

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

8 giugno 2006 *

Nel procedimento C-430/04,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania), con ordinanza 8 luglio 2004, pervenuta in cancelleria il 7 ottobre 2004, nel procedimento tra

Finanzamt Eisleben

e

Feuerbestattungsverein Halle e.V.,

in presenza di:

Lutherstadt Eisleben,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. C.W.A. Timmermans, presidente di sezione, dai sigg. J. Makarczyk (relatore), R. Schintgen, G. Arestis e J. Klučka, giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: sig. A. Tizzano

cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il Feuerbestattungsverein Halle e.V., dal sig. C. Ramme, Rechtsanwalt;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. D. Triantafyllou e K. Gross, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- ¹ La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 4, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

- 2 La questione è sorta nell'ambito di una controversia tra il Finanzamt Eisleben (ufficio imposte di Eisleben, in prosiegue: il «Finanzamt») e il Feuerbestattungsverein Halle e.V. (in prosiegue: il «Feuerbestattungsverein») in merito al rifiuto di divulgare informazioni di natura tributaria relative al comune di Lutherstadt Eisleben, che è la parte chiamata in causa dinanzi al giudice del rinvio.

Contesto normativo

La sesta direttiva

- 3 Ai sensi dell'art. 4, n. 5, primo e secondo comma, della sesta direttiva:

«Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

Se però tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza».

La normativa nazionale

- 4 L'art. 1, n. 1, punto 1, della legge relativa all'imposta sulla cifra di affari (Umsatzsteuergesetz) così dispone:

«1) Sono assoggettate all'imposta sulla cifra di affari le seguenti operazioni:

1. Le forniture ed altre prestazioni che un imprenditore, nell'ambito della sua impresa, effettua a titolo oneroso sul territorio nazionale. La tassazione non è esclusa dal fatto che l'operazione viene effettuata sulla base di un atto legislativo o amministrativo o che è considerata come effettuata in forza di una disposizione di legge; (...)».

- 5 A norma dell'art. 2, nn. 1 e 3, della legge relativa all'imposta sulla cifra di affari:

«1) È imprenditore chi esercita autonomamente un'attività industriale, commerciale o professionale (...)

(...)

- 3) Le persone giuridiche di diritto pubblico esercitano un'attività industriale, commerciale o professionale soltanto nell'ambito delle loro imprese di natura industriale o commerciale (...) e delle loro attività economiche agricole o forestali (...)».

- 6 L'art. 30 del codice delle imposte del 1977 (Abgabenordnung 1977, in prosieguo: l'«AO») così dispone:

«1) I titolari di pubblici uffici sono tenuti al segreto fiscale.

2) Essi violano il segreto fiscale qualora, senza autorizzazione, pubblicino o utilizzino (...)

1. la situazione finanziaria di un terzo di cui siano venuti a conoscenza

a) nel corso di un procedimento amministrativo, di un procedimento di revisione dei conti o di un procedimento giurisdizionale in materia tributaria (...),

oppure

2. un segreto industriale o commerciale di un terzo, di cui siano venuti a conoscenza in occasione di uno dei procedimenti menzionati sub 1 (...).

4) Le informazioni ottenute nei modi contemplati al n. 2) possono essere divulgate, qualora

1. ciò serva all'istruzione di un procedimento ai sensi del n. 2), punto 1, lett. a) (...).

7 Ai sensi dell'art. 40 del codice di procedura tributaria (Finanzgerichtsordnung):

«1) Per via di ricorso possono essere chiesti l'annullamento (...) di un atto amministrativo (impugnazione), nonché la condanna ad emanare un atto amministrativo di cui sia stata rifiutata od omessa l'adozione (azione di diffida) o a compiere un'altra attività.

2) Se la legge non dispone diversamente, l'azione è ammissibile soltanto qualora il ricorrente faccia valere di essere stato leso nei suoi diritti da un atto amministrativo o dal rifiuto o dall'omissione di emanare un atto amministrativo o di compiere un'altra attività».

Causa principale e questione pregiudiziale

8 Il Feuerbestattungsverein è un'associazione riconosciuta di utilità pubblica che gestisce un crematorio nella città di Halle. Esso ha presentato al Finanzamt una domanda di informazioni in merito al codice fiscale con il quale tale ufficio aveva adottato l'ultimo avviso di accertamento fiscale nei confronti del comune di Lutherstadt Eisleben, che gestisce anch'esso un crematorio, nonché alla data in cui tale avviso di accertamento era stata adottato. Nella sua domanda, il Feuerbestattungsverein affermava che l'eventuale mancato assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») dal comune di Lutherstadt Eisleben avrebbe consentito a tale comune di offrire i servizi di cremazione a prezzi più vantaggiosi di quelli da esso stesso applicati.

