Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
ELEANOR SHARPSTON
apresentadas em 17 de novembro de 2011 [1]

**Processo C-500/10**

**Ufficio IVA di Piacenza**
**contra**
**Belvedere Costruzioni Srl**

[pedido de decisão prejudicial apresentado pela Commissione Tributaria Centrale, Sezione di Bologna (Itália)]

«Obrigação dos Estados-Membros de garantir a cobrança efetiva do IVA — Artigos 2.° e 22.° da Sexta Diretiva — Encerramento de um processo judicial sem decisão em terceira instância»

1. Tendo em vista a redução de uma acumulação significativa de trabalho nos tribunais tributários, a República Italiana aprovou uma legislação, nos termos da qual, sempre que a Administração Fiscal não tenha conseguido obter ganho de causa nem em primeira nem em segunda instância, e sempre que, no cômputo global, o litígio esteja pendente há mais de 10 anos, o processo de recurso em última instância interposto pela Administração Fiscal deve ser encerrado sem uma decisão quanto ao mérito.

2. A Commissione Tributaria Centrale, Sezione di Bologna (tribunal tributário central, secção de Bologna), perante a qual tais processos estão a correr, pretende saber se, quando o litígio envolve o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), esta disposição é compatível com a obrigação do Estado-Membro de assegurar a cobrança efetiva do imposto.

## Direito da UE

3. Nos termos do artigo 4.º, n.º 3, TUE (anterior artigo 10.º CE), os Estados-Membros devem garantir a execução das obrigações decorrentes dos Tratados ou resultantes dos atos das instituições da União, facilitar à União o cumprimento da sua missão e abster-se de qualquer medida suscetível de pôr em perigo a realização dos objetivos da União. Existem outras obrigações específicas ao abrigo da legislação do IVA.

4. Desde 1 de janeiro de 2007, as principais disposições em matéria de IVA estão contidas na Diretiva 2006/112 [2]. À data dos factos do processo principal, estavam contidas na Sexta Diretiva [3]. O órgão jurisdicional nacional invoca concretamente os artigos 2.° e 22.° desta última Diretiva.

1 — Língua original: inglês.

2 — Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1).

3 — Sexta Diretiva 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 coletável uniforme (JO L 145, p. 1, alterada em numerosas ocasiões; EE 09 F1 p. 54).

5. O artigo 2.º referia:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

2. As importações de bens» [4].

6. O artigo 22.º da Sexta Diretiva era intitulado «Obrigações no regime interno». O órgão jurisdicional nacional invoca três números:

«4. Os sujeitos passivos devem apresentar uma declaração em prazo a fixar pelos Estados-Membros. […]

5. Os sujeitos passivos devem pagar o montante líquido do imposto sobre o valor acrescentado no momento da apresentação da declaração periódica. […]

[…]

8. […] Os Estados-Membros podem estabelecer outras obrigações que considerem necessárias no sentido de assegurar a cobrança correta do imposto e de evitar a fraude» [5].

7. O órgão jurisdicional nacional também refere os n.os 37 a 39 do acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de julho de 2008, Comissão/Itália [6]:

«37 Decorre dos artigos 2.° e 22.° da Sexta Diretiva, bem como do artigo 10.º CE que cada Estado-Membro tem a obrigação de tomar todas as medidas legislativas e administrativas necessárias para garantir a cobrança da totalidade do IVA devido no seu território. A este respeito, os Estados-Membros são obrigados a verificar as declarações dos contribuintes, a contabilidade destes últimos e outros documentos pertinentes, bem como a calcular e a cobrar o imposto devido.

38 No âmbito do sistema comum de IVA, os Estados-Membros são obrigados a garantir o respeito das obrigações que incumbem aos sujeitos passivos e desfrutam, a este respeito, de uma certa margem de discricionariedade, designadamente, quanto à maneira de utilizar os meios à sua disposição.

39 Esta margem de discricionariedade está, todavia, limitada pela obrigação de garantir uma cobrança eficaz dos recursos próprios da Comunidade e de não criar diferenças significativas na maneira como são tratados os sujeitos passivos, quer no seio de um dos Estados-Membros quer em todos eles. O Tribunal de Justiça declarou que a Sexta Diretiva deve ser interpretada em conformidade com o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum de IVA, segundo o qual os operadores económicos que efetuam as mesmas operações não devem ser tratados de forma diferente em matéria de cobrança do IVA (acórdão de 16 de setembro de 2004, Cimber Air, C-382/02, Colet., p. I-8379, n.º 24). Todas as ações dos Estados-Membros respeitantes à cobrança do IVA devem respeitar este princípio.»

4 — Atual artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e d), da Diretiva 2006/112.

5 — O artigo 22.º foi substituído, a partir de 1 de janeiro de 1993, pelo artigo 28.ºH (Diretiva 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 Diretiva 77/388/CEE, JO L 376, p. 1), sem alterações substanciais nas disposições invocadas. V. atuais artigos 252.°, n.º 1, 206.° e 273.° da Diretiva 2006/112.

6 — C-132/06, Colet., p. I-5457.

8. Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça concluiu que uma amnistia fiscal italiana (artigos 8.° e 9.° da Lei n.º 289/2002) que substituiu, pouco tempo após terem expirado os prazos fixados para pagar os montantes de IVA normalmente devidos, as obrigações decorrentes dos artigos 2.° e 22.° da Sexta Diretiva por outras que não exigiam o pagamento dos referidos montantes, esvaziou de conteúdo esses artigos. A lei conduziu a uma quase isenção fiscal, perturbando gravemente o bom funcionamento do sistema comum de IVA, falseando o princípio da neutralidade fiscal ao introduzir significativas diferenças de tratamento entre os sujeitos passivos no território italiano e pondo em causa a obrigação de assegurar uma cobrança equivalente do imposto em todos os Estados-Membros [7].

