CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

apresentadas em 26 de Março de 1998 *

1. A Corte d'appello di Venezia (Itália) apresenta uma questão prejudicial acerca da incidência do direito comunitário, tal como foi interpretado pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, sobre determinadas condições de que depende o exercício do direito à devolução de imposições indevidamente cobradas pela administração italiana. Concretamente, trata-se da restituição de quantias pagas pela empresa demandante para liquidar uma imposição nacional contrária à regulamentação comunitária.

Matéria de facto, tramitação do processo principal e questão prejudicial

2. A demandante é uma sociedade anónima que, nos termos do disposto no Decreto do presidente da República n.° 641, de 26 de Outubro de 1972 (a seguir «DPR n.° 641/72»), pagou ao Tesouro público italiano, ao longo de vários anos não especificados no despacho de reenvio, a quantia de 93 000 000 LIT a título de taxa anual de concessão governamental pela inscrição da sociedade no registo das empresas.

3. Após o acórdão do Tribunal de Justiça de 20 de Abril de 1993 no processo Ponente Carni e Cispadana Costruzioni [1] (a seguir «acórdão Ponente Carni»), em resposta a diversas questões prejudiciais sobre a interpretação da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais [2], o legislador italiano aboliu a taxa anual e reduziu para 500 000 LIT o montante da taxa a liquidar aquando da primeira inscrição das sociedades no registo [3].

4. Por seu lado, os órgãos jurisdicionais italianos também declararam a incompatibilidade da taxa anual com o direito comunitário [4] e, em consequência, a natureza indevida das quantias pagas a esse título.

1 — C-71/91 e C-178/91, Colect., p. I-1915.

2 — JO L 249, p. 25; EE 09 F1 p. 22.

3 — V. Decreto-Lei n.° 331, de 30 de Agosto de 1993, convertido na Lei n.° 427, de 29 de Outubro de 1993.

4 — Neste sentido, v. acórdãos da Corte suprema di cassazione (prima sezione civile) de 28 de Março de 1994, n.° 2992; de 23 de Novembro de 1994, n.° 9900, e de 23 de Fevereiro de 1996, n.° 4468/96 e n.° 3458/96, proferido este último pelas secções reunidaos (sezioni unite). Do mesmo modo, no segundo «considerando» do acórdão n.° 56, de 24 de Fevereiro de 1995, a Corte costituzionale, após recordar as vicissitudes legislativas da taxa, afirmou a propósito dos anos que antecederam a sua supressão (1993) que: «Dado que a taxa foi indevidamente cobrada pelo Estado italiano, em violação do artigo 10.° da Directiva 69/335/CEE, de 17 de Junho de 1969, tal como foi interpretada pelo Tribunal de Justiça no seu acórdão de 20 de Abril de 1993, nos processos C-71/91 e C-178/91, as quantias pagas devem ser devolvidas nos termos do direito comunitário, directamente aplicável na ordem jurídica italiana.»

* Língua original: espanhol.

5. Depois de reclamar, sem êxito, à administração italiana a devolução das taxas indevidamente pagas, a sociedade Spac solicitou ao Tribunale civile di Venezia que condenasse o Ministério das Finanças no reembolso dessas taxas, que ascendiam a 93 000 000 LIT.

6. O Tribunale civile, por acórdão de 20 de Outubro de 1994, julgou procedente o pedido após ter rejeitado a excepção de caducidade da acção, invocada pela administração com base na disposição nacional que sujeita as acções de restituição da taxa a um prazo de caducidade de três anos. No entender do Tribunale civile, o referido prazo não é aplicável ao caso em apreço, que se rege pelo prazo normal de prescrição de dez anos previsto no Código Civil italiano.

