

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

30 de Março de 2006 \*

No processo C-451/03,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pela Corte d'appello di Milano (Itália), por decisão de 15 de Outubro de 2003, entrada no Tribunal de Justiça em 27 de Outubro de 2003, no processo

**Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti Srl**

contra

**Giuseppe Calafiori,**

sendo interveniente:

**Pubblico Ministero,**

\* Língua do processo: italiano.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, J. Malenovský, S. von Bahr (relator),  
A. Borg Barthet e U. Lõhmus, juízes,

advogado-geral: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 25 de Maio de 2005,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti Srl, por F. Capelli e M. Valcada, avvocati,
  
- em representação do Governo italiano, por I. M. Braguglia, na qualidade de agente, assistido por D. Del Gaizo, avvocato dello Stato,
  
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e V. Di Bucci, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 28 de Junho de 2005,

profere o presente

### **Acórdão**

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 4.º CE, 10.º CE, 82.º CE, 86.º CE e 98.º CE em matéria de concorrência, dos artigos 43.º CE, 48.º CE e 49.º CE em matéria de direito de estabelecimento e de livre prestação de serviços, e do artigo 87.º CE em matéria de auxílios de Estado.
  
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a sociedade Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti Srl (a seguir «ADC Servizi») a G. Calafiori, notário, a respeito da sua recusa de proceder à inscrição no Registo Comercial de Milão da deliberação de alteração dos estatutos tomada pela assembleia extraordinária desta sociedade.

### **Quadro jurídico nacional**

- 3 O quadro jurídico nacional, tal como resulta do despacho de reenvio, pode resumir-se da seguinte forma.
  
- 4 O Decreto legislativo n.º 241, de 9 de Julho de 1997, na sua redacção completada pelo Decreto legislativo n.º 490 de 28 de Dezembro de 1998 (a seguir «Decreto legislativo n.º 241/97»), reserva aos centros de assistência fiscal (a seguir «CAF») a competência exclusiva para o exercício de determinadas actividades de consultoria e de assistência fiscal, entre as quais as actividades relativas à declaração anual do imposto sobre o rendimento dos trabalhadores por conta de outrem e equiparados.

- 5 O artigo 34.º, n.º 4, do Decreto legislativo n.º 241/97 atribui aos CAF a competência exclusiva para a liquidação do imposto com base na declaração de rendimentos entregue através do modelo simplificado (modelo 730), incluindo a entrega ao contribuinte de uma cópia da declaração preenchida e do projecto de liquidação, e para a comunicação aos empregadores responsáveis pela cobrança do resultado da declaração para procederem à compensação das retenções na fonte, e ao envio das declarações à administração fiscal.
  
- 6 O artigo 35.º, n.º 2, alínea b), do Decreto legislativo n.º 241/97 reserva ainda aos CAF a competência de controlo da conformidade dos dados da declaração com a documentação anexa.
  
- 7 Os CAF devem ser constituídos sob forma de sociedades anónimas que exercem a sua actividade com autorização do Ministério das Finanças. Apenas podem ser constituídos pelas entidades enunciadas nos artigos 32.º e 33.º do Decreto legislativo n.º 241/97. Essas entidades são, designadamente associações patronais, organizações sindicais ou organizações territoriais delegadas destas e que contem, no mínimo, 50 000 aderentes, determinados empregadores obrigados a efectuar a retenção do imposto que empreguem no mínimo 50 000 trabalhadores, ou ainda, associações de trabalhadores que tenham fundado instituições de assistência («istituti di patronato») e que contem no mínimo 50 000 aderentes. No que respeita a determinadas entidades, referidas no Decreto legislativo n.º 241/97, a possibilidade de criação dos CAF está limitada aos estabelecidos em Itália.
  
- 8 Além disso, o artigo 33.º, n.º 2, do Decreto legislativo n.º 241/97 prevê que os CAF designam uma ou mais pessoas responsáveis pela assistência fiscal entre as pessoas inscritas na ordem dos auditores fiscais ou na ordem dos contabilistas.

- 9 A legislação em causa prevê, para as actividades reservadas aos CAF, o pagamento a estes últimos de uma compensação a cargo do orçamento de Estado, fixada inicialmente em 25 000 LIT por cada declaração preenchida e enviada, e que aumentou posteriormente para 14 EUR.

