RELATÓRIO PARA AUDIÊNCIA
apresentado no processo 240/87 *

I — Matéria de facto e tramitação processual

Antes da entrada em vigor da Lei n.° 85-695, de 11 de Julho de 1985, que contém diversas disposições de natureza económica e financeira (JORF de 12.7.1985, p. 7855), existiam em França dois tipos de impostos anuais sobre os veículos a motor: por um lado, um imposto diferencial incidindo sobre os automóveis de potência fiscal inferior ou igual a 16 CV e, por outro, um imposto especial, de montante fixo e claramente mais elevado, aplicável aos automóveis com uma potência fiscal superior a 16 CV.

C. Deville, demandante no processo principal, é proprietário de um veículo de fabrico estrangeiro com uma potência fiscal superior a 16 CV.

Em 10 de Dezembro de 1982, pagou o imposto especial fixado para esse veículo.

Num acórdão de 9 de Maio de 1985 (Humblot, 112/84, Recueil, p. 1367), o Tribunal declarou que um imposto com as características do imposto especial fixo francês é contrário ao artigo 95.° do Tratado.

A fim de se conformar com este acórdão o legislador francês adoptou o artigo 18.° da lei de 11 de Julho de 1985, atrás citada. Essa disposição suprimiu o imposto especial fixo e substituiu-o por um imposto diferencial que é função da potência fiscal do veículo. Por outro lado, permite aos contribuintes a obtenção da devolução da diferença entre o montante do imposto especial pago e o do novo imposto diferencial correspondente à potência fiscal do seu veículo.

O n.° V, segundo parágrafo, deste artigo 18.° tem a seguinte redacção:

«Os contribuintes que apresentem uma reclamação posteriormente a 9 de Maio de 1985 (*isto é: data do acórdão Humblot*) podem obter uma devolução determinada nas mesmas condições, se tal reclamação for apresentada no prazo previsto no artigo R 196-1-b do Código de Processo Fiscal, que corre a contar da data do pagamento do imposto especial».

Resulta dos trabalhos preparatórios da lei de 11 de Julho de 1985 (Assembleia Nacional, segunda sessão de 20.6.1985, p. 1824) que o legislador francês adoptou esta última disposição com o duplo objectivo de «limitar as consequências financeiras» do acórdão Humblot e de «fazer prevalecer a vontade política de aplicar uma tributação mais alta às viaturas de grande potência».

O artigo R 196-1 do Código de Processo Fiscal, para o qual remete o artigo 18.°, n.° V, segundo parágrafo, da lei de 11 de Julho de 1985 é anterior a esta última disposição e rege os prazos de reclamação em matéria fiscal.

* Língua do processo: francês.

Este artigo R 196-1 tem a seguinte redacção:

«Para que sejam admissíveis, as reclamações... devem ser apresentadas à administração o mais tardar em 31 de Dezembro do segundo ano a seguir aquele em que, consoante o caso:

a) ...;

b) tiver sido pago o imposto impugnado...;

c) tiver ocorrido o facto que motiva a reclamação.»

Em 31 de Dezembro de 1985, ou seja, em data posterior ao acórdão Humblot, C. Deville apresentou uma reclamação tendo por objectivo a devolução da diferença entre o montante do imposto especial pago e o do imposto diferencial mais elevado que incide sobre os veículos de fabrico francês.

A administração rejeitou esta reclamação por extemporânea com o fundamento de que, em aplicação das disposições combinadas do artigo 18.°, n.° V, segundo parágrafo, da lei de 11 de Julho de 1985 e do artigo R 196-1-b do Código de Processo Fiscal, a reclamação deveria ter sido apresentada o mais tardar em 31 de Dezembro de 1984 (isto é, em 31 de Dezembro do segundo ano subsequente ao do pagamento do imposto em causa, que neste caso teve lugar em 10 de Dezembro de 1982).

C. Deville impugnou esta decisão perante o tribunal de grande instance de Lille. Alegou que a sua reclamação de 31 de Dezembro de 1985 não era extemporânea dado que tinha sido apresentada no prazo previsto pelo artigo R 196-1-c do Código de Processo Fiscal, isto é, antes de 31 de Dezembro do segundo ano subsequente àquele em que se verificou o facto que motivou a reclamação. Tal facto consistiu na prolação do acórdão Humblot de 9 de Maio de 1985. Por outro lado, C. Deville sustentou que, se a reclamação fosse declarada extemporânea, os efeitos do acórdão Humblot no tempo seriam prejudicados, já que este também se aplicaria às situações nascidas antes de ter sido proferido.

O tribunal de grande instance de Lille considerou que a interpretação do artigo 95.° feita pelo Tribunal no acórdão Humblot devia aplicar-se às relações jurídicas nascidas antes desse acórdão. Todavia, colocou a questão de saber se, em presença do texto formal do artigo 18.°, n.° V, segundo parágrafo, da lei de 11 de Julho de 1985, não devia considerar a reclamação de C. Deville como apresentada fora de prazo. Assim, por despacho de 29 de Julho de 1987, decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça, em aplicação do artigo 177.° do Tratado, a seguinte questão prejudicial:

«O facto de se limitarem no tempo, como o faz o artigo 18.°, n.° V, segundo parágrafo, da Lei n.° 85-695, de 11 de Julho de 1985, os efeitos da supressão retroactiva do imposto especial sobre os veículos com mais de 16 CV declarado contrário às disposições do artigo 95.° do Tratado de Roma pelo acórdão de 9 de Maio de 1985 no processo 112/84, está em conformidade com os princípios gerais do direito comunitário?»