7. A administração fiscal italiana interpôs recurso do acórdão de primeira instância. A Corte d'appello di Venezia, competente para conhecer do recurso, decidiu colocar ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«No caso de uma acção proposta perante a autoridade judicial italiana para a restituição de taxas pagas em virtude de disposições legislativas contrárias ao artigo 10.° da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, conforme a interpretação que lhe foi dada pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias no acórdão de 20 de Abril de 1993, Ponente Carni e Cispadana Costruzioni (processos apensos C-71/91 e C-178/91, Colect., p. I-1915), os princípios inerentes à referida directiva e à sua interpretação e os princípios gerais da ordem jurídica comunitária, tal como declarados pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias no acórdão de 25 de Julho de 1991, Emmott (C-208/90, Colect., p. I-4269), são compatíveis com a norma de direito interno que, subtraindo uma acção de reembolso à regulamentação ordinária da acção de repetição do indevido e submetendo-a à regulamentação especial prevista para o reembolso de taxas erradamente pagas, impõe o respectivo exercício dentro de um prazo de caducidade que decorre a partir do momento do pagamento em vez do momento em que a directiva comunitária tenha sido correctamente transposta para o direito nacional?»

A resposta à questão prejudicial

8. Dada a analogia desta questão prejudicial com as colocadas pelo Tribunale civile di Genova no processo Edis (C-231/96), sobre as quais também hoje apresentamos as nossas conclusões, ser-nos-ia possível proceder por mera remissão para o texto das outras conclusões. No entanto, como os processos não foram apensos e os órgãos jurisdicionais de reenvio e as partes no litígio principal são diferentes, preferimos voltar ao menos a apresentar as mesmas considerações de base em ambos, acrescentando eventualmente uma ou outra referência especial ou remetendo para as conclusões do processo Edis no que respeita a determinados aspectos comuns.

9. Com efeito, a questão colocada neste processo engloba dois aspectos:

a) Por um lado, refere-se à dualidade de tratamento jurídico entre a prescrição aplicável às acções comuns de repetição do indevido (dez anos) e a caducidade aplicável às acções especiais para restituição de imposições já liquidadas (três anos).

b) Por outro lado, é colocada a questão da compatibilidade com o direito comunitário de uma disposição nacional que, em matéria de acções de restituição de imposições indevidamente pagas, estabelece como *dies a quo* do prazo de caducidade de três anos a data do pagamento da imposição, data em que a directiva comunitária ainda não tinha sido correctamente transposta para direito nacional.

10. Estas duas questões correspondem, respectivamente, à segunda e à terceira questões colocadas no processo Edis. No entanto, dada a redacção do despacho de reenvio no presente processo, parece que o aspecto decisivo para a Corte d'appello não é tanto o problema da dualidade de tratamento, mas sim o facto de o prazo começar a correr antes da correcta transposição da directiva no direito nacional. Com efeito, era irrelevante, em abstracto, que o prazo fosse de dez ou de três anos se, em ambos os casos, o início da sua contagem começasse antes da correcta transposição da directiva.

1) *Quanto à dualidade de regimes jurídicos*

11. O órgão jurisdicional de reenvio pergunta se é admissível que, de um ponto de vista comunitário, as acções de restituição das taxas pagas em violação do disposto na Directiva 69/335 do Conselho estejam sujeitas a um prazo de caducidade de três anos a contar da data do pagamento, diferente do prazo de prescrição (dez anos) que o ordenamento nacional fixa para as acções de repetição do indevido entre particulares.

12. Cabe antes de mais sublinhar que, de acordo com o direito italiano, o prazo de caducidade a que se refere o órgão jurisdicional de reenvio não afecta só as acções de restituição das taxas incompatíveis com o direito comunitário, mas todas as acções de restituição de qualquer taxa de concessão governamental indevidamente paga, seja qual for a origem, nacional ou comunitária, da sua invalidade.

13. Com efeito, tal como sublinhámos ao descrever, nas conclusões do processo Edis, a legislação nacional aplicável às acções de

restituição das taxas indevidamente pagas [5], o n.º 2 do artigo 13.º do DPR n.º 641/72 não se limita apenas às taxas pagas em violação do direito comunitário: estabelece, pelo contrário, que o contribuinte poderá exigir a devolução de qualquer taxa de concessão governamental paga por erro, dentro de prazo de caducidade de três anos a contar do dia do pagamento. Aplicam-se igualmente prazos similares às acções de restituição de outras imposições de carácter aduaneiro.

14. O debate doutrinal e jurisprudencial que ocorreu em Itália a propósito da interpretação daquela norma — e, mais concretamente, da noção de «pagamento erróneo» — é uma polémica que respeita exclusivamente ao direito interno, sobre a qual o Tribunal de Justiça não tem, obviamente, que se pronunciar. Basta referir que a Corte suprema di cassazione, no acórdão n.º 3458/96, afirmou que a caducidade prevista no n.º 2 do artigo 13.º do DPR n.º 641/72 se aplica a todas as taxas de concessão governamental indevida ou erroneamente pagas e, por isso, também à que é objecto do presente processo [6].