9. Por conseguinte, o Tribunal de Justiça decidiu que, ao prever uma renúncia geral e indiscriminada à verificação das operações tributáveis efetuadas no decurso de uma série de exercícios fiscais, a Itália não tinha cumprido as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 2.° e 22.° da Sexta Diretiva, bem como do artigo 10.º CE.

## Direito italiano

10. Até 1 de abril de 1996, na Itália, os litígios tributários eram apreciados por tribunais tributários de primeira e segunda instância a nível local e provincial, com recurso em última instância para a Commissione Tributaria Centrale em Roma. A partir de 1 de abril de 1996 [8], esse sistema foi substituído por tribunais tributários regionais e provinciais, com recurso para a Corte di Cassazione (tribunal de cassação). A Commissione Tributaria Centrale foi, em princípio, abolida. Deixaram de lhe poder ser submetidos novos recursos, mas esta continuou a existir, em secções regionais ou provinciais, até ao momento da conclusão de todos os processos pendentes à data perante a mesma. Esse momento ainda não se verificou [9].

11. A disposição que o órgão jurisdicional de reenvio é chamado a aplicar [10] entrou em vigor em 26 de maio de 2010. Tem o seguinte teor:

«Para que a duração dos processos tributários cumpra o princípio de duração processual razoável, previsto na [Convenção Europeia para a Proteção dos Direitos Humanos, a seguir 'CEDH'], e atendendo ao incumprimento do prazo razoável a que se refere o artigo 6.º, n.º 1, da dita Convenção, os litígios tributários pendentes iniciados por recursos interpostos em primeira instância há mais de dez anos, à data da entrada em vigor da lei de conversão do presente decreto, em que a Administração Fiscal do Estado tenha sucumbido nas duas instâncias, são despachados do modo seguinte:

a) os litígios tributários pendentes na Commissione Tributaria Centrale, à exceção daqueles que têm por objeto pedidos de reembolso, são despachados sem apreciação da causa mediante despacho do Presidente de Secção ou por outro membro delegado […].

b) os litígios tributários pendentes na Corte di Cassazione podem ser extintos, mediante o pagamento de um montante equivalente a 5% do valor da causa […] e a renúncia simultânea a qualquer eventual pretensão a uma justa indemnização na aceção da Lei n.º 89 de 24 de março de 2001 [11]. O contribuinte poderá apresentar um requerimento nesse sentido, na competente

7 — N.ºs 43 e 44 do acórdão.

8 — Decreto Legislativo n.º 545/1992.

9 — Em outubro de 2010, ainda estariam pendentes 211 000 recursos, mas esperava-se concluir todos os processos pendentes na Commissione Tributaria Centrale até 31 de dezembro de 2012, o que permitiria a dissolução definitiva desse órgão.

10 — Artigo 3.º, n.º 2 bis, do Decreto Legislativo n.º 40/2010, convertido na Lei n.º 73/2010 que introduziu o referido artigo. O artigo 3.º é intitulado «Redução do contencioso e racionalização da cobrança». O artigo 3.º, n.º 2 bis, primeiro período e alínea a), será a seguir designado «disposição controvertida».

11 — A denominada «Legge Pinto», que prevê um mecanismo de indemnização em virtude da duração excessiva dos processos judiciais, introduzida na sequência de uma série de acórdãos extremamente críticos do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem.

secretaria ou tesouraria, no prazo de 90 dias a contar da data da entrada em vigor da lei de conversão do presente decreto, acompanhado de documento comprovativo do respetivo pagamento. Os processos referidos neste número serão suspensos até expirar o prazo referido no segundo período e serão concluídos com o pagamento integral das custas dos processos. Em caso algum haverá lugar a reembolso. […]»

## Quadro factual, tramitação do processo e questão prejudicial

12. A sociedade Belvedere costruzioni s.r.l (a seguir «Belvedere») indicou na sua declaração anual de IVA correspondente ao exercício de 1980 um crédito fiscal no montante de 24.288.000 ITL. Apresentou tardiamente a sua declaração correspondente ao exercício de 1981, em 8 de abril de 1982. Na sua declaração correspondente a 1982, deduziu ITL 22 264 000[12], indicando essa quantia como um crédito de IVA resultante da declaração correspondente a 1981.

13. Em agosto de 1985, a Administração Fiscal reavaliou a declaração da Belvedere correspondente a 1982, com o fundamento de que a empresa tinha apresentado fora do prazo a sua declaração correspondente a 1981 e que, por conseguinte, o crédito de ITL 22 264 000 não podia ser deduzido.

14. No órgão jurisdicional tributário de primeira instância, a Belvedere alegou que o crédito não tinha origem no exercício fiscal de 1981, mas no crédito que resultava da sua declaração de 1980. Segundo a mesma, a extinção do direito à dedução nos exercícios sucessivos do IVA pago em excesso num determinado exercício ocorre unicamente no caso de não realização do cálculo no período pertinente e de falta de contabilização na declaração anual IVA. Não tendo incorrido em nenhuma dessas omissões, a Belvedere concluiu que podia ainda deduzir o crédito de IVA resultante da declaração de 1980 na declaração correspondente a 1982.