O despacho do tribunal de grande instance de Lille deu entrada na Secretaria do Tribunal em 3 de Agosto de 1987.

Em conformidade com o artigo 20.° do Protocolo sobre o Estatuto do Tribunal de Justiça da CEE, foram apresentadas observações escritas em 26 de Outubro de 1987, em representação de C. Deville, demandante no processo principal, por J. Durand,

advogado em Lille, em 28 de Outubro de 1987 pelo Governo francês, representado por R. de Gouttes e G. de Bergues, na qualidade de agentes, e em 29 de Outubro de 1987 pela Comissão das Comunidades Europeias, representada pelo seu consultor jurídico J. F. Buhl, na qualidade de agente.

Com base no relatório do juiz relator, ouvido o advogado-geral, o Tribunal decidiu iniciar a fase oral do processo sem medidas de instrução. O Tribunal decidiu todavia colocar uma questão ao Governo francês. Este último respondeu no prazo para tal atribuído.

Por despacho de 20 de Janeiro de 1988, o Tribunal decidiu, em aplicação dos n.os 1 e 2 do artigo 95.° do Regulamento Processual, distribuir o processo à Quinta Secção.

II — Observações escritas apresentadas ao Tribunal

C. Deville alega que foi com o objectivo de limitar as consequências orçamentais do acórdão Humblot que o legislador francês adoptou o artigo 18.°, n.° V, segundo parágrafo, da lei de 11 de Julho de 1985. Esta disposição constitui uma excepção ao regime do processo fiscal em direito francês na medida em que retira aos contribuintes a faculdade de beneficiarem do artigo R 196-1-c do Código de Processo Fiscal, o qual declara admissíveis as reclamações apresentadas o mais tardar em 31 de Dezembro do segundo ano subsequente àquele «em que tiver ocorrido o facto que fundamenta a reclamação».

O facto que fundamenta a reclamação de C. Deville é a prolação do acórdão Humblot. Com efeito, foi o facto de esse acórdão ter sido proferido que levou o legislador francês a suprimir o imposto especial fixo e a instaurar o novo regime de tributação. É significativo a este respeito que o artigo 18.°, n.° V, segundo parágrafo, da lei de 11 de Julho de 1985 distinga entre as reclamações apresentadas até 9 de Maio de 1985 e as que o foram após essa data, que é precisamente a do acórdão Humblot.

Ao afastar a possibilidade de invocação do artigo R 196-1-c do Código do Processo Fiscal, o artigo 18.°, n.° V, segundo parágrafo, da citada lei limita os efeitos do acórdão Humblot no tempo. Com efeito, esta disposição impede a devolução, posteriormente à data do acórdão Humblot, dos impostos pagos antes do fim do ano de 1982.

Ora, resulta da jurisprudência do Tribunal que só este último pode, a título excepcional e no próprio acórdão em que se pronuncia sobre o pedido de interpretação, declarar a limitação no tempo dos efeitos de um acórdão interpretativo (acórdão de 27 de Março de 1980, Salumi, processos apensos 66, 127 e 128/79, Recueil, p. 1237).

O artigo 18.°, n.° V, segundo parágrafo, da lei de 11 de Julho de 1985, é portanto contrário ao direito comunitário e não pode ser aplicado.

C. Deville sugere, em conclusão, que se responda à questão prejudicial no sentido de que o acórdão de 9 de Maio de 1985 (Humblot) implica para o Estado francês a obrigação de restituir os montantes cobrados ao abrigo do imposto especial fixo durante todo o período em que o mesmo esteve em vigor.

O *Governo francês* recorda que segundo a jurisprudência constante do Tribunal, cabe às ordens jurídicas nacionais prever as re-

gras da restituição das contribuições nacionais arrecadadas em violação do direito comunitário, isto sob a dupla reserva de que tais regras não podem, nem ser menos favoráveis que as relativas a categorias idênticas de natureza interna, nem configuradas de tal forma que tornem praticamente impossível o exercício dos direitos que os órgãos jurisdicionais nacionais têm a obrigação de garantir (acórdão de 27 de Fevereiro de 1980, Just, 68/79, Recueil, p. 501; acórdão de 27 de Março de 1980, Denkavit, 61/79, Recueil, p. 1205; acórdão de 10 de Julho de 1980, Ariete, 811/79, Recueil, p. 2545).

O artigo 18.°, n.° V, segundo parágrafo, da lei de 11 de Julho de 1985 satisfaz ambas as condições.