15. Partindo desta premissa, consideramos que nenhuma norma ou princípio de direito comunitário impede o legislador nacional de fixar, para a prescrição de direitos ou a caducidade do exercício de acções, prazos diferentes de acordo com o sector do ordenamento jurídico em causa, desde que esses prazos sejam indistintamente aplicados aos direitos decorrentes de normas nacionais ou de normas comunitárias.

16. Com efeito, o legislador nacional é livre para estabelecer prazos de prescrição ou de caducidade em matéria tributária que não têm de coincidir com os fixados para outro tipo de relações de direito civil. Nenhuma norma ou princípio de direito comunitário o obriga a equiparar, para esses efeitos, as relações tributárias às relações *inter privatos*.

17. O ordenamento jurídico italiano conhece, além disso, prazos muito diferentes de acordo com o sector do ordenamento jurídico em causa. Precisamente, o prazo geral de prescrição ordinário (dez anos) que consta do artigo 2948.º do Código Civil aplica-se «a todos os casos em que a lei não disponha de outra forma», e são inúmeras as disposições legais que, com efeito, estabelecem prazos inferiores para a prescrição de determinados direitos ou para o exercício de determinadas acções [7].

5 — N.º 7 das conclusões Edis.

6 — V., a este propósito, no n.º 12 das conclusões no processo Edis, os argumentos desenvolvidos no acórdão da Corte suprema di cassazione.

7 — No próprio Código Civil italiano, os artigos 2947.º e segs., sob as rubricas «Da prescrição breve» e «Da prescrição presumida», regulam hipóteses em que os prazos são inferiores ao normal. Por exemplo, em matéria de ressarcimento de danos e prejuízos (cinco anos), de relações entre sociedades (cinco anos), de contratos de transportes e seguro (um ano), de relações laborais (um ou três anos, conforme os casos), etc.

18. Como todos os Estados-Membros que apresentaram observações neste processo, não encontramos qualquer motivo para recusar que um legislador nacional possa impor às acções de restituição de imposições indevidamente pagas condições de exercício no tempo diferentes daquelas que regem acções semelhantes entre particulares.

19. A legitimidade da referida distinção já foi, além disso, confirmada pelo Tribunal de Justiça nos n.os 22 a 25 do acórdão de 27 de Março de 1980, Denkavit italiana [8]. Após reconhecer que o direito comunitário não exige necessariamente o estabelecimento de uma regra uniforme e comum a todos os Estados-Membros quanto às condições de fundo e de forma que regulam a impugnação ou a restituição de taxas contrárias àquele direito, e que a resolução deste problema varia de um Estado para outro, e mesmo no interior de cada Estado, de acordo com os diversos tipos de imposições, o Tribunal de Justiça reconheceu a validade dos dois tipos de regimes nacionais mais característicos na matéria:

— Em alguns casos, as leis nacionais submetem as impugnações ou os pedidos de restituição das imposições ilegalmente cobradas a condições específicas de prazo e de forma, tanto no que respeita às reclamações apresentadas à administração fiscal como aos recursos jurisdicionais.

— Noutros casos, as acções de restituição das imposições indevidamente pagas devem ser interpostas nos órgãos jurisdicionais comuns, especialmente sob a forma de acções de restituição do indevido. Este tipo de acções pode ser interposto dentro de prazos maiores ou menores que, por vezes, podem corresponder ao da prescrição de direito comum.

20. Seguidamente, o Tribunal de Justiça, reiterando a sua jurisprudência Rewe e Comet [9], sustentou que, do ponto de vista comunitário, as condições que os diferentes sistemas nacionais devem respeitar, no que toca à restituição de imposições indevidamente pagas e cuja ilegalidade decorre de uma norma comunitária, eram as já referidas da inexistência de discriminação e da efectividade das acções correspondentes. De acordo com o recente acórdão de 10 de Julho de 1997, Palmisani [10], ambas são expressão, respectivamente, do «princípio da equivalência» (com os requisitos estabelecidos para as reclamações similares de natureza interna) e do «princípio da efectividade» do direito comunitário.