15. A Administração Fiscal alegou que a declaração correspondente ao exercício de 1981 foi apresentada fora de prazo e que, portanto, não produziu efeitos. Consequentemente, nesse exercício não foi requerido o reembolso de qualquer crédito nem a interessada exprimiu a sua intenção de deduzir um crédito em 1982. Assim, a dedução efetuada na declaração correspondente ao exercício de 1982 de um crédito não resultante de uma declaração válida correspondente ao exercício de 1981, é ilícita.

16. Em outubro de 1986, o órgão jurisdicional tributário de primeira instância proferiu uma decisão a favor da Belvedere. Em maio de 1990, o órgão jurisdicional de segunda instância negou provimento ao recurso da Administração Fiscal. Em julho de 1990, a Administração Fiscal interpôs um novo recurso para o órgão jurisdicional de reenvio. Em 2008, reiterou o seu interesse em manter o recurso. Os argumentos das duas partes são essencialmente os mesmos das instâncias inferiores.

17. Em setembro de 2010, a Commissione Tributaria Centrale submeteu ao Tribunal de Justiça uma questão. Por força da disposição controvertida, deve encerrar automaticamente os processos mediante um despacho que deverá adquirir força de caso julgado e levar à extinção definitiva do crédito defendido pela Administração nas três instâncias. À luz do acórdão Comissão/Itália, já referido, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se isso é permitido pelo direito da UE. Por conseguinte, pede uma decisão a título prejudicial sobre a seguinte questão:

O artigo 10.º do Tratado CE, atual artigo 4.º do Tratado da União Europeia, e os artigos 2.° e 22.° da [Sexta Diretiva] opõem-se a uma disposição do Estado italiano, prevista no n.º 2 *bis* do artigo 3.º do Decreto Legislativo n.º 40, de 25 de março de 2010, convertido na Lei n.º 73, de 22 de maio de 2010, que impede o tribunal fiscal de se pronunciar sobre a existência de um crédito fiscal tempestivamente

12 — Equivalente a aproximadamente EUR 11 500.

reclamado pela Administração Fiscal em recurso interposto de uma sentença desfavorável anterior, impondo assim, em substância, a renúncia total ao crédito de IVA controvertido, quando tal crédito tiver sido considerado inexistente em dois graus de jurisdição, sem a contrapartida de qualquer pagamento, mesmo reduzido, do crédito em causa, pelo contribuinte que beneficia da renúncia?

18. O Governo italiano e a Comissão apresentaram observações escritas e alegações orais.

## Observações preliminares

### *Legislação da UE aplicável*

19. O processo principal tem por objeto os exercícios fiscais correspondentes aos anos de 1980 a 1982. Uma vez que não foram propostos novos recursos perante a Commissione Tributaria Centrale desde 1996, todos os litígios afetados pela disposição controvertida são relativos a anos anteriores a essa data. Portanto, concordo com a Comissão que quaisquer obrigações impostas ao Estado-Membro pela legislação da UE em matéria de IVA decorrem da Sexta Diretiva, e não da Diretiva 2006/112, que só se aplica desde 1 de janeiro de 2007.

20. No que diz respeito à disposição aplicável do Tratado — artigo 10.º CE ou artigo 4.º, n.º 3, TUE —, a situação poderá ser menos clara, porque a disposição controvertida foi aprovada em maio de 2010, depois da entrada em vigor do Tratado de Lisboa. Contudo, uma vez que os dois artigos consagram essencialmente as mesmas obrigações positivas e negativas, a distinção é puramente formal.

### *Legislação italiana aplicável*

21. O artigo 3.º, n.º 2 *bis*, alíneas a) e b) do decreto-lei convertido prevê condições consideravelmente diferentes para o encerramento dos processos, consoante estes estejam pendentes na Commissione Tributaria Centrale ou na Corte di Cassazione. Designadamente, no primeiro caso, os processos são automaticamente encerrados sem o pagamento de qualquer imposto, enquanto que, no segundo, os processos *podem* ser encerrados mediante requerimento apresentado no prazo de 90 dias e o sujeito passivo deve pagar 5% da quantia controvertida [13].

22. O presente pedido de decisão prejudicial refere-se apenas à alínea a). Não está em causa a admissibilidade das regras previstas na alínea b). Esse aspeto já foi suscitado noutro pedido de decisão prejudicial submetido ao Tribunal de Justiça [14] que, todavia, não tem por objeto o IVA, um imposto sujeito à harmonização da UE, mas um imposto direto não harmonizado sobre os dividendos, que terá sido aplicado a uma empresa estabelecida fora da UE.

23. Embora a alínea b) possa oferecer, em alguns aspetos, uma comparação instrutiva com a alínea a), parece-me importante evitar uma confusão das duas alíneas. Em especial, no contexto do presente processo, não me basearia, como o faz a Comissão, na forma como a Corte di Cassazione descreveu ou interpretou a alínea b) no seu despacho de reenvio nesse outro processo.

13 — V. n.º 10, *supra*.

14 — Processo C-417/10, 3M Italia, no âmbito do qual teve lugar uma audiência imediatamente antes da realizada no presente processo.

*Aspetos relevantes do processo principal*

24. O litígio no processo principal tem por objeto o direito de um sujeito passivo de fazer transitar o crédito reclamado de IVA para o segundo ano subsequente ao da alegada constituição do crédito, quando a declaração do imposto relativa ao ano intermédio não foi apresentada de forma atempada. A questão jurídica parece envolver o peso relativo a atribuir a cada uma das duas disposições processuais, eventualmente em parte conflituantes, da legislação italiana em matéria de IVA.

