» (International Chemical Corporation, 66/80, Recueil, p. 1191, n.º 24; sublinhado nosso). Basta, por isso, que a legislação comunitária em causa seja concebida de forma a permitir (nem sequer é necessário que imponha) a repercussão do encargo em causa para que seja recusada a restituição das somas indevidamente pagas. Dado que não temos razões para pensar que os operadores económicos beneficiem de protecção diferente consoante o seu pedido de restituição de importâncias indevidamente pagas esteja ligada a impostos nacionais ou comunitários, somos levados a pensar que esta jurisprudência caducou, na medida em que está em contradição com os acórdãos San Giorgio e Bianco e Girard. Se não for este o caso, é evidente que, pelo menos, será necessária uma reflexão aprofundada sobre este ponto.

23 — No caso concreto, por exemplo, basta que a administração aduaneira verifique se as empresas recorrentes incorporaram efectivamente uma importância igual à do *octroi de mer* no preço de custo, como exige a legislação interna em vigor, e se, como declararam as próprias empresas, o preço de venda foi seguidamente determinado através do acréscimo de uma margem de lucro ao preço de custo.

Começo por recordar que o preço de venda de determinado produto é, certamente, fixado de modo a cobrir os custos correspondentes, mas é também (e sobretudo) condicionado pela evolução do mercado, pelo que seria simplista configurá-lo como uma mera soma dos custos suportados e do lucro pretendido. Daí resulta que não é possível isolar uma determinada parte do preço, ligá-la exclusivamente ao valor de um imposto indevidamente pago e, dessa forma, fazer desaparecer o direito à repetição do indevido. Nestas condições, não parece existir qualquer dúvida quanto à impossibilidade de demonstrar que a perda patrimonial sofrida por quem pagou o imposto ilegal é compensada pela incorporação desse imposto no preço do produto considerado. Efectivamente, é evidente, e mesmo demasiado em minha opinião, que só se pode ter a certeza de ter existido repercussão sobre terceiros quando existe uma oferta elástica e uma procura rígida, o que não sucede na realidade económica. Também o jurista deve ter em conta esta realidade elementar; e daí extrair consequências razoáveis.

21. De modo mais geral, mesmo pressupondo que o operador económico individual possa por vezes tirar um benefício da restituição de um imposto indevidamente pago, que parcial ou totalmente repercutiu a jusante, é necessário ainda averiguar se, em tal hipótese, é possível utilizar razoavelmente o conceito de enriquecimento sem causa. É já no plano da teoria geral do direito que a minha resposta é negativa: efectivamente, não penso que seja justo qualificar como enriquecimento sem causa a vantagem extraída por um particular da restituição de um imposto indevidamente exigido e cobrado pela administração. Nomeadamente, não penso que o Estado, que — ele próprio — efectivamente se enriqueceu sem causa de modo indevido ao cobrar, mesmo durante anos, um imposto ilegal, possa depois precisamente invocar esse princípio para recusar a restituição dos montantes indevidamente cobrados [24].

Mas há mais. Se se admitisse que um Estado-Membro pudesse contestar a repetição do indevido com base em ter havido repercussão, imposta aliás pela própria legislação nacional, poderia perfeitamente suceder que o Estado em questão não desse rapidamente cumprimento ao acórdão do Tribunal de Justiça que declarou ilegal o imposto em causa e isto, precisamente, porque em qualquer hipótese não teria de restituir as somas indevidamente cobradas. Isto constituiria um prémio que me parece francamente excessivo.

22. Em definitivo, afigura-se-me que, pelo menos num caso como o de que aqui se trata, a restituição do indevido pago apenas poderá compensar um... *empobrecimento sem causa* do operador económico que pagou impostos indevidos à administração. Pouco importa que os tenha *repercutido* sobre o comprador (ao que a própria legislação nacional o obrigava), dado que, efectivamente, se deve presumir que foi então obrigado a diminuir a sua margem de lucro ou a sofrer uma redução do volume das suas vendas. Em qualquer hipótese, não tenho a mínima dúvida de que, entre a administração de um Estado-Membro que violou o direito comu-

24 — V., sobre este ponto, as conclusões do advogado-geral Mancini relativas ao acórdão San Giorgio, já referido (Recueil 1983, p. 3616, em especial p. 3627 e segs.), bem como o n.º 14 e a nota 14 das presentes conclusões.

nitário durante anos e um contribuinte que lhe pagou impostos indevidos, não pode seguramente ser o segundo a ser penalizado.