21. Num caso análogo ao presente processo, o Tribunal de Justiça teve a oportunidade de esclarecer, um pouco mais, a sua anterior posição, ao resolver uma questão prejudicial pela qual se pretendia, «em substância, saber em que medida os princípios gerais do direito comunitário se opõem a normas nacionais que prevêem um prazo imperativo de três anos para qualquer pedido de reembolso

8 — 61/79, Recueil, p. 1205.

9 — Acórdãos de 16 de Dezembro de 1976, Rewe (33/76, Colect., p. 813), e Comet (45/76, Recueil, p. 2043; Colect., p. 835).

10 — C-261/95, Colect., p. I-4025.

de direitos indevidamente cobrados, sem qualquer excepção por caso de força maior».

22. A resposta, dada no acórdão de 9 de Novembro de 1989, Bessin e Salson [11], é perfeitamente aplicável ao caso em apreço, pois a analogia das situações jurídicas é patente. A norma nacional então em questão era o código aduaneiro francês, que estabelecia um prazo de três anos para se pedir a devolução dos direitos de importação indevidamente pagos: essa norma especial afastava-se do prazo geral de prescrição aplicável na falta de qualquer outro, nos termos do Código Civil francês, aos pedidos de restituição do indevido.

23. No acórdão que respondeu àquela questão prejudicial, o Tribunal de Justiça, após recordar a necessidade de uma aplicação não discriminatória da legislação nacional relativamente aos processos destinados a resolver litígios puramente nacionais do mesmo tipo, e que essa legislação não pode, na prática, impedir o exercício dos direitos conferidos pelas normas comunitárias, decidiu que o prazo de prescrição de três anos em causa «corresponde(m) a uma opção legislativa que não tem por efeito prejudicar a referida exigência».

24. Finalmente, nos dois acórdãos de 17 de Julho de 1997, Texaco e Olieselskabet Danmark [12] e Haahr Petroleum [13], o Tribunal de Justiça reiterou esta mesma doutrina, confirmando que «a fixação de prazos judiciais razoáveis, sob pena de caducidade, que é a aplicação do princípio fundamental da segurança jurídica, respeita as duas condições indicadas e não pode nomeadamente considerar-se que torna impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pelo direito comunitário, apesar de, por definição, o decurso desses prazos implicar que a acção não possa proceder no todo ou em parte». Em consequência, declarou que o prazo de prescrição de cinco anos, aplicado pela legislação dinamarquesa aos pedidos de reembolso de imposições nacionais contrárias ao direito comunitário, é compatível com este último, mesmo quando impeça, total ou parcialmente, a devolução pretendida.

25. Assim, existiria discriminação se a norma italiana sobre a caducidade das acções de restituição da taxa indevidamente paga estabelecesse prazos diferentes consoante a origem, nacional ou comunitária, da obrigação de reembolso. Com efeito, assim sucederia se o prazo legal para reclamar a devolução da taxa, por incompatibilidade com o direito comunitário, fosse menor do que o prazo legal para reclamar a devolução dessa mesma taxa por qualquer outro motivo de direito interno. Mas como isso não se verifica e o prazo fixado no n.º 2 do artigo 13.º DPR n.º 641/72 se aplica indistintamente a todas as acções de restituição da taxa, seja qual for o seu fundamento, a resposta à segunda

11 — 386/87, Colect., p. 3551, n.os 15 a 18.

12 — C-114/95 e C-115/95, Colect., p. I-4263, n.os 45 a 49.

13 — C-90/94, Colect., p. I-4985, n.os 46 a 53.

questão prejudicial deve afirmar a compatibilidade desta disposição com o direito comunitário.

26. Quanto aos outros aspectos desta questão não directamente suscitados pelo órgão jurisdicional de reenvio, mas pela Comissão nas suas alegações [14], remetemos para o que já afirmámos nas conclusões no processo Edis (n.os 51 a 65).

ii) *Quanto ao início do prazo de caducidade antes da correcta transposição da directiva para direito interno*

27. O juiz de reenvio pergunta se é compatível com o direito comunitário uma norma nacional que, em sede de acções de restituição de imposições indevidamente pagas, estabelece como *dies a quo* do prazo de caducidade de três anos a data do pagamento da imposição, quando nessa data a directiva comunitária aplicável ainda não tinha sido correctamente transposta para direito nacional.