25. Porém, o mérito desse litígio é alheio à questão prejudicial, e é irrelevante considerar se a Belvedere ou a Administração Fiscal devia obter (ou obteve) vencimento.

26. O que é relevante é que os processos foram iniciados em primeira instância mais de dez anos antes da entrada em vigor da disposição controvertida (embora essa condição seja necessariamente satisfeita por qualquer recurso atualmente pendente na Commissione Tributaria Centrale, uma vez que não foi possível interpor novos recursos desde 1996) e que a Administração Fiscal sucumbiu nas duas instâncias. Por conseguinte, os critérios previstos na disposição controvertida relativos ao encerramento automático do processo pendente na Commissione Tributaria Centrale encontram-se satisfeitos. A questão que se coloca é a de saber se tal encerramento automático com base nesses critérios é compatível com o direito da UE.

27. A Comissão observou que o órgão jurisdicional de primeira instância dedicou apenas oito linhas de argumentação à sua decisão a favor da Belvedere, enquanto que o órgão jurisdicional que apreciou o primeiro recurso o fez em quatro linhas.

28. Mais uma vez, essa circunstância parece irrelevante para a questão suscitada, que se refere a todos os processos pendentes na Commissione Tributaria Centrale. Também não parece ter qualquer relevância especial em qualquer outro sentido, uma vez que o próprio primeiro recurso da Administração Fiscal continha apenas 12 linhas de fundamentação jurídica (ampliadas para 24 linhas no seu segundo recurso).

**Síntese das alegações quanto ao mérito**

29. A Comissão considera necessário partir da interpretação da disposição controvertida efetuada pelo órgão jurisdicional na questão prejudicial, nomeadamente a de que esta «[impõe], em substância, a renúncia total ao crédito de IVA controvertido» quando os critérios definidos na disposição controvertida são satisfeitos.

30. Nessa base, alega que a disposição controvertida constitui uma renúncia geral do tipo censurado pelo Tribunal de Justiça no acórdão Comissão/Itália e é, essencialmente pelos mesmos motivos descritos nesse acórdão, excluída pelo direito da UE. Por força da disposição controvertida, todo um conjunto de recursos interpostos pelas autoridades fiscais é simplesmente eliminado, sem qualquer avaliação das circunstâncias concretas. Não obstante, na audiência, a Comissão declarou que não tinha intentado contra a Itália nenhuma ação por incumprimento relativa à disposição controvertida.

31. O Governo italiano alega que, ao contrário da amnistia em causa no acórdão Comissão/Itália, a disposição controvertida é uma norma puramente processual relativa aos processos pendentes nos tribunais tributários, operando a jusante do exercício das competências do Estado e da execução das suas obrigações relativas à verificação e cobrança de quantias devidas a título de IVA. Embora o Tribunal de Justiça esteja, em princípio, vinculado pela interpretação que é feita do direito nacional pelo órgão jurisdicional nacional, o despacho de reenvio é, neste caso, insuficiente, na medida em que não explica por que motivo a disposição controvertida deve ser considerada uma renúncia geral. O Tribunal de Justiça devia, portanto, ter em conta a própria explicação do Governo italiano.

32. A título subsidiário, o Governo italiano alega que, ao contrário da amnistia no acórdão Comissão/Itália, a disposição controvertida não perturba gravemente o bom funcionamento do sistema comum de IVA, nem o princípio da neutralidade fiscal, nem favorece os sujeitos passivos culpados de fraude [15]. Pelo contrário, apenas se aplica em processos onde a necessidade de respeitar a exigência prevista na CEDH da resolução dos litígios num prazo razoável e a preocupação de aliviar um sistema judicial sobrecarregado com processos de duração cada vez mais longos se sobrepõem ao interesse público cada vez mais diminuto no prosseguimento das reclamações fiscais já rejeitadas na primeira e segunda instância.

## Apreciação

### *Interpretação da disposição controvertida*

33. Embora a interpretação da disposição controvertida seja da competência dos órgãos jurisdicionais nacionais, não concordo que o Tribunal de Justiça esteja rigorosamente vinculado à descrição dessa disposição contida na questão prejudicial como uma renúncia total ao crédito de IVA controvertido. O efeito da disposição pode ser determinado com base na sua redação. O que o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber é se esse efeito pode ser considerado «uma renúncia geral e indiscriminada à verificação das operações tributáveis» na aceção do acórdão Comissão/Itália, ou suficientemente análogo a uma tal renúncia para ser igualmente excluído pelo direito da UE. A questão não presume que a disposição controvertida possa ser assim considerada. Se o fizesse, a própria interpretação do órgão jurisdicional de reenvio já teria fornecido a resposta.

34. Se, todavia, o Tribunal de Justiça se considerasse vinculado por essa interpretação, teria de responder à questão na afirmativa.

### *Comparação com as disposições em causa no acórdão Comissão/Itália*

35. O efeito da disposição controvertida é consideravelmente diferente do efeito das disposições em causa no acórdão Comissão/Itália.