Em primeiro lugar, as regras previstas por essa disposição não são menos favoráveis do que as que regem categorias similares em direito interno. Com efeito, o prazo previsto pelo artigo R 196-1-b do Código de Processo Fiscal, para o qual esta disposição remete, é o prazo geralmente aplicável em direito interno. Quanto ao facto de a aplicação do artigo R 196-1-c do Código de Processo Fiscal ser afastada, o Governo francês afirma que o acórdão Humblot não pode, em qualquer circunstância, constituir para C. Deville um «facto» no sentido desta disposição. Com efeito, por um lado, este acórdão foi proferido no âmbito de um processo fiscal relativo a outro contribuinte e não podia portanto criar um direito subjectivo em benefício de C. Deville. Por outro lado, este acórdão não fez nascer qualquer direito novo já que os direitos invocados por C. Deville decorrem do próprio artigo 95.°

Em segundo lugar as regras previstas pelo artigo 18.°, n.° V, segundo parágrafo, não tornam o exercício da acção de repetição praticamente impossível. A este respeito, o Governo francês refere-se aos acórdãos de 16 de Dezembro de 1986 (Rewe, 33/76, Colect., p. 1989, e Comet, 45/76, Colect., p. 2043), nos quais o Tribunal declarou que a fixação, pela ordem jurídica nacional, dos prazos razoáveis do recurso não torna impossível na prática o exercício dos direitos que os órgãos jurisdicionais nacionais têm obrigação de garantir. Aliás, nos seus acórdãos de 8 de Abril de 1976 (Defrenne, 43/75, Recueil, p. 455) e 15 de Janeiro de 1986 (Pinna, 41/84, Colect., p. 17) o próprio Tribunal subordinou a possibilidade de obter a restituição de somas relativas a períodos anteriores à data desses acórdãos, à condição de os particulares terem recorrido aos tribunais antes dessa mesma data.

O Governo francês propõe assim que se responda à questão prejudicial afirmando que o direito comunitário não exclui uma limitação no tempo da possibilidade de recorrer à acção de repetição, uma vez que cabe a cada Estado determinar as condições nas quais o reembolso dos impostos declarados incompatíveis com o direito comunitário pode ser pedido.

A *Comissão* afirma que, apesar de no estado actual do direito comunitário caber às ordens jurídicas nacionais a determinação das regras da acção de repetição das contribuições nacionais cobradas em violação do direito comunitário, o Tribunal estabeleceu nesta matéria certas exigências que as ordens jurídicas nacionais devem respeitar. Nomeadamente, as condições a que fica sujeita a acção de repetição não podem ser tais que tornem praticamente impossível o respectivo exercício.

O artigo 18.°, n.° V, segundo parágrafo, da lei de 11 de Julho de 1985 é contrário a essa exigência na medida em que limita no tempo a possibilidade de apresentar uma re-

clamação com o objectivo de obter a repetição dos impostos especiais indevidamente pagos. Nesta medida, a citada disposição retira ao acórdão Humblot o seu efeito útil.

Segundo a Comissão, deve pois responder-se à questão prejudicial afirmando que uma limitação no tempo dos efeitos da supressão retroactiva do imposto especial fixo, declarado contrária ao artigo 95.° do Tratado pelo acórdão Humblot, é contrária aos princípios gerais de direito comunitário na medida em que tal limitação priva o referido acórdão do seu efeito útil.

III — Resposta à questão colocada pelo Tribunal

O Tribunal colocou ao Governo francês a questão seguinte:

«O Governo francês sustenta, nas páginas 9 e 10 das suas observações, que o artigo 18.°, n.° V, segundo parágrafo, da lei de 11 de Julho de 1985 não tem por efeito afastar a aplicação do artigo R 196-1-c do Código do Processo Fiscal dado que, de qualquer forma, o acórdão do Tribunal de 9 de Maio de 1985 (Humblot, 112/84, Recueil, p. 1367) não constitui um «facto» na acepção dessa disposição. Se esta interpretação for admitida, qual é então o efeito útil da remissão feita pelo artigo 18.°, n.° V, segundo parágrafo, para o prazo previsto no artigo R 196-1-b do Código de Processo Fiscal?»

O Governo francês respondeu afirmando que a remissão para o prazo previsto no artigo R 196-1-b do Código de Processo Fiscal se explica pela preocupação de não beneficiar os contribuintes que apresentem uma reclamação posteriormente ao acórdão Humblot, em relação aos que tinham agido antes do proferimento desse acórdão.

A remissão para o prazo do artigo R 196-1-b não impede o exercício dos direitos que decorrem do Tratado. Os contribuintes que apresentem uma reclamação posteriormente ao proferimento do acórdão Humblot podem beneficiar do prazo geral de reclamação previsto no artigo R 196-1-b, que corre a partir do pagamento do imposto especial.

Quanto ao efeito útil da remissão efectuada pelo artigo 18.°, n.° V, segundo parágrafo, da lei de 11 de Julho de 1985, para o prazo previsto no artigo R 196-1-b do Código de Processo Fiscal, ele consiste em clarificar o regime aplicável aos processos contenciosos ainda não intentados à data do acórdão Humblot. Tal tornou-se necessário por motivos de segurança jurídica.

R. Joliet
Juiz relator