9 Il Finanzamt, dopo aver ricordato di essere tenuto al rispetto del segreto fiscale, con decisione 25 giugno 1998 ha rifiutato di comunicare al Feuerbestattungsverein le informazioni richieste.

- 10 Rimasto infruttuoso il reclamo del Feuerbestattungsverein avverso tale decisione di rigetto, quest'ultimo ha proposto ricorso dinanzi al Finanzgericht, il quale ha annullato la detta decisione, ingiungendo al Finanzamt di statuire nuovamente sulla richiesta di informazioni. Il Finanzgericht ha fatto riferimento, in particolare, alle disposizioni dell'art. 30, nn. 4, punto 1, e 2, punto 1, lett. a), dell'AO, secondo le quali la divulgazione delle informazioni raccolte nell'ambito di un procedimento amministrativo è autorizzata qualora serva all'istruzione di un procedimento giurisdizionale in materia tributaria. Esso ha altresì constatato che un eventuale ricorso del Feuerbestattungsverein contro i provvedimenti di imposizione adottati nei confronti del comune di Lutherstadt Eisleben sarebbe stato ricevibile, in quanto l'associazione avrebbe potuto sostenere di essere stata lesa nei suoi diritti a causa del mancato assoggettamento ad IVA del detto comune, o dell'imposizione troppo modesta cui tale ente locale era soggetto.
- 11 Avverso la sentenza del Finanzgericht il Finanzamt ha proposto ricorso in cassazione («Revision») dinanzi al Bundesfinanzhof. Quest'ultimo ritiene che, per accertare se il Feuerbestattungsverein, in quanto imprenditore privato, sia legittimato a dedurre l'illegittimità del presunto mancato assoggettamento ad IVA del comune di Lutherstadt Eisleben o di un suo assoggettamento troppo modesto, si imponga l'interpretazione dell'art. 4, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva.
- 12 Secondo il giudice del rinvio, nella fattispecie ricorrono gli estremi per l'applicazione dell'art. 30, n. 4, punto 1, dell'AO, relativo alla possibilità di divulgare le informazioni tutelate in via di principio dal segreto fiscale.
- 13 Il giudice del rinvio afferma inoltre che il ricorso menzionato all'art. 40, n. 1, del codice di procedura tributaria, che il Feuerbestattungsverein intende proporre in materia di concorrenza, è ricevibile soltanto qualora il ricorrente provi di essere leso

nei propri diritti da un atto amministrativo, dal rifiuto o dalla mancata adozione di un tale atto, ovvero dal rifiuto o dall'omissione di un'altra attività. Una violazione dei diritti di un terzo, estraneo all'obbligazione fiscale, può, secondo il giudice del rinvio, assumere rilievo soltanto qualora il mancato assoggettamento, ovvero l'imposizione troppo modesta, violi una norma non soltanto adottata nell'interesse generale, ma diretta a tutelare altresì gli interessi di determinati terzi, estranei all'obbligazione fiscale di cui trattasi.

- 14 In tal senso, alla luce della giurisprudenza della Corte che ha già ammesso l'efficacia diretta dell'art. 4, n. 5, della sesta direttiva a favore degli organismi di diritto pubblico, al fine di salvaguardarne i diritti, il giudice del rinvio rileva come non sia escluso che tale disposizione sia destinata a tutelare anche i concorrenti privati, laddove il mancato assoggettamento degli organismi di diritto pubblico possa condurre a distorsioni della concorrenza di una certa importanza. Tuttavia, tale giudice ammette che è ipotizzabile anche un'altra lettura della detta giurisprudenza, secondo la quale il citato art. 4, n. 5, sarebbe volto unicamente ad assicurare la neutralità obiettiva dell'IVA, senza che i concorrenti privati possano trarne diritti propri.
- 15 In questo contesto, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se il contribuente privato che sia in concorrenza con un ente di diritto pubblico e che faccia valere che l'esenzione di quest'ultimo dalle imposte o una sua tassazione troppo modesta è illegittima possa invocare a tal fine l'art. 4, n. 5, secondo comma, della direttiva 77/388/CEE»

