

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. JULIANE KOKOTT

presentadas el 2 de junio de 2005¹

I. Introducción

1. Mediante el presente recurso de anulación, la Comisión censura que el Consejo no haya basado el Reglamento (CE) n° 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n° 218/92,² así como la Directiva 2003/93/CE del Consejo, de 7 de octubre de 2003, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos,³ tal como ella propuso, en el artículo 95 CE, sino en el artículo 93 CE o, en su caso, en los artículos 93 CE y 94 CE.

2. El Reglamento impugnado regula las modalidades con arreglo a las cuales las administraciones tributarias de los Estados

miembros cooperan entre sí y con la Comisión en la recaudación del impuesto sobre el valor añadido, mientras que la Directiva impugnada extiende a la imposición sobre las primas de seguros el ámbito de aplicación de la ya existente Directiva 77/799/CEE, relativa a la asistencia mutua en el ámbito de los impuestos directos e indirectos.⁴

3. El asunto versa sobre si estas normas, que regulan el procedimiento de cooperación de las autoridades en asuntos fiscales, constituyen disposiciones fiscales en el sentido del artículo 95 CE, apartado 2. De ello depende si en esta materia, con arreglo al artículo 95 CE, apartado 1, se aplica el procedimiento de codecisión previsto en el artículo 251 CE o bien si, de conformidad con los artículos 93 CE o 94 CE, el Consejo debe decidir por unanimidad previa consulta al Parlamento Europeo.

1 — Lengua original: alemán.

2 — DO L 264, p. 1.

3 — DO L 264, p. 23.

4 — Directiva del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94).

II. Las normas impugnadas

A. Génesis histórica

4. La Directiva 77/799 –basada en el artículo 100 del Tratado CEE (posteriormente artículo 100 del Tratado CE, actualmente artículo 94 CE)– estableció el intercambio de información entre las autoridades tributarias de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos sobre una base jurídica comunitaria. El ámbito de aplicación de esta Directiva se extendió después, sobre la base de los artículos 99 del Tratado CEE (posteriormente artículo 99 del Tratado CE, actualmente artículo 93 CE), y 100 del Tratado CEE, en un primer momento al impuesto sobre el valor añadido⁵ y posteriormente –apoyándose en el artículo 99 del Tratado CEE– a los impuestos especiales sobre los hidrocarburos, los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas y los impuestos especiales sobre las labores del tabaco.⁶

5. Posteriormente, mediante el Reglamento (CEE) n° 218/92⁷ se implantó un sistema común de cooperación administrativa entre las autoridades competentes de los Estados

miembros sobre las transacciones intracomunitarias.⁸ Este sistema común fue temporalmente modificado en 2002 mediante el Reglamento (CE) n° 792/2002 –basado en el artículo 93 CE– en cuanto a medidas adicionales relativas al comercio electrónico.⁹

6. Al objeto de reunir los instrumentos existentes en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido en un solo acto jurídico y de regular con más claridad la cooperación entre los Estados miembros, el 18 de junio de 2001 la Comisión presentó al Consejo una Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.¹⁰ Además, remitió una Propuesta de Directiva del Parlamento y del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/799 del Consejo, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos,¹¹ mediante la cual se pretendía extender la asistencia en el ámbito de los impuestos directos e indirectos a la imposición sobre las primas de seguro. Ambos actos jurídicos debían basarse, según la propuesta de la Comisión, en el artículo 95 CE.

5 — Directiva 79/1070/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, por la que se modifica la Directiva 77/799, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 331, p. 8; EE 09/01, p. 114).

6 — Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO L 76, p. 1).

7 — Reglamento del Consejo, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA) (DO L 24, p. 1).

8 — La Comisión había basado también la propuesta de este Reglamento en el artículo 100 A del Tratado CE (actualmente, tras su modificación, artículo 95 CE), pero no procedió contra el cambio de base jurídica introducido por el Consejo.

9 — Reglamento del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por el que se modifica temporalmente el Reglamento n° 218/92, en cuanto a medidas adicionales relativas al comercio electrónico (DO L 128, p. 1). Contra este Reglamento interpusieron un recurso de anulación tanto la Comisión como el Parlamento, pues en su opinión se apoyaba en la base jurídica incorrecta [asuntos C-272/02 (Comisión/Consejo) y C-273/02 (Parlamento/Consejo)]. Tras ser sustituido dicho Reglamento por el Reglamento n° 1798/2003 aquí controvertido, las demandantes desistieron de ambos recursos.

10 — COM(2001) 294 final — 2001/0133 (COD) (DO C 270 E, p. 87).

11 — COM(2001) 294 final — 2001/0134 (COD) (DO C 270 E, p. 96).

7. A raíz de esta Propuesta, el Consejo adoptó los dos actos impugnados, pero modificó su base jurídica: basó el Reglamento nº 1798/2003 en el artículo 93 CE y la Directiva 2003/93 en los artículos 93 CE y 94 CE.

B. *El contenido del Reglamento nº 1798/2003*

8. Los tres primeros considerandos del Reglamento nº 1798/2003 tienen el siguiente tenor:

«(1) La práctica del fraude fiscal y de la elusión fiscal a través de las fronteras de los Estados miembros no sólo ocasiona pérdidas presupuestarias, sino que además es contraria al principio de justicia fiscal y puede provocar distorsiones en los movimientos de capitales y en las condiciones de competencia. Dicha práctica afecta, pues, al funcionamiento del mercado interior.

(2) La lucha contra la evasión del impuesto sobre el valor añadido (IVA) exige una estrecha colaboración entre las autoridades administrativas encargadas en cada uno de los Estados miembros de la ejecución de las disposiciones adoptadas en este ámbito.

(3) Por lo tanto, conviene incluir en las medidas de armonización fiscal tomadas para completar el mercado interior el establecimiento de un sistema común de intercambio de información entre los Estados miembros, en el marco del cual las autoridades administrativas de estos estén obligadas a prestarse asistencia mutua y a colaborar con la Comisión con el fin de garantizar la correcta aplicación del IVA a las entregas de bienes y a la prestación de servicios, a la adquisición intracomunitaria de bienes y a la importación de bienes.

[...]»