### **O litígio no processo principal**

- 10 A ADC Servizi, estabelecida em Milão, tinha por objecto a assistência e a consultoria em matéria contabilística e administrativa.
- 11 Em 25 de Fevereiro de 2003, a assembleia extraordinária desta sociedade decidiu aprovar a adopção de novos estatutos para ter em conta o facto de a sociedade exercer igualmente actividades de assistência fiscal a favor de empresas, de trabalhadores e equiparados, bem como de reformados.
- 12 O notário Giuseppe Calafiori, encarregado de exarar a acta da assembleia, recusou proceder à inscrição desta deliberação no Registo Comercial de Milão por a alteração do estatuto que autoriza a sociedade a exercer as referidas actividades de assistência fiscal ser, no seu entender, contrária ao artigo 34.º do Decreto legislativo n.º 241/97.
- 13 A ADC Servizi recorreu ao Tribunale di Milano, pedindo o registo da referida deliberação no Registo Comercial de Milão. Por despacho de 15 de Maio de 2003, este órgão jurisdicional negou provimento ao recurso.

- 14 A ADC Servizi recorreu deste despacho para a Corte d'Appello di Milano, com base em que, ao reservar de modo exclusivo aos CAF determinadas actividades de consultoria e assistência fiscal, as disposições do Decreto legislativo n.º 241/97 eram contrárias ao Tratado CE.
- 15 A Corte d'appello di Milano considera que a decisão da causa coloca questões relativas à interpretação do direito comunitário.
- 16 Indica, em primeiro lugar, que os trabalhadores por conta de outrem, os reformados e os equiparados são induzidas a dirigir-se aos CAF também por questões que não estão reservadas a estes organismos pela regulamentação em causa, o que falseia o jogo da concorrência nesse mercado. Por conseguinte, o sistema assim criado opõe-se aos artigos 10.º CE, 81.º CE, 82.º CE e 86.º CE.
- 17 A Corte d'appello di Milano refere ainda que o facto de reservar exclusivamente a liquidação e a apresentação das declarações de rendimentos a determinadas entidades, que preencham requisitos precisos, constitui, não apenas para o operador económico nacional, mas também para o operador estabelecido noutro Estado-Membro, um obstáculo ao exercício da sua actividade susceptível de constituir uma restrição proibida pelos artigos 43.º CE, 48.º CE e 49.º CE.
- 18 Por último, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a compensação referida no n.º 9 do presente acórdão, prevista exclusivamente a favor dos CAF e a cargo do orçamento de Estado, parece caber no âmbito da proibição dos artigos 87.º CE e 88.º CE.

## As questões prejudiciais

19 Com base nestas considerações, a Corte d'appello di Milano decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) Devem os artigos 4.º, 10.º, 82.º, 86.º e 98.º do Tratado CE ser interpretados no sentido de que obstam a uma regulamentação nacional, como a decorrente do [Decreto legislativo n.º 241] considerada, designadamente à luz da lei consolidada dos impostos sobre os rendimentos ([DPR] Decreto do Presidente da República n.º 917, de 22 de Dezembro de 1986), e da Lei n.º 413, de 30 de Dezembro de 1991, que reserva o direito do exercício de determinadas actividades de consultoria fiscal exclusivamente a uma única categoria de pessoas, os [...] CAF, negando aos demais operadores económicos do sector, mesmo quando possuam qualificações para o exercício da profissão em matéria de consultoria fiscal e contabilística (contabilistas licenciados, consultores fiscais, advogados e ainda consultores laborais), o exercício, em igualdade de condições e modalidades, das actividades reservadas aos CAF?
- 2) Devem os artigos 43.º, 48.º e 49.º do Tratado CE ser interpretados no sentido de que obstam a uma regulamentação nacional, como a decorrente do [Decreto legislativo n.º 241/97] considerada, designadamente à luz da lei consolidada dos impostos sobre os rendimentos (DPR n.º 917 [...]), e da Lei n.º 413, de 30 de Dezembro de 1991, que reserva o direito do exercício de determinadas actividades de consultoria fiscal exclusivamente a uma única categoria de pessoas, os Centros de Assistência Fiscal — CAF, negando aos demais operadores económicos do sector, mesmo quando possuam qualificações para o exercício da profissão em matéria de consultoria fiscal e contabilística (contabilistas licenciados, consultores fiscais, advogados e ainda consultores laborais), o exercício, em igualdade de condições e modalidades, das actividades reservadas aos [CAF]?