28. As observações escritas apresentadas pela empresa demandante, pela Comissão e por diversos Estados-Membros gravitaram à volta da incidência do acórdão do Tribunal de Justiça de 25 de Julho de 1991, Emmott [15], sobre o referido problema. Como se sabe, neste acórdão, o Tribunal de Justiça declarou: «... enquanto a directiva não estiver correctamente transposta, o Estado-Membro não pode invocar a extemporaneidade do pedido apresentado por um particular com vista à protecção dos direitos que lhe são reconhecidos pelas disposições da directiva e que o prazo processual nacional só pode começar a correr a partir desse momento» [16].

29. É certo, todavia, que o alcance da jurisprudência Emmott foi ulteriormente limitado pelo Tribunal de Justiça, que sublinhou que a sua aplicação só é possível quando ocorram as mesmas circunstâncias específicas que se verificaram naquele caso. Nos seus acórdãos de 27 de Outubro de 1993, Steenhorst-Neerings [17], e de 6 de Dezembro de 1994, Johnson [18], o Tribunal de Justiça confirmou a aplicabilidade dos prazos nacionais de prescrição à reclamação de importâncias devidas a título de prestações sociais, decorrentes da aplicação de certas directivas, mesmo quando estas últimas ainda não tenham sido devidamente transpostas para direito nacional.

30. Enquanto o presente processo se encontrava ainda pendente, o Tribunal de Justiça proferiu os acórdãos Haahr Petroleum e

14 — A Comissão, neste processo, limitou-se a remeter para as observações que apresentou no processo Edis.

15 — C-208/90, Colect., p. I-4269.

16 — N.° 23.

17 — C-338/91, Colect., p. I-5475.

18 — C-410/92, Colect., p. I-5483.

Texaco e Olieselskabet Danmark, já referidos. Neles voltou a afastar, mais uma vez, a aplicação do princípio jurisprudencial constante do acórdão Emmott. Em ambos os casos, as autoridades dinamarquesas tinham indeferido um pedido de restituição — baseado em violação do artigo 95.° do Tratado — invocando uma norma nacional por força da qual a acção judicial que tem por objecto a *restituição de imposições indevidamente* pagas prescreve decorrido que seja o prazo de cinco anos contados da data do pagamento. O Tribunal de Justiça voltou a afirmar que, *mesmo que a referida norma* impeça, total ou parcialmente, a devolução das referidas imposições, a sua aplicação àqueles dois casos não contrariava o direito comunitário.

31. Por último, dois meses antes da audiência *no presente processo*, o Tribunal de Justiça proferiu o acórdão de 2 de Dezembro de 1997, Fantask e o. [19], particularmente importante para os efeitos que ora importam, já que se tratava de um processo em que os elementos de facto e de direito são análogos aos do presente processo. O acórdão Fantask e o. tinha por objecto a restituição de umas imposições indevidamente pagas, correspondentes:

— *ao mesmo tipo de imposição nacional* (imposto dinamarquês sobre o registo de sociedades no registo correspondente);

— ao mesmo tipo de incompatibilidade com o direito comunitário (em concreto, com a Directiva 69/335) da norma nacional que rege a imposição;

— à mesma oposição entre prazos de caducidade e de prescrição nacionais (cinco anos, de acordo com a legislação nacional, contados a partir do dia do pagamento do imposto).

32. Como no presente processo, também no processo Fantask e o., o órgão jurisdicional nacional, tendo-lhe sido submetido um litígio *com as características já referidas*, perguntou ao Tribunal de Justiça «... se o direito comunitário proíbe um Estado-Membro de fixar um prazo de caducidade para as acções *de reembolso de direitos cobrados em violação* da directiva enquanto não proceder à transposição correcta da directiva». As alegações das sociedades demandantes e da Comissão baseavam-se igualmente na doutrina do acórdão Emmott, a cuja aplicação se opunham os governos intervenientes no processo prejudicial.

33. O Tribunal de Justiça optou, mais uma vez, por esta última solução, reiterando a linha de fundamentação a que já antes nos referimos.

19 — C-188/95, Colect., p. I-6783, n.os 42 a 52.