9. El capítulo I contiene definiciones de conceptos y normas de competencia.

10. El artículo 1, apartado 1, dispone, entre otras cuestiones:

«1. El presente Reglamento establece las condiciones en que las autoridades administrativas de los Estados miembros responsables de la aplicación de la legislación relativa al IVA a las entregas de bienes y la prestación de servicios, a la adquisición intracomunitaria de bienes y a la importación de bienes cooperarán entre sí y con la Comisión para garantizar el cumplimiento de dicha legislación.

A tal efecto, define normas y procedimientos que permiten a las autoridades competentes de los Estados miembros cooperar e intercambiar entre ellas toda la información que pudiera ser útil para calcular correctamente el IVA.»

11. El capítulo II versa sobre el intercambio de información previa solicitud y contiene disposiciones relativas a la presencia en las oficinas de la administración de otros Estados miembros.

12. A tenor del artículo 5, apartado 1:

«A solicitud de la autoridad requirente, la autoridad requerida comunicará la información contemplada en el artículo 1, incluida la relativa a uno o más casos concretos.»

13. El artículo 11 establece:

«1. Por acuerdo entre la autoridad requirente y la autoridad requerida, y según las modalidades fijadas por esta última, funcionarios debidamente autorizados por la autoridad requirente podrán estar presentes, a fin de intercambiar la información a que se refiere el artículo 1, en las oficinas donde desempeñen sus funciones las autoridades

administrativas del Estado miembro en que la autoridad requerida tenga su sede. [...]

2. Por acuerdo entre la autoridad requirente y la autoridad requerida y de conformidad con las modalidades establecidas por esta última, podrán estar presentes en las investigaciones administrativas funcionarios designados por la autoridad requirente a fin de intercambiar la información a que se refiere el artículo 1.

[...]»

14. En el capítulo III, el artículo 14 establece que a petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida procederá a notificar al destinatario, según la normativa vigente para la notificación de actos del Estado en donde tenga su sede, todas las decisiones relativas al impuesto sobre el valor añadido adoptadas en el Estado en que la autoridad requirente tiene su sede.

15. El capítulo IV regula el intercambio de información sin solicitud previa.

16. A tenor del artículo 17:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en los capítulos V y VI, la autoridad competente de cada Estado miembro procederá a un intercambio automático o automático

estructurado de la información contemplada en el artículo 1 con la autoridad competente de cualquier otro Estado miembro interesado en las situaciones siguientes:

- 1) cuando la imposición deba tener lugar en el Estado miembro de destino y la eficacia del sistema de control dependa forzosamente de la información facilitada por el Estado miembro de origen;
- 2) la frecuencia de los intercambios;
- 3) las modalidades prácticas del intercambio de información.

2) cuando un Estado miembro tenga motivos para creer que se ha cometido o puede haberse cometido una infracción de la legislación sobre el IVA en otro Estado miembro;

3) cuando exista un riesgo de pérdidas de ingresos fiscales en el otro Estado miembro.»

18. El capítulo V contiene disposiciones relativas al almacenamiento e intercambio de información específica a las transacciones comunitarias.

17. A tenor del artículo 18:

«Se determinarán conforme al procedimiento mencionado en el apartado 2 del artículo 44:

- 1) las categorías de información concretas que se van a intercambiar;
19. Con arreglo al artículo 22, la información que los Estados miembros recojan en virtud de la Directiva 77/388/CEE¹² (en lo sucesivo, «Sexta Directiva») se almacenará en una base electrónica de datos.

12 — Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

20. El artículo 23 dispone:

«A partir de los datos almacenados con arreglo al artículo 22, la autoridad competente de un Estado miembro obtendrá de cualquier otro Estado miembro que le comunique automática e inmediatamente la siguiente información, a la que también podrá acceder directamente:

- 1) los números de identificación a efectos del IVA expedidos por el Estado miembro que recibe la información;
- 2) el valor total de todas las entregas intracomunitarias de bienes a personas titulares de un número de identificación a efectos de IVA efectuadas por todos los operadores identificados a efectos del IVA en el Estado miembro que facilita la información.

[...]

de prevenir una infracción de la legislación en materia de IVA, la autoridad competente de un Estado miembro, cuando lo considere necesario para controlar las adquisiciones intracomunitarias de bienes, obtendrá directa e inmediatamente la siguiente información, a la que también podrá acceder directamente por vía electrónica:

- 1) los números de identificación a efectos del IVA de todas las personas que hayan realizado las entregas a las que se refiere el punto 2 del artículo 23, y
- 2) el valor total de dichas entregas efectuadas por cada una de esas personas y destinadas a cada persona a la que se haya asignado el número de identificación a efectos del IVA a que se refiere el punto 1 del artículo 23.

[...]

22. El artículo 27 establece:

21. El artículo 24 dispone:

«A partir de los datos almacenados con arreglo al artículo 22 y con la única finalidad

«1. Cada Estado miembro mantendrá una base de datos electrónica en la que se incluirá un registro de las personas a las que se haya asignado un número de identificación a efectos del IVA en dicho Estado miembro.

2. La autoridad competente de un Estado miembro podrá en cualquier momento obtener, directamente o hacer que le sea comunicada, la confirmación de la validez del número de identificación a efectos del IVA con el que una persona ha recibido o efectuado una entrega intracomunitaria de bienes o una prestación intracomunitaria de servicios, a partir de los datos almacenados con arreglo al artículo 22.

Cuando así se solicite, la autoridad requerida comunicará asimismo la fecha de asignación y, en su caso, la fecha de baja del número de identificación a efectos del IVA.

3. Cuando así se lo soliciten, la autoridad competente facilitará también con la mayor brevedad el nombre y dirección de la persona a la que se ha asignado el número, siempre que la autoridad requirente no conserve dicha información con vistas a su posible utilización futura.»

23. El capítulo VI versa sobre el régimen especial previsto en el artículo 26 *quater* de la Sexta Directiva para sujetos pasivos no establecidos que prestan servicios electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos del impuesto. Entre otras cosas, el Reglamento n° 1798/2003 reitera en los artículos 29 y 30 la obligación impuesta ya en el artículo 26 *quater* de la Sexta Directiva a los sujetos pasivos no establecidos de entregar en forma electrónica tanto la declaración relativa al inicio de su actividad como la declaración tributaria, prevé un

procedimiento para determinar los detalles técnicos y regula la transmisión de los datos así obtenidos a las autoridades competentes de los demás Estados miembros.