- 3) Deve o artigo 87.º do Tratado CE ser interpretado no sentido de que constitui um «auxílio de Estado» uma medida como a adoptada pelo [Decreto legislativo n.º 241/97], designadamente, no seu artigo 38.º, que prevê, em benefício dos CAF, compensações a cargo do orçamento do Estado para a realização das actividades referidas no n.º 4 do artigo 34.º e no n.º 2 do artigo 37.º do referido Decreto legislativo?

### Quanto à primeira questão

- 20 A título preliminar, importa referir que os artigos 4.º CE e 98.º CE definem os princípios fundamentais da política económica do sistema comunitário e evocam o contexto em que se inscrevem as regras da concorrência previstas nos artigos 82.º CE e 86.º CE. Nestas condições, a referência feita pelo órgão jurisdicional de reenvio aos artigos 4.º CE e 98.º CE não requer uma resposta diferente da que se dará a propósito da interpretação dos artigos 82.º CE e 86.º CE.
- 21 Assim, há que referir que, com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 82.º CE e 86.º CE se opõem a uma regulamentação como a do processo principal que reserva exclusivamente aos CAF o direito do exercício de determinadas actividades de consultoria e de assistência em matéria fiscal.
- 22 A este respeito, importa recordar que, de acordo com o artigo 82.º CE, é proibido uma ou mais empresas explorarem de forma abusiva uma posição dominante no mercado comum ou numa parte substancial deste.
- 23 Cabe também precisar que o simples facto de se criar uma posição dominante através da concessão de direitos especiais ou exclusivos, na acepção do artigo 86.º, n.º 1, CE, não é, enquanto tal, incompatível com o artigo 82.º Um Estado-Membro só



viola as proibições estabelecidas nestas duas disposições quando a empresa em causa seja levada, pelo simples exercício dos direitos especiais ou exclusivos que lhe foram atribuídos, a explorar a sua posição dominante de modo abusivo ou quando esses direitos possam criar uma situação em que essa empresa seja levada a cometer esses abusos (acórdão de 25 de Outubro de 2001, *Ambulanz Glöckner*, C-475/99, Colect., p. I-8089, n.º 39).

- 24 Consequentemente, não se coloca apenas a questão de saber se a regulamentação nacional teve por efeito conceder aos CAF direitos especiais ou exclusivos na acepção do artigo 86.º, n.º 1, CE, mas também se essa regulamentação pode levar a um abuso de posição dominante.
- 25 Ora, refira-se que, independentemente da questão de saber se estes direitos especiais ou exclusivos foram atribuídos aos CAF pela regulamentação nacional, nem o despacho de reenvio nem as observações escritas apresentadas fornecem ao Tribunal de Justiça elementos de facto e de direito que lhe permitam determinar se estão preenchidas as condições relativas à existência de uma posição dominante ou de um comportamento abusivo, na acepção do artigo 82.º CE.
- 26 Nestas condições, o Tribunal de Justiça não tem a possibilidade de responder de modo útil à primeira questão.

### **Quanto à segunda questão**

- 27 Pela sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 43.º CE e 49.º CE se opõem a uma regulamentação nacional como a do processo principal que reserva exclusivamente aos CAF o direito do exercício de determinadas actividades de consultoria e de assistência em matéria fiscal.

- 28 A título preliminar, importa referir que o Governo italiano alega que esta questão é inadmissível na medida em que todos os elementos da actividade em causa no processo principal estão circunscritos ao interior de um único Estado-Membro.
- 29 A este respeito, há que observar que uma resposta pode, todavia, ser útil ao órgão jurisdicional de reenvio na hipótese de o seu direito nacional impor, num processo tal como o do caso em apreço, que um cidadão italiano beneficie dos mesmos direitos que os que um cidadão de um outro Estado-Membro extrairia do direito comunitário na mesma situação (v. despacho de 17 de Fevereiro de 2005, Mauri, C-250/03, Colect., p. I-1267, n.º 21).
- 30 Importa, assim examinar se as disposições do Tratado, cuja interpretação é pedida, se opõem à aplicação de uma regulamentação nacional como a do processo principal, na medida em que se aplique a pessoas que residam noutros Estados-Membros.
- 31 A título preliminar, há que recordar que os artigos 43.º CE e 49.º CE impõem a supressão das restrições à liberdade de estabelecimento e à livre prestação de serviços e que devem ser consideradas restrições todas as medidas que proibam, perturbem ou tornem menos atractivo o exercício destas liberdades (v., designadamente, acórdão de 15 de Janeiro de 2002, Comissão/Itália, C-439/99, Colect., p. I-305, n.º 22).
- 32 A este respeito, resulta do despacho de reenvio que o Decreto legislativo n.º 241/97 atribui aos CAF a competência exclusiva para prestar aos contribuintes determinados serviços de consultoria e de assistência em matéria fiscal e, designadamente serviços de assistência fiscal aos trabalhadores por conta de outrem e aos equiparados relativos ao preenchimento do modelo simplificado da declaração fiscal.