36. No essencial, estas últimas [16] concediam uma ampla dispensa de avaliação ou investigação pela Administração Fiscal dos montantes do IVA que não foram declarados em devido tempo, em troca de um pagamento que varia entre metade do IVA subsequentemente declarado como devido e um montante de imposto meramente simbólico. Como declarou o Tribunal de Justiça [17], as referidas disposições produziram o efeito de que «os sujeitos passivos culpados de fraude [foram] favorecidos». O Tribunal de Justiça considerou ainda [18] que, «ao introduzir uma medida de amnistia pouco tempo após terem expirado os prazos nos quais os sujeitos passivos deveriam ter pago o IVA e ao exigir o pagamento de um montante muito reduzido em relação ao imposto efetivamente devido, a medida em causa permite aos sujeitos passivos interessados escapar definitivamente às suas obrigações em matéria de IVA, embora as autoridades fiscais nacionais pudessem ter descoberto, pelo menos, uma parte desses sujeitos passivos durante os quatro anos anteriores à data da prescrição do imposto normalmente devido. Deste modo, a Lei n.º 289/2002 põe em causa a responsabilidade que pesa sobre cada Estado-Membro de assegurar a cobrança correta do imposto.»

15 — V. n.os 44, 45 e 47 do acórdão Comissão/Itália, já referido.

16 — V. os resumos contidos no n.os 8 e segs. do acórdão Comissão/Itália, já referido, e no n.os 11 e segs. das conclusões que apresentei nesse processo.

17 — No n.º 47 do acórdão.

18 — No n.º 52 do acórdão.

37. O mesmo não se pode dizer da disposição controvertida no presente processo. O Governo italiano e a Comissão concordam que esta se aplica à fase judicial e não à fase administrativa que é da responsabilidade da Administração Fiscal. A sua natureza processual é sublinhada pelo facto de não se aplicar simplesmente ao IVA, como acontecia no caso das disposições em causa no acórdão Comissão/Itália, mas aos recursos relativos a todos os tipos de imposto interpostos na Commissione Tributaria Centrale. Não existe uma dispensa da investigação ou da avaliação pela Administração Fiscal. Todos os casos em questão foram investigados, e os montantes considerados devidos foram reclamados antes da aprovação da disposição controvertida. A referida disposição põe termo ao recurso em última instância interposto pela Administração Fiscal de uma decisão judicial desfavorável, mas não favorece especificamente os culpados de evasão fiscal. De facto, parece improvável (espera-se, muito improvável) que tais pessoas pudessem obter vencimento de causa duas vezes nos tribunais num litígio com a Administração Fiscal — não só em primeira instância, mas também em sede de recurso. Por último, a disposição controvertida entrou em vigor mais de 14 anos depois da última data em que o processo de recurso em última instância podia ter sido interposto, e não «pouco tempo após terem expirado os prazos nos quais os sujeitos passivos deveriam ter pago o IVA» [19].

38. Por conseguinte, não é possível afirmar que a disposição controvertida «põe em causa a responsabilidade que pesa sobre cada Estado-Membro de assegurar a cobrança correta do imposto» da mesma forma que as disposições em questão no acórdão Comissão/Itália.

*Obrigações dos Estados-Membros*

39. A Comissão salienta as obrigações dos Estados-Membros de «tomar todas as medidas legislativas e administrativas necessárias para garantir a cobrança da totalidade do IVA devido no seu território», «garantir o respeito das obrigações que incumbem aos sujeitos passivos», «garantir uma cobrança eficaz dos recursos próprios da Comunidade» e «não criar diferenças significativas na maneira como são tratados os sujeitos passivos» [20].

40. Tais obrigações não podem, porém, ser alargadas de modo a garantir que, regra geral, a Administração Fiscal possa continuar a interpor recurso das decisões judiciais até obter uma decisão favorável. Além disso, nenhum princípio de direito da UE exige a disponibilidade de mais do que um recurso. O Tribunal de Justiça é, ele próprio, um exemplo, para certos tipos de procedimento, de um tribunal de primeira e última instância. Em certos outros sistemas jurídicos, não existe um direito absoluto de interpor recurso, e raramente é admitido o recurso de uma parte que sucumbiu em duas instâncias sucessivas. Em qualquer sistema, deve haver um momento em que já não é possível interpor recurso. Nenhum sistema garante que a decisão final será incontestavelmente correta em termos de direito.

41. A disposição controvertida põe termo a um recurso em última instância interposto pela Administração Fiscal, na sequência de decisões desfavoráveis na primeira e segunda instâncias. Diz, portanto, respeito a uma situação em que a Administração tomou o que podem ser consideradas as medidas necessárias para garantir a cobrança do IVA que considera devido, mas em que um órgão jurisdicional de primeira instância e um órgão jurisdicional de recurso decidiram que o IVA reclamado não era, de facto, devido. Não posso aceitar que uma tal medida constitua, em si mesma, o não cumprimento pelo Estado-Membro da obrigação de assegurar o necessário controlo do sistema de IVA.

19 — E o presente processo diz respeito à reclamação de um crédito que foi (ou que não foi) constituído há cerca de 30 anos.

20 — V. n.os 37 a 39 do acórdão Comissão/Itália (já referido no n.º 7, *supra*).

42. Na audiência, a Comissão reconheceu que não havia uma obrigação geral dos Estados-Membros de assegurar que a Administração Fiscal possa interpor um segundo recurso nos litígios em matéria de IVA, mas alegou que, sempre que tal recurso esteja normalmente disponível, não é admissível que os recursos pertencentes a um conjunto arbitrariamente definido sejam «decapitados», depois de terem sido interpostos mas antes de poderem ser decididos.