24. En el capítulo VII se regula la cooperación con la Comisión sobre la recogida a efectos estadísticos y la valoración de la eficacia de los mecanismos del Reglamento. El capítulo VIII regula la gestión de datos procedentes de terceros países.

25. El capítulo IX establece las condiciones generales aplicables al intercambio de información y enumera entre otras cuestiones, en el artículo 40, algunas de las causas de denegación de entrega de información.

26. El artículo 40 dispone:

«[...]

2. El presente Reglamento no impondrá la obligación de llevar a cabo investigaciones o comunicar informaciones cuando la legislación o la práctica administrativa del Estado miembro que debiera proporcionar la información no autorice al Estado miembro a

efectuar estas investigaciones, ni a recoger o a utilizar esta información para las propias necesidades de ese Estado miembro.

C. El contenido de la Directiva 2003/93

28. A tenor de los considerandos primero y tercero de la Directiva:

3. La autoridad competente de un Estado miembro podrá negarse a facilitar información cuando el Estado miembro de que se trate no pueda, por motivos jurídicos, facilitar este tipo de información. Dicha autoridad competente comunicará a la Comisión las razones de la negativa.

«1. La lucha contra el fraude al impuesto sobre el valor añadido (IVA) exige reforzar la colaboración entre administraciones fiscales en el interior de la Comunidad y entre éstas con la Comisión con arreglo a principios comunes.

4. Podrá negarse la transmisión de informaciones en caso de que ello condujese a divulgar un secreto comercial, industrial o profesional, o un procedimiento comercial, o una información cuya divulgación fuese contraria al orden público.

[...]

[...]»

3. El alcance de la asistencia mutua establecida en la Directiva 77/799/CEE debe ampliarse a la imposición sobre las primas de seguros contempladas en la Directiva 76/308/CEE con el objeto de proteger más satisfactoriamente los intereses financieros de los Estados miembros y la neutralidad del mercado interior.»

27. Además, en el artículo 41 se señala qué aspectos deben tenerse en cuenta en materia de protección de datos. Por último, el capítulo X contiene algunas disposiciones de carácter general y disposiciones finales.

29. En el artículo 1, números 1 y 2, de la Directiva se recogen las modificaciones de la Directiva 77/799 al objeto de extender ésta a la imposición de las primas de seguros.

30. Además, el número 3 introduce una modificación del tenor de las disposiciones en materia de confidencialidad contenidas en la Directiva 77/799 y las completa con un nuevo párrafo.

indirectos. Las disposiciones pertinentes de la Directiva 77/799 tienen el siguiente tenor:

«Artículo 2

31. El artículo 1, número 3, párrafo segundo, establece:

Intercambio previa solicitud

«Además, los Estados miembros podrán disponer que la información mencionada en el párrafo primero se utilice para la liquidación de otros cánones, derechos e impuestos a que se refiere el artículo 2 de la Directiva 76/308/CEE del Consejo.»

1. La autoridad competente de un Estado miembro podrá solicitar a la autoridad competente de otro Estado miembro que le comunique las informaciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 1 con relación a un caso concreto.

[...]

Artículo 3

D. *El contenido de la Directiva 77/799*

Intercambio automático

32. La Directiva 77/799, ampliada mediante la Directiva 2003/93, regula de forma análoga al Reglamento impugnado la cooperación de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y de algunos impuestos

Para las modalidades de casos que se determinen en el marco del procedimiento de consulta establecido en el artículo 9, las autoridades competentes de los Estados

miembros intercambiarán las informaciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 1, sin solicitud previa y de una manera regular.

Artículo 6

Colaboración de agentes del Estado interesado

Artículo 4

Intercambio espontáneo

1. La autoridad competente de cada Estado miembro comunicará, sin solicitud previa, las informaciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 1, de las que tenga conocimiento, a la autoridad competente de cualquier Estado miembro interesado en los casos en que:

Para la aplicación de las disposiciones que preceden, la autoridad competente del Estado miembro que suministre las informaciones y la autoridad competente del Estado al que vayan destinadas las informaciones podrán acordar, en el marco del procedimiento de consulta contemplado en el artículo 9, autorizar la presencia, en el primer Estado miembro, de agentes de la administración fiscal del otro Estado miembro. Las modalidades de aplicación de esta disposición se determinarán en el marco de este mismo procedimiento.

[...]

[...]

Artículo 8

2. Las autoridades competentes de los Estados miembros podrán en el marco del procedimiento de consulta contemplado en el artículo 9, extender el intercambio de informaciones previsto en el apartado 1 a otros casos distintos a los que allí se contemplan.

Límites del intercambio de informaciones

1. La presente Directiva no impondrá la obligación de llevar a cabo investigaciones o comunicar informaciones cuando la legislación o la práctica administrativa del Estado

[...]

miembro que debiera suministrar las informaciones no autoricen a la autoridad competente a efectuar estas investigaciones, ni a recoger o a utilizar estas informaciones para las propias necesidades de este Estado.

2. Podrá negarse la transmisión de informaciones en caso de que ello condujese a divulgar un secreto comercial, industrial o profesional, o un procedimiento comercial, o una información cuya divulgación fuese contraria al orden público.

3. La autoridad competente de un Estado miembro podrá negarse a la transmisión de informaciones cuando el Estado interesado no esté en condiciones de suministrar una transmisión de informaciones equivalentes por razones de hecho o de derecho.

[...]»

19 de diciembre de 2003, la Comisión interpuso un recurso contra el Reglamento nº 1798/2003 y la Directiva 2003/93. Solicita al Tribunal de Justicia que:

1) Anule el Reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) nº 218/92, así como la Directiva 2003/93/CE del Consejo, de 7 de octubre de 2003, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos.

2) Mantenga los efectos de dichas disposiciones hasta la entrada en vigor de actos adoptados sobre la base jurídica adecuada.

3) Condene en costas al Consejo.

34. El Consejo solicita al Tribunal de Justicia que:

III. Procedimiento y pretensiones

1) Desestime los recursos.

33. Mediante escrito de 18 de diciembre de 2003, recibido en el Tribunal de Justicia el

2) Condene en costas a la Comisión.

- 3) Con carácter subsidiario, en caso de anulación de los citados actos jurídicos, que mantenga los efectos de dichas normas hasta la entrada en vigor de actos adoptados sobre la base jurídica adecuada.
- sentido del artículo 95 CE, apartado 2 y que tampoco pueden considerarse disposiciones relativas a impuestos indirectos en el sentido del artículo 93 CE.