- 33 Em relação à livre prestação de serviços, esta regulamentação nacional, ao reservar as actividades referidas aos CAF, impede totalmente o acesso dos operadores económicos estabelecidos noutros Estados-Membros ao mercado dos serviços em causa.
- 34 Quanto à liberdade de estabelecimento, ao limitar a possibilidade de constituir CAF a determinadas entidades que preencham condições estritas e, como decorre das informações fornecidas, a algumas destas entidades com sede em Itália, esta regulamentação é susceptível de dificultar ou mesmo impedir totalmente o exercício pelos operadores económicos provenientes de outros Estados-Membros do seu direito de estabelecimento em Itália com o fim de prestar os serviços em questão.
- 35 Nestas condições, a atribuição de uma competência exclusiva aos CAF para prestar determinados serviços de consultoria e de assistência fiscal constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento e à livre prestação de serviços, proibida, em princípio, pelos artigos 43.º CE e 49.º CE.
- 36 As disposições da regulamentação nacional que restringem a possibilidade de criação de CAF a determinadas entidades já estabelecidas em Itália são discriminatórias. Estas disposições apenas poderiam ser justificadas por razões de ordem pública, segurança pública e saúde pública previstas nos artigos 46.º CE e 55.º CE que não foram invocadas no caso em apreço (acórdão de 29 de Maio de 2001, Comissão/Itália, C-263/99, Colect., p. I-4195, n.º 15).
- 37 Em contrapartida, as disposições da regulamentação nacional em causa que se aplicam a qualquer pessoa ou empresa que exerça uma actividade no território do Estado-Membro de acolhimento, podem ser justificadas quando respondam a razões imperativas de interesse geral, desde que sejam adequadas a garantir a realização do objectivo que prosseguem e não ultrapassem o necessário para atingir esse objectivo (v. acórdão de 17 de Outubro de 2002, Payroll e o., C-79/01, Colect., p. I-8923, n.º 28, e jurisprudência referida).

- 38 A este respeito, deve observar-se que o interesse geral ligado à protecção dos destinatários dos serviços em questão contra o eventual prejuízo resultante de serviços prestados por pessoas sem as qualificações profissionais ou morais necessárias é susceptível de justificar uma restrição à liberdade de estabelecimento e à livre prestação de serviços (v., neste sentido, acórdão de 27 de Julho de 1991, Säger, C-76/90, Colect., p. I-4221, n.<sup>os</sup> 15 a 17).
- 39 Ora, como o advogado-geral sublinhou no n.º 49 das suas conclusões, determinados serviços reservados aos CAF, como a entrega de uma cópia da declaração fiscal e do projecto de liquidação do imposto, o envio das declarações fiscais à administração fiscal e a comunicação aos empregadores responsáveis pela cobrança do resultado da declaração fiscal, têm, no essencial, um carácter simples e não exigem qualificações profissionais específicas.
- 40 É evidente que a natureza destes serviços não pode justificar uma restrição do seu exercício apenas aos titulares de uma qualificação profissional particular.
- 41 Apesar de determinadas tarefas reservadas aos CAF se revelarem, ao invés, mais complexas, designadamente o controlo da conformidade das informações fornecidas na declaração fiscal com a documentação anexa, não parece que os organismos autorizados a constituir CAF ofereçam garantias de competência profissionais especiais para realizar essas tarefas.
- 42 Como resulta da decisão de reenvio, de acordo com o artigo 33.º, n.º 2, do Decreto legislativo n.º 241/97, os CAF designam as pessoas responsáveis para a realização das referidas tarefas entre as pessoas inscritas na ordem dos auditores fiscais ou na ordem dos contabilistas, isto é profissionais que não podem oferecer, em seu próprio nome, os serviços reservados aos CAF.

