

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

8 de Junho de 2006 \*

No processo C-430/04,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 8 de Julho de 2004, entrado no Tribunal de Justiça em 7 de Outubro de 2004, no processo

**Finanzamt Eisleben**

contra

**Feuerbestattungsverein Halle eV,**

sendo interveniente:

**Lutherstadt Eisleben,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: C. W. A. Timmermans, presidente de secção, J. Makarczyk (relator), R. Schintgen, G. Arestis e J. Klučka, juizes,

\* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: A. Tizzano,  
secretário: R. Grass,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Feuerbestattungsverein Halle eV, por C. Ramme, Rechtsanwalt,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou e K. Gross, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

### Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva 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 colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

- 2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe o Finanzamt Eisleben (a seguir «Finanzamt») ao Feuerbestattungsverein Halle eV (a seguir «Feuerbestattungsverein») a propósito da recusa em divulgar informações fiscais relativas à autarquia de Lutherstadt Eisleben, que é a parte chamada à demanda no processo que corre os seus termos no órgão jurisdicional de reenvio.

## Quadro jurídico

### *Sexta Directiva*

- 3 Nos termos do artigo 4.º, n.º 5, primeiro e segundo parágrafos, da Sexta Directiva:

«Os Estados, as colectividades territoriais e outros organismos de direito público não serão considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando em conexão com essas mesmas actividades ou operações cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.»

Contudo, se exercerem tais actividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente a tais actividades ou operações, desde que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas.»

*Regulamentação nacional*

- 4 O § 1, n.º 1, ponto 1, da lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz) prevê:

«1) Estão sujeitas ao imposto sobre o volume de negócios as seguintes operações:

1. os fornecimentos e outras prestações que um empresário, no quadro da sua empresa, efectue a título oneroso no território nacional. A operação não deixa de ser tributável pelo facto de ter sido efectuada com base num acto legal ou administrativo ou por se considerar ter sido efectuada nos termos de uma disposição legal [...]»

- 5 Nos termos do § 2, n.ºs 1 e 3, da lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios:

«1) É empresário quem exerce autonomamente uma actividade comercial ou profissional [...]

[...]

3) As pessoas colectivas de direito público só exercem actividades comerciais ou profissionais no quadro das suas empresas comerciais [...] ou das suas empresas agrícolas ou silvícolas.»

- 6 O § 30 do Código dos Impostos de 1977 (Abgabenordnung 1977, a seguir «AO») prevê:

«1) Os funcionários devem salvaguardar o sigilo fiscal.

2) Um funcionário viola o sigilo fiscal quando divulga ou utiliza, sem para isso estar autorizado, [...]

1. dados relativos à situação de outrem, de que tomou conhecimento

a) no decurso de um procedimento administrativo, de uma auditoria ou de um processo judicial tributário, [...]

ou

2. um segredo profissional ou empresarial de outrem, de que tomou conhecimento no âmbito de um dos procedimentos referidos no ponto 1, [...]

4) A divulgação de informações obtidas nos termos do n.º 2 é admissível desde que

1. seja necessária à tramitação de um processo, na acepção do n.º 2, ponto 1, alínea a) [...]

7 O § 40 do Código do Processo Tributário (Finanzgerichtsordnung) estabelece:

«1) Pode ser pedida em sede de recurso a anulação de um acto administrativo (recurso de anulação), bem como a condenação na prática de um acto administrativo recusado ou omitido (recurso visando a prática de um acto omitido ou praticado com desrespeito da lei) ou na realização de outra prestação.

2) Salvo disposição legal em contrário, o recurso só é admissível quando o demandante alegar ter sido lesado nos seus direitos através do acto administrativo ou da recusa ou omissão de um acto administrativo ou de outra prestação.»