35. Mediante auto de 8 de junio de 2004, el Tribunal de Justicia admitió la intervención del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, la República Portuguesa e Irlanda como partes coadyuvantes en apoyo de las pretensiones del Consejo.

36. Todas las partes han presentado observaciones escritas. No se ha celebrado vista oral.

IV. Alegaciones de las partes

37. La Comisión alega que las normas de que se trata tienen por objeto el establecimiento del mercado interior y que deben basarse en el artículo 95 CE, apartado 1. A su juicio, la inclusión en el contexto tributario no convierte a toda norma en una disposición fiscal y sostiene que las disposiciones en materia de cooperación de las administraciones tributarias de los Estados miembros no constituyen disposiciones fiscales en el

38. Ciertamente, es consciente de que en la génesis normativa del artículo 95 CE los Estados miembros excluyeron ámbitos particularmente sensibles del ámbito de aplicación de las decisiones por mayoría, tales como en particular las disposiciones fiscales, pero, a su juicio, esta disposición que establece una excepción debe interpretarse de forma estricta y sólo se aplica cuando ello es necesario para la protección de la soberanía de los Estados miembros en materia fiscal. Por ello, la Comisión entiende por disposiciones fiscales las normas relativas a los sujetos pasivos, hechos imponible, bases imponibles, tipos de gravamen y exenciones, así como las normas de desarrollo relativas a la exacción y la recaudación de impuestos, todo aquello, pues, que influye en los ingresos fiscales. Ahora bien las normas sobre asistencia mutua no afectan a este ámbito y no inciden en la soberanía fiscal. Están dirigidas únicamente a facilitar que cada Estado miembro pueda ejercer su potestad tributaria y, por tanto, no afectan al sistema fiscal de los Estados miembros.

39. En cambio, el Consejo subraya que la finalidad de las normas consiste en combatir

el fraude fiscal y garantizar la correcta exacción de los impuestos en beneficio de los presupuestos nacionales y del correcto funcionamiento del mercado interior. Mediante la armonización de las normas en materia de intercambio de información, los dos actos jurídicos impugnados influyen directamente en los derechos de los contribuyentes y en las obligaciones de la administración tributaria, en la recaudación de los impuestos y, de este modo, en los ingresos fiscales. Así pues, estas normas sirven también a objetivos fiscales. Los artículos 93 CE y 94 CE constituyen la base jurídica correcta para las disposiciones que persiguen objetivos tanto fiscales como orientados al mercado interior.

40. En particular, el Consejo señala que el artículo 93 CE es la norma especial frente al artículo 95 CE y que el ámbito de aplicación del artículo 93 CE no se ve modificado por el artículo 95 CE. Ambas disposiciones se establecieron con su tenor actual en virtud del Acta Única Europea y no ofrecen ningún punto de apoyo para sostener que las disposiciones relativas a impuestos indirectos que no afectan al ámbito esencial de la soberanía fiscal descrito por la Comisión no están comprendidas en el artículo 93 CE. Por ello, la interpretación del artículo 95 CE, apartado 2, no influye en modo alguno en el ámbito de aplicación del artículo 93 CE, el cual constituye, con independencia de los efectos en la soberanía fiscal de los Estados miembros, la norma especial en el ámbito de los impuestos indirectos. Además, no es razonable emplear el concepto de disposi-

ciones fiscales de modo distinto en el ámbito de los impuestos indirectos. Asimismo, la extensión de las competencias instrucción de los Estados miembros más allá de sus fronteras produce indudablemente efectos en la soberanía fiscal, aun tomando como base la definición restringida de soberanía fiscal que la Comisión defiende.

41. Por cuanto respecta al Reglamento nº 1798/2003, el Gobierno británico destaca que la lucha contra el fraude fiscal mediante el apoyo en la liquidación y la recaudación del impuesto sobre el valor añadido en la Comunidad incrementa el rendimiento de la administración tributaria y, de este modo, produce efectos prácticos en los ingresos fiscales efectivos. En consecuencia, las normas controvertidas constituyen un aspecto importante del buen funcionamiento del sistema fiscal e inciden en la posición jurídica de los sujetos pasivos. Además el artículo 30 del Reglamento¹³ impone también directamente a los sujetos pasivos una obligación. El Reglamento armoniza, pues, las legislaciones nacionales en el ámbito de los impuestos indirectos en el sentido del artículo 93 CE.

42. En cuanto a la Directiva 2003/93, el Gobierno británico subraya que su finalidad

13 — Esta disposición establece que la declaración con los detalles indicados sobre los servicios prestados por vía electrónica se presentará de forma electrónica. A tal respecto, tiene el mismo contenido que la disposición contenida en el artículo 26 *quater*, parte B, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva; véase el punto 23 *supra*.

y sentido sólo pueden considerarse en relación con la Directiva 77/799, cuyo ámbito de aplicación extiende la Directiva impugnada a las primas de seguro. El rendimiento de la administración tributaria constituye también aquí un factor importante para los ingresos fiscales efectivos y, de este modo, no puede separarse de la soberanía fiscal de los Estados miembros. La Directiva armoniza, por tanto, las legislaciones nacionales relativas a los impuestos directos e indirectos y debe considerarse comprendida en el marco de los artículos 93 CE y 94 CE.

43. El Gobierno portugués afirma que el artículo 41, apartado 5, del Reglamento nº 1798/2003 permite una limitación de los derechos derivados de la Directiva 95/46/CE¹⁴ sobre protección de datos y que el artículo 1, apartado 3, de la Directiva 2003/93 implica una modificación del artículo 7, apartado 1, de la Directiva 77/799, lo cual afecta directamente a los derechos de los sujetos pasivos. Dado que estas disposiciones regulan los derechos de los contribuyentes, constituyen disposiciones fiscales en el sentido de los artículos 93 CE y 95 CE, apartado 2.

44. El Gobierno irlandés sostiene que el artículo 93 CE constituye la base jurídica de todos los actos que afectan a los impuestos indirectos o que están relacionados con

éstos. Además, aduce que el tenor del artículo 95 CE no ofrece ningún punto de apoyo para interpretar de forma estricta el concepto de «disposiciones fiscales» contenido en el apartado 2, toda vez que ha de observarse lo mismo en relación con las «disposiciones relativas a la libre circulación de personas» y a los «derechos e intereses de los trabajadores por cuenta ajena». No hay en la norma justificación alguna para ello. A la vista de su contenido, el Reglamento establece normas detalladas en materia de armonización de las disposiciones relativas al impuesto sobre el valor añadido. De igual modo, la Directiva está compuesta por disposiciones fiscales. En consecuencia, ambos actos jurídicos han sido adoptados sobre la base jurídica correcta.