- 43 À luz destas circunstâncias, não parece que as disposições do Decreto legislativo n.º 241/97, ao atribuírem uma competência exclusiva aos CAF para a prestação de serviços de consultoria e de assistência em matéria fiscal, sejam adequadas a garantir o interesse geral mencionado no n.º 38 do presente acórdão.
- 44 Na audiência, o Governo italiano alegou que a regulamentação nacional em questão se justifica, em qualquer caso, ao abrigo dos artigos 45.º, primeiro parágrafo, CE e 55.º CE nos termos dos quais a liberdade de estabelecimento e a livre prestação de serviços não se aplicam às actividades ligadas ao exercício da autoridade pública.
- 45 A este respeito, deve recordar-se que, enquanto derrogação à regra fundamental da liberdade de estabelecimento, os artigos 45.º CE e 55.º CE devem ter uma interpretação que limite o seu alcance ao estritamente necessário para salvaguardar os interesses que estas disposições permitem aos Estados-Membros proteger (acórdãos de 15 de Março de 1988, Comissão/Grécia, 147/86, Colect., p. 1637, n.º 7, e de 29 de Outubro de 1998, Comissão/Espanha, C-114/97, Colect., p. I-6717, n.º 34).
- 46 Assim, segundo jurisprudência assente, a derrogação prevista por estes artigos deve restringir-se às actividades que, consideradas em si próprias, constituam uma participação directa e específica no exercício da autoridade pública (acórdãos de 21 de Junho de 1974, Reyners, 2/74, Colect., p. 325, n.º 45; de 13 de Julho de 1993, Thijssen, C-42/92, Colect., p. I-4047, n.º 8; de 29 de Outubro de 1998, Comissão/Espanha, já referido, n.º 35; e de 31 de Maio de 2001, Comissão/Itália, C-283/99, Colect., p. I-4363, n.º 20).
- 47 Importa sublinhar que o controlo da conformidade das informações que constam da declaração fiscal com a documentação anexa, ainda que na realidade raramente seja posta em causa pela administração fiscal, não constitui uma participação directa e específica no exercício da autoridade pública, mas uma medida destinada a facilitar a realização das tarefas que incumbem à administração fiscal.

- 48 O mesmo acontece no que respeita às outras tarefas, referidas nos artigos 34.º e 35.º do Decreto legislativo n.º 241/97 e mencionadas pelo órgão jurisdicional de reenvio no seu despacho de reenvio, designadamente a entrega ao contribuinte de uma cópia da declaração fiscal preenchida e do projecto de liquidação do imposto, bem como a comunicação do resultado das declarações fiscais aos empregadores responsáveis pela retenção dos impostos e pelo envio das declarações à administração fiscal.
- 49 Importa, assim, concluir que as actividades reservadas aos CAF como as referidas na decisão de reenvio não são abrangidas pela derrogação prevista nos artigos 45.º CE e 55.º CE.
- 50 Atendendo às considerações precedentes, deve responder-se à segunda questão que os artigos 43.º CE e 49.º CE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional como a do processo principal, que reserva exclusivamente aos CAF o direito ao exercício de determinadas actividades de consultoria e de assistência em matéria fiscal.

### **Quanto à terceira questão**

- 51 A título preliminar, importa indicar que, na sua terceira questão o órgão jurisdicional de reenvio se refere simultaneamente às disposições do artigo 38.º do Decreto legislativo n.º 241/97 relativas ao pagamento de uma remuneração aos CAF, às do artigo 34.º, n.º 4, deste mesmo Decreto legislativo sobre as actividades de assistência fiscal realizadas pelos CAF, e às do artigo 37.º, n.º 2, do referido Decreto legislativo relativas às actividades de assistência fiscal realizadas por outras entidades.