34. Em primeiro lugar, como princípio geral, recordou que, na falta de legislação comunitária na matéria, compete à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro definir as modalidades processuais da acção de repetição do indevido, desde que tais modalidades não sejam menos favoráveis do que as aplicáveis a reclamações semelhantes de carácter interno, nem tornem impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária.

35. Em segundo lugar, após sublinhar a compatibilidade com o direito comunitário da fixação de prazos judiciais razoáveis, sob pena de caducidade, no interesse da segurança jurídica que protege simultaneamente o contribuinte e a administração, afirmou não se poder considerar que tais prazos tornam impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pelo direito comunitário, apesar de, por definição, o decurso desses prazos implicar que a acção não possa proceder no todo ou em parte. Concretamente, o prazo de cinco anos, fixado pelo direito dinamarquês, era razoável e aplicava-se indiferentemente às acções baseadas no direito comunitário e às baseadas no direito interno.

36. Em terceiro lugar, voltou a afastar a aplicação a este tipo de litígio da doutrina contida no acórdão Emmott, cuja solução se justificava pelas circunstâncias específicas desse processo, nas quais a caducidade levava a privar totalmente a demandante da possibilidade de alegar o seu direito à igualdade de tratamento por força de uma directiva comunitária.

37. Finalmente, o Tribunal de Justiça concluiu que, «no seu estado actual, o direito comunitário não proíbe um Estado-Membro, que não transpôs correctamente uma directiva, de fixar, relativamente às acções para reembolso de direitos cobrados em violação desta directiva, um prazo de caducidade nacional que começa a correr a partir da data da exigibilidade dos direitos em causa, desde que tal prazo não seja menos favorável às acções baseadas no direito comunitário do que às baseadas no direito interno nem torne impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária».

38. Perante a clareza da doutrina exposta e a evidente analogia das situações de facto e de direito entre o processo Fantask e o. e este, a Comissão renunciou, na audiência, a manter a sua anterior posição e reconheceu que a questão tinha ficado definitivamente resolvida após a prolação do acórdão Fantask e o. Em contrapartida, as demandantes no processo principal tentaram, na mesma audiência [20], sublinhar a existência de elementos distintivos entre os ordenamentos jurídicos dinamarquês e italiano, que invalidavam a aplicação da doutrina Fantask e o. a este caso.

20 — A audiência ocorreu conjuntamente para os processos seguintes: Edis (C-231/96); Spac (C-260/96); Ansaldo Energia (C-279/96); Marine Insurance Consultant (C-280/96), e GMB e o. (C-281/96).

39. Em nosso entender, esta tentativa não resultou. Em primeiro lugar, o seu ponto de partida era erróneo: mais do que tentar descobrir eventuais diferenças entre o processo Fantask e o. e o presente processo, o que era necessário era provar a analogia de situações entre o processo Emmott e o presente processo, dado que a jurisprudência posterior ao acórdão Emmott tinha insistido na singularidade dos elementos então apurados, que determinaram a solução adoptada. Na audiência, o Governo do Reino Unido destacou, a este respeito, que — entre outras circunstâncias — foram as suas próprias autoridades que, naquele processo, instaram a Sr.ª Emmott a não interpor recurso. Em contrapartida, nada impediu as sociedades italianas de exercerem o seu direito de interpor recurso das liquidações fiscais correspondentes [21].

40. Em segundo lugar, e independentemente do que precede, as alegadas diferenças entre uma e outra legislação nacional são irrelevantes no que se refere às repercussões da jurisprudência Fantask e o. sobre este caso. Tanto faz que o prazo seja de cinco anos ou de três, que esteja previsto numa norma geral ou numa norma especial aplicável a uma determinada categoria de taxas, que se tenha verificado ou não uma alteração jurisprudencial no que toca à interpretação da referida norma anterior, o importante é que o Tribunal de Justiça confirmou que o prazo — de cinco ou de três anos — de caducidade oponível às acções de restituição de imposições indevidamente pagas, assentes em fundamentos do direito comunitário, pode começar a correr a partir da data em que essas imposições foram pagas e não a partir do momento em que o Estado transpôs correctamente a directiva para o seu direito nacional.