V. **Apreciación jurídica**

45. Mediante el presente recurso, la Comisión alega que los actos jurídicos impugnados han sido adoptados sobre una base jurídica incorrecta y, en consecuencia, reprocha al Consejo una violación del Tratado en el sentido del artículo 230 CE, apartado 2.

A. Criterios para la elección de la base jurídica

46. Según reiterada jurisprudencia, la elección de la base jurídica de un acto comuni-

¹⁴ — Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos (DO L 281, p. 31).

tario debe fundarse en elementos objetivos susceptibles de control jurisdiccional, entre los que figuran, en especial, la finalidad y el contenido del acto.¹⁵

47. Las partes coinciden en que el Reglamento n° 1798/2003 y la Directiva 2003/93 son necesarios para el funcionamiento del mercado interior.

48. El Reglamento impugnado regula la cooperación de las administraciones de los Estados miembros entre sí y con la Comisión en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido. Como se desprende de sus considerandos, el objetivo del Reglamento consiste en luchar contra el fraude fiscal y la elusión fiscal, dado que la práctica del fraude fiscal y de la elusión fiscal no sólo ocasiona pérdidas presupuestarias, sino que además es contraria al principio de justicia fiscal, puede provocar distorsiones en las condiciones de competencia y, afecta, pues, al funcionamiento del mercado interior.¹⁶

49. La Directiva impugnada extiende las disposiciones relativas a la cooperación de las autoridades de los Estados miembros entre sí en el ámbito de los impuestos directos y de determinados impuestos sobre el consumo¹⁷ a los impuestos sobre las primas de seguros y, además, contiene una

modificación de la protección de datos que debe observarse en el marco de esta cooperación. El objetivo expreso de este acto jurídico consiste en proteger más satisfactoriamente los intereses financieros de los Estados miembros y la neutralidad del mercado interior.¹⁸

50. La cada vez más estrecha interrelación de las economías de los Estados miembros lleva aparejada la supresión de los obstáculos burocráticos a la libre circulación de mercancías y de servicios dentro del mercado común. Si la información sobre transacciones transfronterizas con que cuenta la administración tributaria es insuficiente, aumenta el riesgo de fraude fiscal. La lucha contra este riesgo sirve al interés de los Estados miembros y de la Comunidad en una competencia no falseada y en asegurar las bases financieras y, de este modo, preservar el grado de integración alcanzado. En consecuencia, los actos jurídicos pueden también contribuir al funcionamiento del mercado interior eliminando los problemas derivados del ejercicio de las libertades fundamentales.¹⁹ En conclusión, no existe duda alguna acerca de que ambos actos impugnados fomentan de forma objetiva en cuanto al fondo este objetivo declarado.

51. El Consejo puede, con arreglo al artículo 95 CE y previa consulta al Comité

15 — Véanse, entre otras, las sentencias del Tribunal de Justicia de 11 de junio de 1991, Comisión/Consejo, «dióxido de titanio» (C-300/89, Rec. p. I-2867, apartado 10); de 4 de abril de 2000, Comisión/Consejo (C-269/97, Rec. p. I-2257), apartado 43, y de 11 de septiembre de 2003, Comisión/Consejo (C-211/01, Rec. p. I-8913), apartado 38.

16 — Véanse los considerandos primero a tercero de la exposición de motivos, reproducidos en el punto 8 *supra*.

17 — Regulados en la Directiva 77/799.

18 — Véase el considerando tercero de la exposición de motivos, reproducido en el punto 28 *supra*.

19 — Véanse las conclusiones presentadas el 9 de septiembre de 2003 por el Abogado General Alber en el asunto en el que recayó la sentencia de 29 de abril de 2004, Comisión/Consejo (C-338/01, Rec. p. I-4829), puntos 46 y ss.

Económico y Social, adoptar por mayoría cualificada y mediante el procedimiento de codecisión previsto en el artículo 251 CE, los actos jurídicos que tengan por objeto el establecimiento del mercado interior. Ahora bien, si estos actos constituyen al mismo tiempo disposiciones sobre impuestos indirectos, la base jurídica pertinente será, en lugar de la anterior, la norma especial establecida en el artículo 93 CE, de suerte que el Consejo deberá decidir por unanimidad tras consultar al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social. Ello desprende de que, a la vista de su tenor, el artículo 95 CE, apartado 1, sólo es aplicable en la medida en que el Tratado no disponga otra cosa. En consecuencia, si existe en el Tratado una disposición más específica que pueda constituir la base jurídica del acto controvertido, éste debe basarse en esa disposición. Es el caso, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, del artículo 93 CE por lo que se refiere a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, a los impuestos especiales y a los demás impuestos indirectos.²⁰

52. Dado que el artículo 95 CE, apartado 2, excluye además las disposiciones fiscales del ámbito de aplicación del artículo 95 CE, apartado 1, su aproximación no puede efectuarse con carácter general sobre la base de este artículo. En la medida que se está en presencia de normas sobre impuestos indirectos, deberá recurrirse, pues, a la hora de aproximar las disposiciones de los Estados miembros para el establecimiento del mer-

cado común, al artículo 94 CE, que también prevé una decisión por unanimidad del Consejo previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social.

53. A la vista de estos diferentes procedimientos, las habilitaciones establecidas en los artículos 93 CE y 94 CE, por un lado, y en el artículo 95 CE, por otro, no son acumulables.²¹

54. Así pues, el elemento decisivo para la elección de la base jurídica estriba en si los actos impugnados constituyen disposiciones fiscales en el sentido de los artículos 93 CE o 95 CE, apartado 2.

55. El Tratado no da explicaciones más precisas sobre el alcance de este concepto. Sin embargo, la interpretación de esta disposición del Tratado ha sido recientemente objeto de un litigio sustanciado ante el Tribunal de Justicia.

56. Como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 29 de abril de 2004 en relación con el artículo 95 CE, apartado 2, la expresión «disposiciones fiscales» abarca,

20 — Sentencia de 29 de abril de 2004, Comisión/Consejo, citada en la nota 19 *supra*, apartado 60.