Sulla questione pregiudiziale

Osservazioni presentate alla Corte

- 16 Il Feuerbestattungsverein ritiene che la questione sollevata dal giudice del rinvio debba essere risolta affermativamente.
- 17 La Commissione delle Comunità europee afferma che per l'applicazione dell'esenzione a un organismo di diritto pubblico devono essere congiuntamente soddisfatte due condizioni, vale a dire, da un lato, che l'organismo pubblico eserciti attività e, dall'altro, che tali attività siano svolte da quest'ultimo in veste di pubblica autorità (sentenza 14 dicembre 2000, causa C-446/98, Fazenda Pública, Racc. pag. I-11435, punto 15). Essa ammette, ai fini della soluzione della questione sollevata, l'ipotesi implicita del giudice del rinvio secondo la quale, nella causa principale, il comune di Lutherstadt Eisleben, quando gestisce un crematorio, agisce in veste di pubblica autorità, cosicché trova applicazione l'art. 4, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva.
- 18 Dopo aver rammentato la giurisprudenza in merito ai principi che disciplinano la facoltà di far valere direttamente le direttive comunitarie (sentenze 16 giugno 1966, causa 57/65, Lütticke, Racc. pag. 220; 4 dicembre 1974, causa 41/74, Van Duyn, Racc. pag. 1337, e 22 giugno 1989, causa 103/88, Fratelli Costanzo, Racc. pag. 1839), la Commissione afferma che, allorché una disposizione fiscale produce effetti diretti, deve potere essere fatta valere non soltanto dal creditore fiscale o dal soggetto passivo, ma anche, al di là della relazione bilaterale esistente tra quest'ultimo e l'amministrazione tributaria, dai terzi interessati dall'applicazione di una tale disposizione.

- 19 In proposito, la Commissione sostiene che un ricorso proposto conformemente al principio della tutela giuridica effettiva sancito dal diritto comunitario dovrebbe essere ricevibile anche qualora le norme procedurali nazionali non lo prevedano in un caso del genere (sentenza 3 dicembre 1992, causa C-97/91, *Oleificio Borelli*, Racc. pag. I-6313, punto 13).
- 20 Essa propone pertanto di risolvere la questione sollevata dichiarando che il soggetto passivo privato che si trovi in concorrenza con un organismo di diritto pubblico e che deduca che il mancato assoggettamento di quest'ultimo ad imposta, ovvero l'imposizione troppo modesta alla quale tale organismo è assoggettato, sono illegittimi può invocare l'art. 4, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva.

Soluzione della Corte

- 21 Occorre preliminarmente rilevare che, come risulta dalla decisione di rinvio, il *Feuerbestattungsverein* si trova in concorrenza con un comune, organismo di diritto pubblico, che esercita un'attività economica in quanto pubblica autorità.
- 22 Partendo dal postulato secondo il quale il comune di *Lutherstadt Eisleben*, non soggetto ad IVA, potrebbe offrire i propri servizi a prezzi più vantaggiosi di quelli applicati dal *Feuerbestattungsverein*, quest'ultimo ha adito l'amministrazione tributaria, e segnatamente il *Finanzamt*, chiedendo informazioni in proposito. La lite verte dunque sul rifiuto del *Finanzamt* di divulgare a un privato, nella fattispecie il *Feuerbestattungsverein*, informazioni relative al detto comune, tutelate dal segreto fiscale.

- 23 Il giudice del rinvio domanda pertanto, in sostanza, se il soggetto passivo privato che si trovi in concorrenza con un organismo di diritto pubblico possa richiamarsi all'art. 4, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva per affermare di essere leso nei propri diritti a causa del presunto mancato assoggettamento ad imposta di tale organismo, ovvero dell'imposizione troppo modesta alla quale quest'ultimo è assoggettato.
- 24 A tal proposito occorre ricordare, in primo luogo, che l'art. 4, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva mira a garantire il rispetto del principio della neutralità dell'imposta, il quale osta, in particolare, a che prestazioni di servizi di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza tra loro, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA (sentenza 26 maggio 2005, causa C-498/03, Kingscrest Associates e Montecello, Racc. pag. I-4427, punto 41) e che questa disposizione fa riferimento alla situazione in cui gli organismi di diritto pubblico compiono in veste di soggetti di diritto pubblico, vale a dire nell'ambito del regime giuridico che è loro proprio, attività od operazioni che possano essere del pari svolte, in concorrenza con essi, da singoli in regime di diritto privato, oppure in forza di concessioni amministrative (v., in tale senso, sentenza 17 ottobre 1989, cause riunite 231/87 e 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino e a., Racc. pag. 3233, punto 22).
- 25 La detta disposizione contiene una deroga alla regola del non assoggettamento degli organismi di diritto pubblico per le attività od operazioni che essi esercitano in quanto pubbliche autorità, quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza (sentenza Comune di Carpaneto Piacentino e a., cit., punto 22).
- 26 Di conseguenza, ove il mancato assoggettamento ad IVA dell'attività economica di cui trattasi dovesse dar luogo a distorsioni della concorrenza ai sensi dell'art. 4, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva, la gestione di un crematorio da parte del comune di Lutherstadt Eisleben sarebbe assoggettabile ad imposta per effetto della