43. Parece-me que a disposição controvertida não se refere a um conjunto arbitrariamente definido de recursos. Refere-se a todos os recursos pendentes na Commissione Tributaria Centrale em que a Administração Fiscal sucumbiu nas duas instâncias, todos pendentes há mais de 10 (na prática, 14) anos. A obrigação do Estado-Membro, nos termos do artigo 22.º da Sexta Diretiva, de assegurar que o IVA é corretamente avaliado e cobrado implica o cumprimento desta obrigação num período muito mais curto [21]. Pode-se alegar que, ao não garantir que os litígios relativos à avaliação fossem decididos num prazo razoável a contar da data em que o IVA devia ter sido definitivamente declarado, apesar de duas decisões a favor da mesma parte, a Itália não cumpriu essa obrigação. Em meu entender, não se pode alegar que não cumpriu a sua obrigação, ao encerrar tais litígios, após o decurso de 14 anos, da única forma que não acarretava uma injustiça para a parte a favor da qual as decisões anteriores foram proferidas. (Saliento que estas observações se referem à própria disposição controvertida, e não à outra disposição que se aplica aos recursos pendentes na Corte di Cassazione, ou à relação entre as duas.)

44. A Comissão também referiu os acórdãos do Tribunal de Justiça Lucchini [22] e, mais especificamente, Fallimento Olimpiclub [23]. Os dois processos tinham por objeto a aplicação do princípio da força de caso julgado no direito italiano. No acórdão Lucchini, o Tribunal de Justiça decidiu que o direito da UE se opunha à aplicação de uma disposição do direito nacional que pretendia consagrar o princípio da força de caso julgado quando a sua aplicação obstava à recuperação de um auxílio de Estado cuja incompatibilidade com o mercado comum fora declarada por uma decisão da Comissão que se tornara definitiva. No acórdão Fallimento Olimpiclub, fazendo referência ao acórdão Lucchini, o Tribunal de Justiça decidiu que a aplicação da mesma disposição era excluída num litígio relativo ao IVA respeitante a um ano fiscal em relação ao qual ainda não tinha sido proferida uma decisão judicial definitiva, caso tal disposição obstasse a que o órgão jurisdicional nacional que devia decidir desse litígio tivesse em conta as normas de direito da UE em matéria de práticas abusivas relacionadas com o referido imposto. A Comissão procura estabelecer um paralelo entre as referidas aplicações excluídas do princípio da força de caso julgado e a disposição controvertida, na medida em que esta última parece atribuir força de caso julgado à decisão do primeiro órgão jurisdicional de recurso, ao mesmo tempo que afasta qualquer questão de compatibilidade com o direito da UE do (que teria sido o) órgão jurisdicional de recurso em última instância.

45. Em meu entender, esse paralelismo não é válido. O acórdão Lucchini dizia respeito a uma situação muito especial em que se discutiam os princípios que regulam a repartição das competências entre os Estados-Membros e a Comunidade em matéria de auxílios de Estado, uma vez que a Comissão dispõe de uma competência exclusiva para apreciar a compatibilidade de uma medida nacional de auxílios de Estado com o mercado comum. E o acórdão Fallimento Olimpiclub, embora mais próximo, na medida em que se referia ao IVA, decidiu sobre a questão específica de saber se é compatível com o princípio da efetividade a interpretação do princípio da autoridade do caso julgado segundo a qual, em litígios em matéria de IVA, o caso julgado em determinado processo, quando tenha por objeto um ponto fundamental comum a outros processos, possui força vinculativa relativamente a esse ponto, mesmo que as constatações então efetuadas se refiram a um período de tributação diferente. Nenhuma dessas situações, nem nenhuma situação comparável, se verifica no presente processo, que deve ser decidido à luz das suas próprias características.

21 — Nos termos do artigo 22.º, n.ºs 4 e 5, da Sexta Diretiva, os sujeitos passivos deviam apresentar uma declaração em prazo não superior a dois meses a contar do termo de cada período fiscal, o qual não devia exceder um ano, e pagar o montante líquido do IVA no momento da apresentação da declaração.

22 — Acórdão de 18 de julho de 2007 (C-119/05, Colet., p. I-6199).

23 — Acórdão de 3 de setembro de 2009 (C-2/08, Colet., p. I-7501).

46. A Comissão salientou ainda que o IVA constitui a base de um dos «recursos próprios» da UE, cuja cobrança efetiva é da responsabilidade dos Estados-Membros [24].

47. Claro que isso é verdade. O recurso próprio baseado no IVA é fixado em 0,3% de uma base do IVA harmonizada para cada Estado-Membro [25]. Uma vez que a base teoricamente harmonizada é, de facto, calculada a partir dos montantes efetivamente cobrados [26], a cobrança efetiva pelos Estados-Membros afeta as receitas do orçamento da UE.

48. Contudo, a exigência de cobrança efetiva não pode ser absoluta. O custo e a probabilidade da cobrança devem ser ponderados com a potencial receita. No que diz respeito à disposição controvertida, haveria um custo, não só para a Administração Fiscal, no prosseguimento do processo, mas também para o Estado, na manutenção da existência da Commissione Tributaria Centrale previsivelmente por um período muito longo de tempo. A probabilidade de cobrança é afetada não só pelo facto de as duas decisões judiciais terem sido desfavoráveis à Administração Fiscal, mas também pela simples passagem do tempo, que poderá ter impossibilitado a recuperação de alguns montantes mesmo no caso de uma decisão favorável subsequente. Além disso, a obrigação de cobrança deve ser ponderada com a obrigação de permitir ao sujeito passivo o encerramento das suas contas num prazo razoável após o termo de cada período fiscal. Sempre que um litígio tenha estado pendente durante um período considerável, chegará inevitavelmente um momento em que tais considerações deverão sobrepor-se à obrigação de prosseguir todos os processos de reclamação de IVA. Os critérios definidos na disposição controvertida não parecem irrazoáveis nesse contexto.