21 — Sentencia de 29 de abril de 2004, Comisión/Consejo, citada en la nota 19 *supra*, apartado 58.

debido a su carácter general, no sólo todos los ámbitos de la fiscalidad, sin distinguir entre los tipos de impuestos de que se trate, sino también todos los aspectos de esta materia, ya sean normas materiales o de procedimiento.²²

57. El Tribunal de Justicia extendió el ámbito de la expresión a cuestiones de procedimiento basándose en que, por un lado, en determinados Estados miembros las disposiciones relativas a la recaudación de los impuestos directos e indirectos se consideran disposiciones fiscales y, por otro lado, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 90 CE, para evaluar si un sistema impositivo tiene o no carácter discriminatorio, hay que tener en cuenta no sólo el tipo de gravamen, sino también los modos de percepción de los distintos impuestos, con objeto de determinar los efectos reales de un impuesto.²³ En consecuencia, no cabe disociar los procedimientos de recaudación de los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza, del sistema impositivo al que corresponden dichos procedimientos. El Tribunal de Justicia señaló además que, en consecuencia, el artículo 95 CE, apartado 2 abarca no sólo las disposiciones que determinan los sujetos pasivos, las operaciones imponible, la base imponible, los tipos impositivos y las exenciones de los impuestos directos e indirectos, sino también las relativas a los procedimientos de recaudación de éstos.²⁴

58. Hasta ahora, en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no se ha concretado con más detalle si las normas de procedimiento constituyen siempre o sólo en determinados casos disposiciones fiscales en el sentido del artículo 93 CE o del artículo 95 CE, apartado 2.

59. Las normas aquí controvertidas no pueden clasificarse, pues, de forma inequívoca con arreglo a la anterior jurisprudencia. Es indudable que el presente asunto no versa sobre disposiciones que determinan los sujetos pasivos ni sobre las operaciones imponible, las bases imponible, los tipos impositivos, ni sobre las exenciones. Se trata de normas que afectan al procedimiento en asuntos fiscales y que producen efectos en la liquidación y la recaudación de los impuestos al aportar los datos necesarios a tal fin.

60. Por ello, debe encontrarse un criterio en función del cual pueda apreciarse cuándo tales normas de procedimiento pueden considerarse disposiciones fiscales en el sentido del Tratado.

61. El Consejo y el Gobierno británico aducen, por cuanto respecta a los actos aquí impugnados, que una administración tributaria más eficaz puede aplicar el Derecho fiscal de forma más congruente y, de este modo obtener en definitiva unos mayores ingresos fiscales. Por ello, las normas sobre el intercambio de información de las auto-

22 — Sentencia de 29 de abril de 2004, Comisión/Consejo, citada en la nota 19 *supra*, apartado 63.

23 — Sentencia de 29 de abril de 2004, Comisión/Consejo, citada en la nota 19 *supra*, apartados 64 y 65.

24 — Sentencia de 29 de abril de 2004, Comisión/Consejo, citada en la nota 19 *supra*, apartado 67.

ridades inciden también en los ingresos fiscales. Sin embargo, este argumento no puede ser determinante en su generalidad a la hora de calificar una norma como disposición fiscal. Puede lograrse un incremento del rendimiento de la administración tributaria a través de diversas normas, como las relativas a la organización del horario de trabajo, que no por ello se convierten en disposiciones fiscales.

62. Lo decisivo podría ser el hecho de que debe existir una referencia específica en las normas de procedimiento a la esencia material del Derecho fiscal, de modo que las normas deban considerarse disposiciones fiscales. Así, por ejemplo, existe una relación específica entre las normas jurídico-materiales sobre los impuestos y las normas sobre la ejecución de las liquidaciones tributarias, dado que la posibilidad de recaudación forzosa constituye un factor absolutamente decisivo para el pago efectivo de los impuestos y, de este modo, para los ingresos de la Hacienda Pública. Así, al objeto de fundamentar la interpretación de la normativa aquí expuesta, el Tribunal de Justicia ha declarado que no cabe disociar los procedimientos de recaudación de los impuestos del sistema impositivo al que corresponden dichos procedimientos.²⁵

63. En cuanto atañe a los actos impugnados, para la apreciación de esta relación resultan determinantes en definitiva dos aspectos: la apertura de las administraciones tributarias, tratadas a nivel comunitario como particularmente sensibles, y la posibilidad de acceso a los datos fiscales propios en beneficio de las

autoridades tributarias de los demás Estados miembros afectan, por un lado, desde la perspectiva del Estado miembro que facilita la información, a la esencia de la soberanía fiscal desde el punto de vista del procedimiento. La obtención de información sobre los sujetos pasivos y sobre las operaciones imponibles permite, por otro lado, al Estado que recibe la información una correcta liquidación del impuesto y, de este modo, constituye un requisito directo para la recaudación de impuestos en dicho Estado. A continuación me referiré a esta cuestión sobre la base de las diversas disposiciones.

B. Sobre las normas contenidas en el Reglamento n° 1798/2003

64. El Reglamento n° 1798/2003 contiene algunos elementos que abren nuevas vías en el ámbito de la cooperación entre los Estados miembros en asuntos fiscales y que en parte van más allá del grado de cooperación alcanzado hasta ahora.

65. Según el artículo 5 del Reglamento, las autoridades tributarias de los Estados miembros están obligadas a comunicar a las autoridades de otros Estados miembros, previa solicitud, información sobre asuntos tributarios. Tal información puede denegarse únicamente en virtud de las causas mencionadas en el artículo 40, a saber, cuando la legislación del Estado miembro requerido no autorice a recoger o a utilizar esta información en casos puramente internos (artículo 40, apartado 2); cuando no esté

²⁵ — Sentencia de 29 de abril de 2004, dictada en el asunto Comisión/Consejo, citada en la nota 19 *supra*, apartado 66.

garantizada la reciprocidad del intercambio de esta información (artículo 40, apartado 3), y cuando la transmisión de información dé lugar a la divulgación de determinados secretos enumerados con más detalle o bien su divulgación fuera contraria al orden público (artículo 40, apartado 4).

66. Habida cuenta de esta obligación, los Estados miembros deben transmitir diversas informaciones a autoridades de otros Estados miembros que aclaren directamente operaciones relevantes a efectos tributarios. Estos datos han de servir como referencia para la imposición en el Estado miembro requirente.