- 52 Ora, a fundamentação da decisão deste órgão jurisdicional refere-se unicamente ao pagamento de uma remuneração aos CAF.
- 53 Nestas circunstâncias, deve limitar-se o exame da terceira questão à remuneração paga aos CAF nos termos dos artigos 34.º, n.º 4, e 38.º, n.º 1, do Decreto legislativo n.º 241/97.
- 54 Consequentemente, deve concluir-se que, com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se uma remuneração como a recebida pelos CAF pela elaboração e envio de uma declaração fiscal, em conformidade com os artigos 34.º, n.º 4, e 38.º, n.º 1, do Decreto legislativo n.º 241/97 constitui um auxílio de Estado na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE.
- 55 A título preliminar, há igualmente que recordar que, segundo jurisprudência constante, a qualificação do «auxílio» exige que todas as condições a que se refere essa disposição estejam preenchidas (v. acórdãos de 21 de Março de 1990, Bélgica/Comissão, dito «Tubemeuse», C-142/87, Colect., p. I-959, n.º 25; de 14 de Setembro de 1994, Espanha/Comissão, C-278/92 a C-280/92, Colect., p. I-4103, n.º 20; de 16 de Maio de 2002, França/Comissão, C-482/99, Colect., p. I-4397, n.º 68; e de 24 de Julho de 2003, Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, Colect., p. I-7747, n.º 74).
- 56 Em primeiro lugar, deve tratar-se de uma intervenção do Estado ou proveniente de recursos estatais. Em segundo lugar, essa intervenção deve ser susceptível de afectar as trocas comerciais entre os Estados-Membros. Em terceiro lugar, deve conceder uma vantagem ao seu beneficiário. Em quarto lugar, deve falsear ou ameaçar falsear a concorrência.

- 57 No que respeita à primeira condição, esta está preenchida na medida em que a remuneração prevista no artigo 38.º, n.º 1, do Decreto legislativo n.º 241/97 está a cargo do orçamento de Estado.
- 58 Quanto à segunda condição, verifica-se que podem ser pagos aos CAF montantes significativos ao abrigo do artigo 38.º, n.º 1, do Decreto legislativo n.º 241/97 e que os operadores económicos provenientes de outros Estados-Membros poderiam ser autorizados a criar CAF que beneficiem destes montantes. Nestas circunstâncias, a medida em questão é susceptível de afectar as trocas comerciais entre os Estados-Membros.
- 59 Relativamente às terceira e quarta questões, importa recordar que são considerados auxílios as intervenções que, independentemente da forma que assumam, sejam susceptíveis de favorecer directa ou indirectamente empresas ou que devam ser considerados uma vantagem económica que a empresa beneficiária não teria obtido em condições normais de mercado (acórdão *Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg*, já referido, n.º 84).
- 60 Em contrapartida, na medida em que uma intervenção estatal deva ser considerada uma compensação que representa a contrapartida das prestações efectuadas pelas empresas beneficiárias para cumprir obrigações de serviço público, de forma que estas empresas não beneficiam, na realidade, de uma vantagem financeira e que, portanto, a referida intervenção não tem por efeito colocar essas empresas numa posição concorrencial mais favorável em relação às empresas que lhes fazem concorrência, essa intervenção não cai sob a alçada do artigo 87.º, n.º 1, CE (acórdão *Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg*, já referido, n.º 87).
- 61 Contudo, para que num caso concreto tal compensação possa deixar de ter a qualificação de auxílio de Estado, deve estar reunido um determinado número de condições (acórdão *Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg*, já referido, n.º 88).



- 62 Em primeiro lugar, a empresa beneficiária deve efectivamente ser incumbida do cumprimento de obrigações de serviço público e essas obrigações devem estar claramente definidas (acórdão Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg, já referido, n.º 89).
- 63 A este respeito, não está excluída a possibilidade de um Estado-Membro poder qualificar de «serviço público» os serviços de assistência fiscal prestados pelos CAF, em conformidade com o artigo 34.º, n.º 4, do Decreto legislativo n.º 241/97, aos trabalhadores por conta de outrem e aos equiparados, que se destinam a ajudar os contribuintes a cumprir as suas obrigações fiscais e a facilitar a realização das tarefas que incumbem às autoridades fiscais.
- 64 Em segundo lugar, os parâmetros com base nos quais será calculada a compensação devem ser previamente estabelecidos de forma objectiva e transparente, a fim de evitar que aquela implique uma vantagem económica susceptível de favorecer a empresa beneficiária em relação a empresas concorrentes (acórdão Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg, já referido, n.º 90).
- 65 A este respeito, a compensação que foi fixada em aproximadamente 14 EUR por cada declaração elaborada é susceptível de satisfazer esta condição.
- 66 Em terceiro lugar, a compensação não pode ultrapassar o necessário para cobrir total ou parcialmente os custos ocasionados pelo cumprimento das obrigações de serviço público, tendo em conta as receitas obtidas, assim como um lucro razoável pela execução dessas obrigações (acórdão Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg, já referido, n.º 92).