Além disso, deve ficar bem claro que uma solução em sentido oposto levaria a privar de qualquer conteúdo uma situação jurídica individual garantida ao particular pelo direito comunitário, o que, na realidade, suscitaria o problema da protecção judicial efectiva da mesma situação jurídica. Não se trata de um problema menor.

23. Uma última observação. Como é sabido, jurisprudência recente admitiu o dever de reparação por parte do Estado para com particulares que sofreram um prejuízo devido à violação, imputável ao Estado, de um direito directamente conferido por uma norma comunitária. Nessa ocasião, o Tribunal de Justiça esclareceu, em especial, que, «nesta hipótese, o direito à reparação constitui o corolário necessário do efeito directo das disposições comunitárias, cuja violação está no origem do prejuízo causado» [25].

Pode perfeitamente suceder, como já anteriormente dei a entender, que o particular tenha sofrido um prejuízo pela própria circunstância de... repercutir a jusante o imposto cobrado pela administração em violação do direito comunitário, no sentido de que o acréscimo de preço do produto — se aí se quiser ver a repercussão sobre os terceiros que o adquiriram — pode implicar uma diminuição do volume de vendas. Em tal hipótese, o particular pode validamente propor uma acção de indemnização contra o Estado a fim de obter a reparação do prejuízo que sofreu em consequência do imposto cobrado em violação do direito comunitário.

Poderá aqui objectar-se que a possibilidade que acaba de ser evidenciada elimina o risco anteriormente referido de que seja recusada ao interessado a protecção plena e integral a que tem direito. Interrogo-me, apesar disso, se não será muito mais simples, e não apenas para o operador em causa, reconhecer-lhe o direito à repetição do indevido.

24. E é precisamente este o resultado que deve também ser assegurado às recorrentes no processo principal. Se o Tribunal de Justiça pretender atingi-lo, como sugiro, parece-me que dispõe de duas vias. A primeira consiste em responder ao órgão jurisdicional nacional que uma legislação nacional que obriga à repercussão sobre os terceiros que adquiriram as mercadorias leva a que seja praticamente impossível a obtenção da restituição dos impostos indevidamente cobrados pela administração e, por isso mesmo, é incompatível com o direito comunitário. A segunda, mais radical, consiste em afirmar que a repercussão sobre os terceiros que adquiriram as mercadorias não é, em qualquer caso, susceptível de fazer desaparecer o direito do interessado à repetição do indevido.

25 — Acórdão de 5 de Março de 1996, Brasserie du pêcheur e Factortame (C-46/93 e C-48/93, Colect., p. I-1029, n.º 22).

Tendo em conta os precedentes jurisprudenciais na matéria, não posso porém deixar de observar que também a primeira solução acaba por negar, embora de maneira menos patente, qualquer alcance e incidência prática ao critério da repercussão. Efectivamente: ou a administração não pode provar que a repercussão teve lugar (dada a inversão do ónus da prova decidida nos acórdãos Giorgio e Bianco e Girard), ou o sistema normativo que obriga à repercussão — e que corresponde, por isso, à única hipótese em que a administração pode provar que a repercussão teve lugar — é considerado como susceptível de tornar na prática impossível o direito à restituição. O resultado final continua a ser o mesmo: o particular tem sempre, e em qualquer caso, direito à restituição dos impostos cobrados pelo Estado em violação do direito comunitário.

Nessas condições, só posso sugerir ao Tribunal de Justiça a solução mais directamente visível: declarar expressamente que a repercussão sobre terceiros que adquiriram as mercadorias não tem qualquer incidência sobre o direito do interessado à repetição do indevido. Esta opção não só dá lugar a menos incertezas entre os operadores e os intérpretes do direito, como corresponde mesmo melhor à realidade económica.

25. Tendo em conta as considerações que precedem, sugiro que o Tribunal de Justiça responda ao tribunal d'instance de Paris da forma seguinte:

«A circunstância de um imposto cobrado em violação do direito comunitário ter sido repercutido sobre terceiros que adquiriram as mercadorias não é susceptível de fazer desaparecer o direito do interessado à restituição dos montantes indevidamente cobrados pela administração.»