*Comparação com o artigo 16.º da Lei n.º 289/2002*

49. A Comissão refere a jurisprudência da Corte di Cassazione relativa ao artigo 16.º da Lei n.º 289/2002, cujos artigos 8.° e 9.° constituíram o objeto da ação proposta pela Comissão no processo Comissão/Itália e foram considerados incompatíveis com o direito da UE pelo Tribunal de Justiça. O artigo 16.º permite ao sujeito passivo obter o encerramento de quaisquer processos pendentes em qualquer tribunal tributário mediante o pagamento de 10% da quantia controvertida, ou de 150 EUR se a quantia controvertida for inferior a 2 000 EUR. A Corte di Cassazione decidiu que esse artigo está viciado da mesma incompatibilidade que os artigos 8.° e 9.° da Lei n.º 289/2002. A Comissão alega que tal conclusão é relevante para a apreciação da disposição controvertida que é, no seu entender, «praticamente idêntica».

50. A compatibilidade com o direito da UE do artigo 16.º da Lei n.º 289/2002 não está em questão no presente processo, e não compete ao Tribunal de Justiça emitir um juízo sobre o mesmo neste contexto. Todavia, observo que este artigo apresenta pelo menos uma diferença significativa em relação à disposição controvertida, que é o facto de se aplicar a todos os processos pendentes em todos os tribunais tributários, independentemente da duração. Assim, parece estar consideravelmente mais próximo de uma «renúncia geral» do que a disposição controvertida, que só se aplica a processos em terceira instância quando estes, tomados no seu conjunto, estejam pendentes há mais de 10 (na prática, 14) anos. Não penso, portanto, que uma eventual jurisprudência nacional respeitante ao artigo 16.º da Lei n.º 289/2002 possa ser considerada relevante para os presentes efeitos.

24 — V. segundo e décimo quarto considerandos da Sexta Diretiva, e n.º 39 do acórdão Comissão/Itália, já referido.

25 — V. artigo 2.º da Decisão 2007/436/CE, Euratom do Conselho, de 7 de junho de 2007, relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades Europeias (JO L 163, p. 17).

26 — V. *European Union public finance*, 4.ª Edição (Serviço das Publicações da UE, 2008), p. 239.

*Comparação com as transações acordadas caso a caso*

51. A Comissão salienta que a disposição controvertida implica o encerramento de todos os litígios em questão, sem ter em conta qualquer probabilidade de uma decisão a favor da Administração Fiscal. Distingue-se de outras disposições de direito italiano que permitem a resolução de litígios mediante transação judicial entre a Administração Fiscal e o sujeito passivo com base numa avaliação individual do litígio pela Administração Fiscal, e/ou no pagamento pelo sujeito passivo de uma percentagem do montante reclamado. A disposição controvertida incorpora, na opinião da Comissão, uma renúncia geral na aceção do acórdão Comissão/Itália, já referido, em vez de uma transação acordada caso a caso que a Comissão parece considerar aceitável.

52. Esta alegação não me convence.

53. É certo que uma parte que sucumbiu na primeira instância e num primeiro recurso pode obter vencimento de causa num segundo recurso. Além disso, tal parte avaliará, em princípio, com maior ou menor precisão, os seus interesses e probabilidades de vencimento de causa antes de interpor um segundo recurso. Uma entidade pública como a administração fiscal também pode desejar, por motivos de ordem mais geral de segurança jurídica, obter uma decisão de recurso em última instância no interesse público.

54. Por um lado, a disposição controvertida parece, efetivamente, substituir a apreciação da Administração Fiscal do seu interesse em prosseguir o processo por uma aproximação quase estatística da probabilidade de alteração da decisão em sede de recurso. Quando essa probabilidade é pequena, como parece prever a disposição controvertida, a ausência de uma decisão de recurso em última instância, embora não ideal, parece ser menos problemática.

55. Por outro lado, uma resolução negociada caso a caso, em que a Administração Fiscal renuncia à reclamação da totalidade do montante que considera devido em troca do pagamento de parte dessa quantia não parece ser mais correta. Obtém, necessariamente, um montante superior ou inferior àquele que teria sido cobrado numa interpretação correta da legislação aplicável, ao mesmo tempo que renuncia ainda à possibilidade de uma decisão sobre essa interpretação pelo tribunal de recurso em última instância.

56. As duas opções são menos do que ideais em termos de cobrança da totalidade do imposto devido, mas nenhuma parece ser inaceitável ou equiparável a uma renúncia geral na aceção do acórdão Comissão/Itália.

*Justificação com base na CEDH*

57. Em contrapartida, a necessidade de cumprir a exigência de «prazo razoável» prevista no artigo 6.º, n.º 1, da CEDH [27] (e artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da EU, que se aplica aos Estados-Membros na execução do direito da UE) parece ser uma justificação clara e particularmente ponderosa para uma regra como a da disposição controvertida. No que diz respeito às exigências de segurança jurídica, 10 anos parece ser um tempo especialmente longo para a duração de um processo judicial, a menos que tal seja justificado pelas circunstâncias específicas do processo [28]. A disposição controvertida só se aplica, na prática, ao processos que, em abril de 2010, estavam pendentes na terceira instância há 10 (na prática, 14) anos ou mais, e cuja duração total tinha assim sido consideravelmente longa. Embora o simples facto de uma tal duração seja obviamente um problema

27 — O Tribunal Europeu dos Direitos do Homem decidiu repetidamente que os atrasos processuais na Itália, de duração inferior a 10 anos, violavam o artigo 6.º, n.º 1, da CEDH (v., por exemplo, Sciortino contra Itália, n.º 30127/96 (Sect. 2) (18.10.01), n.ºs 19 e segs., e Scordino contra Itália (n.º 1) [GC], n.º 36813/97, TEDH 2006-V, n.ºs 175 e segs.).