- 67 Em quarto lugar, a compensação deve ser determinada com base numa análise dos custos que uma empresa média, bem gerida e adequadamente equipada com os meios necessários para poder satisfazer as exigências de serviço público requeridas, teria suportado para cumprir essas obrigações, tendo em conta as respectivas receitas, assim como um lucro razoável relativo à sua execução (acórdão Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg, já referido, n.º 93).
- 68 A análise destas duas últimas condições relativas ao nível da remuneração em questão exige uma apreciação dos factos do litígio no processo principal.
- 69 A este respeito, importa recordar que o Tribunal de Justiça não tem competência para apreciar a matéria de facto no processo principal ou para aplicar a medidas ou a situações nacionais as regras comunitárias cuja interpretação fornece, sendo estas questões da competência exclusiva do órgão jurisdicional nacional (v. acórdãos de 19 de Dezembro de 1968, Salgoil, 13/68, Colect., pp. 903, 906; de 23 de Janeiro de 1975, Van der Hulst, 51/74, Colect., p. 33, n.º 12; de 8 de Fevereiro de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Colect., p. I-285, n.º 11; de 5 de Outubro de 1999, Lirussi e Bizzaro, C-175/98 e C-177/98, Colect., p. I-6881, n.º 38; e de 15 de Maio de 2003, RAR, C-282/00, Colect., p. I-4741, n.º 47).
- 70 É, assim, da competência do órgão jurisdicional nacional apreciar, à luz da matéria de facto do processo principal, se a remuneração prevista no artigo 38.º, n.º 1, do Decreto legislativo n.º 241/97 constitui um auxílio de Estado na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE.
- 71 Neste contexto, importa também referir que o órgão jurisdicional nacional não tem competência para apreciar a compatibilidade das medidas de auxílio ou de um regime de auxílios com o mercado comum. Esta apreciação é da competência exclusiva da Comissão das Comunidades Europeias, sob a fiscalização do Tribunal de Justiça (v. acórdãos de 21 de Novembro de 1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et

transformateurs de saumon, C-354/90, Colect., p. I-5505, n.º 14; de 11 de Julho de 1996, SFEI e o., C-39/94, Colect., p. I-3547, n.º 42, e de 17 de Junho de 1999, Piaggio, C-295/97, Colect., p. I-3735, n.º 31).

72 Atendendo às considerações precedentes, deve responder-se à terceira questão que uma medida pela qual um Estado-Membro prevê o pagamento de uma compensação a cargo do orçamento de Estado a determinadas empresas encarregues de assistir os contribuintes na elaboração e no envio das declarações fiscais à administração fiscal deve ser qualificada de auxílio de Estado na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE, quando:

- o nível da compensação ultrapassar o necessário para cobrir total ou parcialmente os custos ocasionados pelo cumprimento das obrigações de serviço público, tendo em conta as receitas obtidas, assim como um lucro razoável pela execução dessas obrigações, e
  
- a compensação não for determinada com base numa análise dos custos que uma empresa média, bem gerida e adequadamente equipada com os meios necessários para poder satisfazer as exigências de serviço público requeridas, teria suportado para cumprir essas obrigações, tendo em conta as respectivas receitas, assim como um lucro razoável pela sua execução.

### **Quanto às despesas**

73 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 (Terceira Secção) declara:

- 1) Os artigos 43.º CE e 49.º CE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional como a do processo principal, que reserva exclusivamente aos Centros de Assistência Fiscal o direito ao exercício de determinadas actividades de consultoria e de assistência em matéria fiscal.
  
- 2) Uma medida pela qual um Estado-Membro prevê o pagamento de uma compensação a cargo do orçamento de Estado a determinadas empresas encarregues de assistir os contribuintes na elaboração e no envio das declarações fiscais à administração fiscal deve ser qualificada de auxílio de Estado na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE, quando:
  - o nível da compensação ultrapassar o necessário para cobrir total ou parcialmente os custos ocasionados pelo cumprimento das obrigações de serviço público, tendo em conta as receitas obtidas, assim como um lucro razoável pela execução dessas obrigações, e
  
  - a compensação não for determinada com base numa análise dos custos que uma empresa média, bem gerida e adequadamente equipada com os meios necessários para poder satisfazer as exigências de serviço público requeridas, teria suportado para cumprir essas obrigações, tendo em conta as respectivas receitas, assim como um lucro razoável pela sua execução.

Assinaturas