### **O litígio no processo principal e a questão prejudicial**

8 O Feuerbestattungsverein é uma associação de utilidade pública que explora um crematório na cidade de Halle. Apresentou um requerimento ao Finanzamt em que solicitava informações relativamente ao número de identificação fiscal sob o qual este tomou a última decisão de tributação relativamente à Lutherstadt Eisleben, autarquia que também explora um crematório, bem como à data em que a referida decisão tinha sido tomada. Neste requerimento, o Feuerbestattungsverein alegava que a eventual não tributação da Lutherstadt Eisleben em imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») lhe permitiria — a essa autarquia — propor os serviços de cremação a preços mais vantajosos do que os seus.

9 Invocando a necessidade de respeitar o sigilo fiscal, o Finanzamt recusou-se, por decisão de 25 de Junho de 1998, a transmitir ao Feuerbestattungsverein as informações requeridas.

- 10 Como a reclamação que o Feuerbestattungsverein apresentou dessa decisão de indeferimento não teve sucesso, este interpôs então um recurso para o Finanzgericht, que anulou a referida decisão e ordenou ao Finanzamt que se pronunciasse de novo sobre o pedido de informações. O Finanzgericht invocou, designadamente, as disposições do § 30, n.ºs 4, ponto 1, e 2, ponto 1, alínea a), do AO, segundo as quais a divulgação das informações obtidas no quadro de um procedimento administrativo deve ser autorizada desde que destinada à instrução de um processo judicial tributário. Também declarou que o eventual recurso que o Feuerbestattungsverein interponha das decisões de tributação tomadas relativamente à Lutherstadt Eisleben era admissível, pois esta associação podia defender ter sido lesada nos seus direitos por essa autarquia não ter sido tributada em IVA ou por o ter sido a níveis demasiado baixos.
- 11 O Finanzamt interpôs recurso de revista da decisão do Finanzgericht para o Bundesfinanzhof. Este considera que a questão de saber se o Feuerbestattungsverein, enquanto empresário privado, pode invocar a ilegalidade da presumível não tributação da Lutherstadt Eisleben ou da tributação demasiado baixa a que está sujeita essa autarquia obriga à interpretação do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva.
- 12 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, no caso em apreço, as condições que figuram no § 30, n.º 4, ponto 1, do AO, no que respeita à possibilidade de divulgar informações em princípio cobertas pelo sigilo fiscal, encontram-se preenchidas.
- 13 Além disso, alega que o recurso a que se refere o § 40, n.º 1, do Código do Processo Tributário, que o Feuerbestattungsverein pretende interpor em matéria de concorrência, só é admissível se o seu autor provar que foi lesado nos seus direitos

por um acto administrativo, pela recusa ou não adopção de um tal acto, ou pela recusa ou omissão de outra actuação. A violação dos direitos de um terceiro, estranho à dívida fiscal, só é possível, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, se a não tributação ou a tributação demasiado baixa violar uma norma que não só foi criada no interesse geral, mas que também visa proteger os interesses de certos terceiros, estranhos à dívida fiscal em causa.

- 14 Assim, à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça, que já aceitou a possibilidade de o artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva ser invocado por organismos de direito público com vista a defenderem os seus direitos, o órgão jurisdicional de reenvio observa não parecer estar excluído que essa disposição vise também a protecção dos concorrentes privados, na medida em que a não sujeição dos organismos de direito público possa conduzir a distorções de concorrência significativas. Todavia, este órgão jurisdicional também admite ser possível uma outra leitura da referida jurisprudência, segundo a qual o referido artigo 4.º, n.º 5, apenas visava garantir a neutralidade objectiva do IVA, sem que os concorrentes privados possam daí retirar direitos próprios.

- 15 Foi nestas condições que o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Um sujeito passivo privado, que se encontre em concorrência com um organismo de direito público e que alegue ser ilegal a não tributação deste último ou a aplicação ao mesmo de uma tributação demasiado baixa, pode invocar o artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Directiva 77/388/CEE?»