41. Esta afirmação — que, obviamente, pressupõe a inexistência de normas de direito comunitário nesta matéria e a existência de uma norma de direito nacional que fixe de forma não discriminatória o prazo de caducidade — não é invalidada pelo facto de a expiração deste último impedir, em boa lógica, a devolução da imposição já paga. Isto é próprio de um prazo de caducidade com tais características que, inspirado pelo princípio da segurança jurídica, nem por isso invalida a efectividade do direito à tutela jurisdicional: durante os três anos seguintes ao pagamento, obviamente, os contribuintes têm a possibilidade de impugnar a liquidação fiscal.

42. Poderia pensar-se que esta solução não era muito satisfatória na perspectiva dos contribuintes, que foram obrigados a pagar uma imposição contrária ao direito comunitário. E, com efeito, assim é. Uma solução possível, ainda que não isenta de sérias dificuldades, seria a aprovação de uma norma comunitária uniforme nesta matéria, que harmonizasse os diferentes regimes nacionais. Enquanto essa norma não existir, cabe aos Estados-Membros determinar, no respeito das condições já tantas vezes enunciadas, os requisitos das acções de repetição.

21 — O próprio advogado da sociedade Edis assim o sublinhou quando, na audiência, reconheceu que já em 1979 (portanto, não só antes da prolação do acórdão Ponente Carni, mas mesmo antes da colocação da questão prejudicial a que o *referido acórdão respondeu*) outra sociedade Edis, ligada à sua cliente, mais algumas empresas italianas tinham impugnado nos tribunais italianos a liquidação da taxa de inscrição no registo. Embora os seus pedidos fossem rejeitados, por razões de mérito, revelam que não lhes foi negado o direito à tutela jurisdicional.

43. É certo que, no exercício deste poder, os Estados-Membros — neste caso, a República Italiana — devem actuar em conformidade com as exigências do artigo 5.° do Tratado CE. É igualmente certo que, de acordo com o que as partes afirmaram nas suas alegações, por vezes as autoridades italianas, no que toca à restituição da taxa objecto dos presentes reenvios prejudiciais, parecem ter oposto às acções de reembolso mais dificuldades do que as que seria razoável esperar à luz desse artigo [22]. Mas nem este processo prejudicial se pode converter num processo por incumprimento baseado no artigo 169.° do Tratado CE, nem tão-pouco se pode ignorar que a actuação oficial da República Italiana esteve, substancialmente, em conformidade com as obrigações decorrentes do Tratado: os seus órgãos legislativos revogaram a parte da imposição nacional contrária ao direito comunitário e reconheceram expressamente o direito à sua devolução [23], direito igualmente salvaguardado pelos órgãos jurisdicionais italianos, embora dentro dos limites das normas nacionais sobre a caducidade das acções.

Conclusão

44. Propomos, portanto, ao Tribunal de Justiça que responda à questão apresentada pela Corte d'appello di Venezia do seguinte modo:

«1) O direito comunitário não obsta a que os ordenamentos jurídicos nacionais submetam o exercício das acções propostas contra a administração fiscal para obter a restituição de imposições indevidamente pagas a um prazo de caducidade de três anos, mesmos se este prazo é diferente daquele que está estabelecido para as acções de repetição do indevido entre particulares, desde que ele se aplique indistintamente às acções de restituição assentes em fundamentos de direito nacional e às que decorram da aplicação de normas comunitárias.

2) O direito comunitário não obsta a que se aplique, a um pedido de restituição de uma imposição incompatível com uma directiva, uma norma nacional por

22 — Entre estas dificuldades, a necessidade de intentar uma acção judicial para obter um título executivo contra o fisco, exigência que, por outro lado, pode fazer pensar num aumento injustificado de processos — e, consequentemente, num atraso na administração da justiça — em detrimento dos contribuintes.

23 — O Decreto-Lei n.° 331, de 30 de Agosto de 1993, estabelece, no seu artigo 61.°, como se há-de proceder à restituição das quantias indevidamente pagas, tanto por via de reclamação administrativa (para as quantias pagas relativamente ao exercício fiscal de 1992), ou por via de compensação (para as quantias pagas relativamente ao exercício de 1993).

força da qual a acção judicial intentada para efeitos da restituição de imposições indevidamente pagas caduca uma vez decorrido o prazo de três anos a contar da data do pagamento, mesmo quando a referida norma tenha por efeito impedir, total ou parcialmente, a restituição das referidas imposições.»