67. Otro aspecto ya abordado con carácter preliminar estriba en que se trata en el presente caso de datos que son objeto de una protección específica en varios Estados miembros y que están respectivamente comprendidos en normas especiales en materia de confidencialidad de datos fiscales. Ciertamente, las informaciones transmitidas están sujetas también a la obligación de confidencialidad en el Estado destinatario y a la protección aplicable a la información de esta clase. Sin embargo, el Reglamento amplía el círculo de personas autorizadas a acceder a tal información y, de este modo, incide en las legislaciones nacionales relativas al tratamiento de datos fiscales.

68. Más allá del intercambio de información previa solicitud, el artículo 17 del Reglamento establece además la posibilidad de un

intercambio de información automático o automático estructurado. Ahora bien, son los propios Estados miembros quienes, según el artículo 18 del Reglamento, deciden en qué medida desean participar en este intercambio. Sin embargo, el hecho de que se concedan aquí posibilidades de elección en los Estados miembros no cambia nada el objeto de la normativa, que consiste en el intercambio de datos fiscales. Si un Estado miembro se adhiere al sistema, revela informaciones a la administración tributaria que se necesitan en otro Estado miembro a efectos de la imposición. La diferencia con el procedimiento de información previsto en el artículo 5 estriba únicamente en que las informaciones se facilitan de forma automática en el marco de la comunidad de datos establecida en el artículo 17 aun sin solicitud concreta.

69. El artículo 22 del Reglamento obliga a los Estados miembros a constituir y mantener una base central de datos con una gran cantidad de información relevante para la recaudación del impuesto sobre el valor añadido. Ciertamente, la existencia de la base de datos constituye, por un lado, el requisito para el intercambio de datos por vía electrónica con arreglo al artículo 23 del Reglamento. Sin embargo, por otro lado, el artículo 22 constituye también una directriz estructural para las administraciones tributarias nacionales cuyo alcance va más allá de la mera cooperación administrativa.

70. Además, la posibilidad de acceder a informaciones del banco de datos electrónicos, establecida en el artículo 23, permite también la transmisión de información que puede tener una relevancia considerable

como referencia para la imposición. Así, los números de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido facilitados por el Estado requerido y el valor total de todas las entregas intracomunitarias a las personas interesadas son de acceso directo o cuanto menos deben transmitirse directa e inmediatamente. Además, con arreglo al artículo 24 del Reglamento y con sujeción a los requisitos mencionados en el mismo, otras informaciones son o bien de acceso directo o bien deben transmitirse directa e inmediatamente por vía electrónica. Ello se complementa con el artículo 27 del Reglamento, que enumera los demás datos que deben almacenarse y transmitirse a otras autoridades, en particular, el nombre y la dirección de la persona a quien se ha asignado tal número.

71. Más allá de este intercambio de datos, que pueden constituir el fundamento de la imposición, y de los efectos asociados a ello sobre la confidencialidad de los asuntos fiscales en los Estados miembros, el Reglamento supone una nueva y grave intervención en la autonomía de las administraciones tributarias nacionales.

72. Según el artículo 11 del Reglamento, los funcionarios de la autoridad requirente están autorizados, por acuerdo con la autoridad requerida, a estar presentes en las oficinas de las autoridades administrativas del Estado miembro en el que la autoridad requerida tenga su sede (artículo 11, apartado 1). Además, podrán estar presentes en las investigaciones administrativas (artículo 11, apartado 2).

73. Esta apertura de las autoridades tributarias supone una considerable modificación de la cooperación en asuntos fiscales. Ciertamente, la Directiva 77/799 había establecido ya la posibilidad de que los Estados miembros adoptasen acuerdos dirigidos a autorizar la presencia de funcionarios del Estado interesado en el Estado que suministre la información. Como señaló la Comisión en su Propuesta de Reglamento relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, tal posibilidad no estaba prevista en el Derecho de la mayoría de los Estados miembros. En la práctica, la gran mayoría de los Estados miembros sólo autorizaba la presencia de funcionarios extranjeros durante las investigaciones con el consentimiento del sujeto pasivo.²⁶ Un reducido número de Estados miembros prohibían incluso formalmente que un funcionario de otro Estado miembro participase en una investigación en su territorio, alegando problemas jurídicos.²⁷ Se pone aquí de manifiesto que la posibilidad de acceder a las autoridades tributarias de otros Estados miembros reviste un amplio alcance en la organización de las administraciones tributarias nacionales.

74. Este extremo debe tenerse en cuenta a la hora de calificar el Reglamento impugnado con vistas al concepto de «disposiciones fiscales». En la sentencia Comisión/Consejo, el Tribunal de Justicia se basó expresamente en que en determinados Estados miembros las disposiciones relativas a los procedimientos de pago y recaudación de los impuestos

26 — COM(2001) 294 final — 2001/0133 (COD); 2001/0134 (COD); p. 9, punto 4.2.5.

27 — Véase la Comisión, *ibidem*.

se consideran disposiciones fiscales.²⁸ Al tomar en consideración dicha práctica se tiene en cuenta el papel desempeñado por los Estados miembros como dueños de los Tratados. Si los Estados miembros prevén un procedimiento específico en materia fiscal, así como normas de confidencialidad en el ámbito de las normas fiscales, y consideran que constituyen disposiciones fiscales, ello implica que las normas de procedimiento de la Comunidad que modifican básicamente este ámbito son también disposiciones fiscales en el sentido del Tratado.

75. Ahora bien, la divulgación de datos y la apertura de las autoridades tributarias sólo es un aspecto de la cuestión, que afecta al Estado que facilita la información. Más significativo, desde el punto de vista de la finalidad de la normativa, es el otro aspecto de la cuestión, en el sentido de que los datos obtenidos mediante la cooperación contenidos en la respectiva información recibida por los Estados miembros pueden constituir el fundamento de la imposición. El Reglamento pretende justamente hacer posible una correcta liquidación de los impuestos y proporcionar a las administraciones tributarias los conocimientos necesarios a tal fin.

76. En ello se pone de manifiesto que las cuestiones de procedimiento reguladas en el Reglamento nº 1798/2003 no sólo se refieren con carácter general a la cooperación administrativa transfronteriza, sino que también tienen una relación específica con las disposiciones fiscales materiales y no pueden disociarse del sistema fiscal.