**Quanto à questão prejudicial***Observações apresentadas ao Tribunal*

- 16 O Feuerbestattungsverein considera que se deve responder pela afirmativa à questão colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio.
- 17 A Comissão das Comunidades Europeias alega que a não sujeição de um organismo de direito público implica a satisfação cumulativa de duas condições, ou seja, o exercício de actividades por um organismo público e que essas actividades sejam desenvolvidas por essa entidade na sua qualidade de autoridade pública (acórdão de 14 de Dezembro de 2000, Fazenda Pública, C-446/98, Colect., p. I-11435, n.º 15). Para responder à questão colocada, a Comissão admite a hipótese implícita do órgão jurisdicional de reenvio segundo a qual, no processo principal, a Lutherstadt Eisleben, na medida em que explora um crematório, actua como autoridade pública e que o artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva é aplicável.
- 18 Tendo recordado a jurisprudência relativa aos princípios que regem a possibilidade de as directivas comunitárias serem invocadas (acórdãos de 16 de Junho de 1966, Lütticke, 57/65, Colect. 1965-1968, p. 361; de 4 de Dezembro de 1974, Van Duyn, 41/74, Colect., p. 567, e de 22 de Junho de 1989, Fratelli Costanzo, 103/88, Colect., p. 1839), a Comissão considera que, quando uma disposição tributária tem efeitos directos, deve poder ser invocada não só por um credor fiscal ou pela pessoa tributada, mas também, para lá da relação bilateral existente entre esta última e a Administração Fiscal, por terceiros que sejam afectados pela aplicação dessa disposição.

- 19 A este propósito, a Comissão sustenta que devia ser admissível um recurso interposto em conformidade com o princípio da protecção jurídica, que faz parte do direito comunitário, ainda que as regras processuais nacionais não o prevejam em semelhante caso (acórdão de 3 de Dezembro de 1992, *Oleificio Borelli*, C-97/91, *Colect.*, p. I-6313, n.º 13).
- 20 Assim, propõe que se responda à questão colocada no sentido de que um sujeito passivo privado, que se encontre em concorrência com um organismo de direito público e que alegue ser ilegal a não tributação deste último ou a tributação demasiado baixa a que esse organismo se encontra sujeito, pode invocar o artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva.

### *Resposta do Tribunal*

- 21 A título preliminar, importa sublinhar que da decisão de reenvio resulta que o *Feuerbestattungsverein* está em concorrência com uma autarquia local, que é um organismo de direito público que exerce uma actividade económica na qualidade de autoridade pública.
- 22 Partindo do princípio segundo o qual a autarquia de *Lutherstadt Eisleben*, não sujeita a IVA, podia oferecer serviços a preços mais vantajosos do que os praticados pelo *Feuerbestattungsverein*, este apresentou à Administração Fiscal, ou seja, ao *Finanzamt*, um pedido de informação sobre essa questão. O litígio no processo principal versa, assim, sobre a recusa de este último fornecer a um particular, no caso em apreço o *Feuerbestattungsverein*, informações abrangidas pelo sigilo fiscal relativo à referida autarquia.

- 23 Assim, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se um sujeito passivo privado que se encontra em concorrência com um organismo de direito público pode invocar o artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, para alegar que foi lesado nos seus direitos devido à presumível não tributação desse organismo ou da tributação demasiado baixa a que foi sujeito.
- 24 A este propósito, em primeiro lugar, importa recordar que o artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva visa garantir o respeito do princípio da neutralidade fiscal que se opõe, designadamente, a que prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (acórdão de 26 de Maio de 2005, Kingscrest Associates e Montecello, C-498/03, Colect., p. I-4427, n.º 41) e que essa disposição tem em vista a situação em que os organismos de direito público exercem, enquanto sujeitos de direito público, ou seja, no quadro do regime jurídico que lhes é próprio, actividades ou operações que podem ser igualmente exercidas, em concorrência com eles, por particulares no regime de direito privado ou na base de concessões administrativas (v., neste sentido, acórdão de 17 de Outubro de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e o., 231/87 e 129/88, Colect., p. 3233, n.º 22).
- 25 A referida disposição prevê uma derrogação à regra da não tributação dos organismos de direito público pelas actividades ou operações que realizam enquanto autoridades públicas quando a sua não tributação conduza a distorções de concorrência significativas (acórdão Comune di Carpaneto Piacentino e o., já referido, n.º 22).
- 26 Por conseguinte, caso a não sujeição a IVA da actividade económica em causa desse origem a distorções de concorrência na acepção do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, a exploração do crematório pela Lutherstadt Eisleben