28 — No contexto de processos pendentes nos tribunais da UE, v., por exemplo, o acórdão de 16 de julho de 2009, Der Grüne Punkt (C-385/07 P, Colet. p. I-6155, n.ºs 181 e segs.).

grave a ser resolvido pelo Estado-Membro [29], não penso que obrigação do direito da UE de garantir a cobrança efetiva do IVA possa exigir a manutenção por mais de 10 ou 14 anos de uma situação de incerteza jurídica no que diz respeito à quantia de imposto controvertida em relação à qual esse sujeito passivo já recebeu dois acórdãos favoráveis.

58. Por conseguinte, com base no conjunto das considerações acima referidas, sou de opinião de que a disposição controvertida no presente processo não é equiparável às disposições em causa no acórdão Comissão/Itália, já referido, e não constitui um incumprimento por parte da Itália da sua obrigação de assegurar a necessária aplicação do sistema IVA.

*Exigência da neutralidade fiscal*

59. Existe, porém, um aspeto da disposição controvertida que parece questionável à luz — *inter alia* — do acórdão Comissão/Itália do Tribunal de Justiça, em relação à exigência de «neutralidade fiscal», nomeadamente, a obrigação de «não criar diferenças significativas na maneira como são tratados os sujeitos passivos, quer no seio de um dos Estados-Membros quer em todos eles» [30].

60. A Comissão refere esse aspeto, questionando o facto de se aplicar apenas aos processos pendentes há mais de 10 anos numa determinada data, e não a todos os processos, a partir do momento em que atingissem o limite de 10 anos, quando o objetivo do artigo 3.º, n.º 2bis) do decreto-lei convertido era, de facto, o de reduzir a acumulação de processos pendentes na Commissione Tributaria Centrale e na Corte di Cassazione.

61. Essa questão não me parece pertinente no contexto do presente processo que, recorde-se, se refere apenas a processos pendentes na Commissione Tributaria Centrale. Quando a disposição controvertida entrou em vigor, todos os recursos interpostos nesse órgão jurisdicional estavam pendentes há mais de 10 anos, e deixaram de poder ser interpostos recursos neste órgão.

62. Não obstante, o artigo 3.º, n.º 2 *bis*, tomado no seu conjunto, cria uma diferença de tratamento entre os recursos em última instância nos processos em matéria de IVA, essencialmente segundo a data em que foram interpostos e não o tempo durante o qual estiveram pendentes [31]. Por outro lado, embora o critério dos 10 anos possa ser considerado um elemento objetivo (embora, como qualquer limite temporal, arbitrário) distintivo quando considerado à luz da exigência do «prazo razoável» previsto no artigo 6.º, n.º 1, da CEDH e no artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais, não parece aceitável que esse critério produza diferentes efeitos dependendo simplesmente da data em que o recurso em última instância foi apresentado.

63. Contudo, não considero que isso seja um fundamento suficiente para considerar a disposição controvertida incompatível, em si mesma, com a obrigação da Itália de garantir a cobrança efetiva do IVA e o respeito efetivo pelos sujeito passivos das suas obrigações ao abrigo do sistema IVA. O que poderia ser exigido é o tratamento uniforme de todas as situações abrangidas pelo artigo 3.º, n.º 2*bis* do decreto-lei convertido, pelo menos na parte em que estas se refiram ao IVA. Se os recursos pendentes na Corte di Cassazione fossem tratados da mesma forma que aqueles pendentes na Commissione Tributaria Centrale, sempre que a duração do processo atingisse o limite de 10 anos, essa dificuldade poderia ser eliminada. O mesmo também poderia ser verdade se o tratamento atualmente proporcionado aos recursos pendentes na Corte di Cassazione fosse alargado aos recursos pendentes na Commissione Tributaria Centrale. Contudo, penso que não cabe ao Tribunal de Justiça exprimir

29 — V. nota 9, *supra*.

30 — N.º 39 do acórdão.

31 — Na realidade, existe uma distinção tripla: os recursos pendentes na Commissione Tributaria Centrale são tratados de forma diferente dos pendentes na Corte di Cassazione, e os recursos pendentes nesta última são tratados de forma diferente consoante os respetivos processos tenham sido iniciados em primeira instância antes ou depois de 26 de maio de 2000.

uma opinião sobre uma destas abordagens ou sobre qualquer outra abordagem, no contexto do presente pedido de decisão prejudicial. Tais considerações não são relevantes para a questão de saber se uma interpretação correta da legislação da UE se opõe a uma medida como a disposição controvertida, quando considerada isoladamente.

## Conclusão

64. Portanto, proponho que o Tribunal de Justiça responda do seguinte modo à questão submetida pela Commissione Tributaria Centrale:

«O artigo 4.º, n.º 3, TUE (antigo artigo 10.º CE) ou os artigos 2.° e 22.° da Sexta Diretiva 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 não se opõem a uma disposição nacional, nos termos da qual, nos litígios em matéria de IVA entre um sujeito passivo e a Administração Fiscal, em que passaram 10 anos desde o momento em que o litígio foi submetido em primeira instância, um segundo recurso interposto pela Administração Fiscal, na sequência de decisões que lhe foram desfavoráveis nas duas instâncias, é automaticamente despachado sem uma decisão quanto ao mérito pelo órgão jurisdicional de última instância.»