medesima disposizione (v., in tal senso, sentenza 8 marzo 2001, causa C-276/98, Commissione/Portogallo, Racc. pag. I-1699, punto 28).

- 27 Spetta al giudice nazionale valutare se le circostanze economiche giustifichino, eventualmente, un'eccezione alla regola del non assoggettamento degli organismi di diritto pubblico.
- 28 In secondo luogo, per giurisprudenza costante, le disposizioni incondizionate e sufficientemente precise di una direttiva possono essere fatte valere dai singoli, in mancanza di provvedimenti d'attuazione adottati entro i termini, per opporsi a qualsiasi disposizione nazionale non conforme alla direttiva, ovvero, inoltre, in quanto siano atte a definire diritti che i singoli possono far valere nei confronti dello Stato membro interessato (v., segnatamente, sentenze 19 gennaio 1982, causa 8/81, Becker, Racc. pag. 53, punto 25, e 20 maggio 2003, cause riunite C-465/00, C-138/01 e C-139/01, Österreichischer Rundfunk e a., Racc. p. I-4989, punto 98).
- 29 Pertanto, i singoli sono legittimati ad invocare dinanzi al giudice nazionale, nei confronti dello Stato membro di cui trattasi, le disposizioni di una direttiva che, dal punto di vista sostanziale, appaiono incondizionate e sufficientemente precise, in tutti i casi in cui non è effettivamente garantita la piena applicazione di tale direttiva, vale a dire non soltanto nel caso di mancata o inesatta trasposizione di quest'ultima, ma anche nel caso in cui le misure nazionali che traspongono correttamente la direttiva in questione non vengano applicate in modo tale da conseguire il risultato al quale essa è rivolta (sentenza 11 luglio 2002, causa C-62/00, Marks & Spencer, Racc. pag. I-6325, punto 27).
- 30 La Corte ha già dichiarato che, atteso che gli enti e le attività per cui vale la regola del non assoggettamento sono chiaramente definiti dall'art. 4, n. 5, della sesta direttiva,

tale disposizione soddisfa i criteri dell'effetto diretto (sentenza Comune di Carpaneto Piacentino e a., cit., punti 31 e 33).

- 31 Di conseguenza, nel ricorrere dei presupposti richiamati ai punti 28 e 29 della presente sentenza, il singolo che si trovi in concorrenza con un organismo di diritto pubblico e che lamenti il mancato assoggettamento ad IVA di tale organismo o l'imposizione troppo modesta cui quest'ultimo è assoggettato per le attività che esercita in quanto pubblica autorità è legittimato a far valere dinanzi al giudice nazionale l'art. 4, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva, nell'ambito di una controversia, come quella oggetto della causa principale, che contrappone il singolo all'amministrazione tributaria nazionale.
- 32 Alla luce di quanto precede, la questione sollevata deve essere risolta nel senso che il singolo che si trovi in concorrenza con un organismo di diritto pubblico e che lamenti il mancato assoggettamento ad IVA di tale organismo o l'imposizione troppo modesta alla quale quest'ultimo è assoggettato per le attività che esercita in quanto pubblica autorità è legittimato a far valere l'art. 4, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva nell'ambito di una controversia, come quella oggetto della causa principale, che contrappone il singolo all'amministrazione tributaria nazionale.

Sulle spese

- 33 Nei confronti delle parti della causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara:

Il singolo che si trovi in concorrenza con un organismo di diritto pubblico e che lamenti il mancato assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto di tale organismo o l'imposizione troppo modesta alla quale quest'ultimo è assoggettato per le attività che esercita in quanto pubblica autorità è legittimato a far valere l'art. 4, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, nell'ambito di una controversia, come quella oggetto della causa principale, che contrappone il singolo all'amministrazione tributaria nazionale.

Firme