seria tributável por força dessa mesma disposição (v., neste sentido, acórdão de 8 de Março de 2001, Comissão/Portugal, C-276/98, Colect., p. I-1699, n.º 28).

- 27 Cabe ao órgão jurisdicional nacional apreciar as circunstâncias económicas susceptíveis de, eventualmente, justificar uma excepção à regra da não tributação dos organismos de direito público.
- 28 Em segundo lugar, é jurisprudência constante que os particulares podem invocar as disposições incondicionais e suficientemente precisas de uma directiva, na falta de medidas de aplicação adoptadas dentro dos prazos, contra toda e qualquer disposição nacional que não esteja em conformidade com a directiva, ou ainda na medida em que sejam susceptíveis de definir direitos que os particulares estejam em condições de invocar contra o Estado-Membro em causa (v., designadamente, acórdãos de 19 de Janeiro de 1982, Becker, 8/81, Recueil, p. 53, n.º 25, e de 20 de Maio de 2003, Österreichischer Rundfunk e o., C-465/00, C-138/01 e C-139/01, Colect., p. I-4989, n.º 98).
- 29 Assim, os particulares têm o direito de invocar nos tribunais nacionais, contra o Estado-Membro em causa, as disposições de uma directiva que se mostrem, do ponto de vista do seu conteúdo, incondicionais e suficientemente precisas, em todos os casos em que a sua plena aplicação não esteja efectivamente garantida, isto é, não apenas em caso de falta de transposição ou de transposição incorrecta desta directiva, mas também no caso em que as medidas nacionais que transpõem correctamente a referida directiva não são aplicadas de forma a atingir o resultado por ela prosseguido (acórdão de 11 de Julho de 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Colect., p. I-6325, n.º 27).
- 30 O Tribunal de Justiça também já declarou que, na medida em que os organismos e as actividades relativamente às quais a regra de não tributação se aplica estão

claramente determinados no artigo 4.º; n.º 5, da Sexta Directiva, esta disposição satisfaz os critérios do efeito directo (acórdão Comune di Carpaneto Piacentino e o., já referido, n.ºs 31 e 33).

- 31 Por conseguinte, quando se encontrem satisfeitas as condições indicadas nos n.ºs 28 e 29 do presente acórdão, um particular que se encontre em concorrência com um organismo de direito público e que alegue a não tributação desse organismo em IVA ou tributação demasiado baixa a que esse organismo se encontra sujeito, relativamente às actividades que exerce enquanto autoridade pública, pode invocar no órgão jurisdicional nacional o artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva no quadro de um litígio, como o do processo principal, que opõe um particular à Administração Fiscal nacional.
- 32 Atento o que precede, há que responder à questão prejudicial que um particular que se encontre em concorrência com um organismo de direito público e que alegue a não tributação desse organismo em IVA ou a tributação demasiado baixa a que este último se encontra sujeito, relativamente às actividades que exerce enquanto autoridade pública, pode invocar o artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva no quadro de um litígio, como o do processo principal, que opõe um particular à Administração Fiscal nacional.

### **Quanto às despesas**

- 33 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Segunda Secção) declara:

**Um particular que se encontre em concorrência com um organismo de direito público e que alegue a não tributação desse organismo em imposto sobre o valor acrescentado ou a tributação demasiado baixa a que este se encontra sujeito, relativamente às actividades que exerce enquanto autoridade pública, pode invocar o artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva 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 colectável uniforme, no quadro de um litígio, como o do processo principal, que opõe um particular à Administração Fiscal nacional.**

Assinaturas