77. Con carácter complementario, cabe señalarse que el Reglamento reitera en sus artículos 29 y 30 la obligación ya establecida en el artículo 26 *quater*, parte B, de la Sexta Directiva, que incumbe a los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos del impuesto, de transmitir en forma electrónica determinados datos, en particular la declaración tributaria trimestral. Conforme a lo anterior, se regulan el procedimiento de fijación de las particularidades técnicas y la transmisión a otros Estados miembros. De este modo, el propio Reglamento tiene directamente por objeto actos de imposición determinantes. A tal respecto, carece de pertinencia que la materia ya esté contenida en parte en la Sexta Directiva, pues la habilitación de un acto jurídico ha de determinarse en principio con la independencia de las normas paralelas. Además, el Reglamento eleva, frente a la Directiva, las disposiciones a una nueva condición jurídica, dado que se aplica directamente y, por tanto, impone a los particulares obligaciones con independencia de los actos de ejecución nacionales.

78. En consecuencia, el Reglamento nº 1798/2003 contiene disposiciones fiscales en el sentido del artículo 93 CE.

C. Sobre las normas de la Directiva 2003/93

79. Aparte de una ampliación del ámbito de aplicación de la Directiva 77/799 a la imposición de las primas de seguro, la

28 — Sentencia de 29 de abril de 2004, Comisión/Consejo, citada en la nota 19 *supra*, apartado 64.

Directiva 2003/93 entraña una ligera modificación de la norma en materia de confidencialidad recogida en aquella Directiva: el artículo 1, número 3, de la Directiva impugnada contiene una nueva redacción del artículo 7, apartado 1, de la Directiva 77/799. Según esta disposición, los Estados miembros pueden utilizar la información obtenida para la liquidación de cánones, derechos e impuestos con arreglo al artículo 2 de la Directiva referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana.²⁹

80. Dado que el contenido de la Directiva impugnada consiste prioritariamente en declarar aplicables las disposiciones de la Directiva 77/799 a la imposición sobre las primas de seguro, para determinar la base jurídica correcta deben tenerse en cuenta las disposiciones de la Directiva 77/799.

81. Ciertamente, la Directiva 77/799 no fue impugnada judicialmente en su momento. Los plazos para ello expiraron hace tiempo. Ahora bien, al ampliar la Directiva 2003/93 el ámbito de aplicación de la Directiva 77/799, constituye a su vez un acto impug-

nable de forma separada cuya legalidad dependerá del contenido de todas las normas cuyo ámbito de aplicación se haya ampliado.

82. Con arreglo al artículo 1 de la Directiva 77/799, los Estados miembros intercambiarán todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos que estén comprendidos dentro de la aplicación de la Directiva. A tal fin, el artículo 2 de la Directiva 77/799 describe con más detalle el procedimiento de información previa solicitud. El artículo 3 prevé un procedimiento de intercambio automático de la información mencionada en el artículo 1, apartado 1, y el artículo 4 regula el procedimiento de intercambio espontáneo de información en los casos numerados en esta disposición.

83. Como ocurre en el Reglamento, existe una obligación de comunicar información. Únicamente por las causas mencionadas en el artículo 8 de la Directiva 77/799 puede denegarse la información, a saber, cuando la legislación o la práctica administrativa del Estado que debe suministrar las informaciones no autoricen a la autoridad competente ni a recoger ni a autorizar estas informaciones para las propias necesidades de este Estado (artículo 8, apartado 1), cuando la transmisión de informaciones conduzca a divulgar secretos enumerados con detalle o cuando la divulgación de la información de que se trate sea contraria al orden público (artículo 8, apartado 2), o cuando el Estado interesado no esté en condiciones de suministrar una transmisión de informaciones equivalentes por razones de hecho o de derecho (artículo 8, apartado 3).

²⁹ — Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana (DO L 73, p. 18; EE 02/03, p. 46).

84. Así pues, la Directiva tiene un contenido paralelo al del Reglamento nº 1798/2003. Se establece, por tanto, una obligación de intercambio de datos que pueden constituir el fundamento de la imposición.

85. Ciertamente, las normas de la Directiva 77/799 no tienen en algunos puntos el mismo alcance que el Reglamento antes analizado; en particular, se establece que la colaboración de agentes del Estado interesado se deja a la libre apreciación de los Estados miembros (artículo 6). Sin embargo, en el ámbito de la transmisión de información, al igual que ocurre en el Reglamento nº 1798/2003, se regula por un lado la comunicación de información de carácter fiscal, y por otro, se establecen los fundamentos para una correcta liquidación del impuesto.

86. La Directiva 2003/93 impugnada traslada este régimen a la imposición de las primas de seguro. Al igual que ocurre en el Reglamento nº 1798/2003, la materia regulada por la Directiva impugnada se halla, pues, tan estrechamente vinculada a la liquidación del impuesto que tiene una relación específica al Derecho fiscal material y, en consecuencia, contiene normas sobre impuestos indirectos.

D. *Conclusión*

87. En conclusión, ambos actos impugnados contienen disposiciones fiscales. Dado que el Reglamento nº 1798/2003 versa sobre el

impuesto sobre el valor añadido, se basó correctamente en el artículo 93 CE. La Directiva 2003/93 versa, por un lado, sobre la imposición de las primas de seguro y, en consecuencia, debe basarse en el artículo 93 CE. Dado que, además, la Directiva 77/799 fue modificada en su conjunto, lo cual afecta también a los impuestos directos mencionados en la Directiva 77/799, pudo invocarse al mismo tiempo al artículo 94 CE como base jurídica. Así pues, los actos se adoptaron sobre la base jurídica correcta.

88. En consecuencia, el recurso de la Comisión es infundado y procede desestimarlos.

VI. Costas

89. A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber solicitado el Consejo la condena en costas de la Comisión y por haberse desestimado los motivos de ésta, procede condenarla en costas. Con arreglo al artículo 69, apartado 4, del Reglamento de Procedimiento, los Estados miembros que hayan participado en el litigio como partes coadyuvantes soportarán sus propias costas.

VII. Conclusión

90. A la vista de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que decida:

- 1) Desestimar el recurso.
- 2) Condenar en costas a la Comisión.
- 3) El Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, la República Portuguesa e Irlanda soportarán sus propias costas.