

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

26 de Janeiro de 2006 *

No processo C-533/03,

que tem por objecto um recurso de anulação nos termos do artigo 230.º CE, entrado em 19 de Dezembro de 2003,

Comissão das Comunidades Europeias, representada por R. Lyal, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

recorrente,

contra

Conselho da União Europeia, representado por A.-M. Colaert e E. Karlsson, na qualidade de agentes,

recorrido,

* Língua do processo: inglês.

apoiado por:

Irlanda, representada por D. O'Hagan, na qualidade de agente, assistido por A. Collins, SC, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

República Portuguesa, representada por L. Fernandes, na qualidade de agente,

Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, representado por R. Caudwell, na qualidade de agente, assistida por D. Wyatt, QC, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

intervenientes,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: C. W. A. Timmermans, presidente de secção, R. Schintgen (relator), R. Silva de Lapuerta, P. Kūris e G. Arestis, juízes,

advogada-geral: J. Kokott,

secretário: R. Grass,

I - 1052

vistos os autos,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 2 de Junho de 2005,

profere o presente

Acórdão

- 1 Na sua petição, a Comissão das Comunidades Europeias pede ao Tribunal de Justiça, por um lado, que anule o Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, de 7 de Outubro de 2003, relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado e que revoga o Regulamento (CEE) n.º 218/92 (JO L 264, p. 1), e a Directiva 2003/93/CE do Conselho, de 7 de Outubro de 2003, que altera a Directiva 77/799/CEE do Conselho relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos e indirectos (JO L 264, p. 23, a seguir, em conjunto, «actos impugnados»), e, por outro, que mantenha os efeitos destes dois actos até à entrada em vigor de actos que os substituam adoptados com a base jurídica adequada.

- 2 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 8 de Junho de 2004, a Irlanda, a República Portuguesa e o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte foram admitidos a intervir em apoio do pedido do Conselho da União Europeia, que pede ao Tribunal de Justiça que negue provimento ao recurso.

Antecedentes do litígio e quadro jurídico

- 3 A Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos, de certos impostos especiais de consumo e dos impostos sobre os prémios de seguro, (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94), prevê, em conformidade com o seu artigo 1.º, n.º 1, a troca, entre as autoridades competentes dos Estados-Membros, de todas as informações que lhes permitam o estabelecimento correcto dos impostos sobre o rendimento e o património. Nos termos dos artigos 2.º a 4.º desta directiva, estas informações são trocadas quer mediante pedido quer de forma automática ou ainda espontaneamente. Todavia, nos termos do artigo 8.º da referida directiva, esta não impõe a obrigação de promover investigações ou de transmitir informações, quando a legislação ou a prática administrativa do Estado-Membro que deve fornecer as informações não autorizam a autoridade competente a efectuar essas investigações nem a obter ou utilizar tais informações no próprio interesse desse Estado.

- 4 O Regulamento (CEE) n.º 218/92 do Conselho, de 27 de Janeiro de 1992, relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos indirectos (IVA) (JO L 24, p. 1), estabelece um sistema de troca de informações entre as autoridades fiscais dos Estados-Membros no que diz respeito às transacções intracomunitárias, a fim de reduzir o risco de fraude ligado à abolição dos controlos fiscais nas fronteiras internas.

- 5 Em 18 de Junho de 2001, a Comissão apresentou ao Conselho uma proposta de regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado (JO C 270 E, p. 87) e uma proposta de directiva do Parlamento Europeu e do Conselho que altera a Directiva 77/799 (JO C 270 E, p. 96). Estas propostas, que tinham por objectivo consolidar e reforçar as disposições relativas à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») constantes desta

directiva e do Regulamento n.º 218/92, excluir o IVA do âmbito de aplicação da referida directiva e incluir os impostos sobre os prémios de seguro, tinham por base o artigo 95.º CE.

- 6 Em 6 de Fevereiro de 2002, o Parlamento Europeu emitiu, em primeira leitura, um parecer favorável relativamente à referida proposta de regulamento, sem prejuízo de uma ligeira alteração desta (JO C 284, p. 178).

- 7 O Conselho introduziu alterações às referidas propostas e decidiu alterar a sua base jurídica pelo facto de estas dizerem respeito a questões fiscais, só podendo, portanto, ser adoptadas com base nos artigos 93.º CE e 94.º CE. O Parlamento foi, por conseguinte, novamente consultado. Por resolução de 2 de Setembro de 2003, confirmou que, no seu entender, a base jurídica adequada para a adopção destes dois actos é o artigo 95.º CE.

- 8 Em 7 de Outubro de 2003, o Conselho adoptou o Regulamento n.º 1798/2003 com base no artigo 93.º CE e a Directiva 2003/93 com base nos artigos 93.º CE e 94.º CE.

- 9 Na sequência da adopção do referido regulamento, a Comissão fez constar da acta da sessão do Conselho que teve lugar na referida data uma comunicação em que «regista a aprovação unânime pelo Conselho do texto de um regulamento relativo à cooperação administrativa no domínio do IVA com base no artigo 93.º [do Tratado] e de uma directiva relativa à assistência mútua no domínio da fiscalidade directa e indirecta com base nos artigos 93.º e 94.º do Tratado. A Comissão reafirma a sua posição, em conformidade com a sua proposta inicial, segundo a qual a base jurídica deverá ser o artigo 95.º do Tratado. A Comissão recorda que o objectivo principal do presente regulamento e da presente directiva não é harmonizar as disposições fiscais, mas sim assegurar as trocas de informações entre os Estados-Membros».

10 Os cinco primeiros considerandos do Regulamento n.º 1798/2003 têm o seguinte teor:

- «(1) A prática da fraude e da evasão fiscal para além das fronteiras dos Estados-Membros origina perdas orçamentais e é contrária ao princípio da justiça fiscal, podendo provocar distorções nos movimentos de capitais e nas condições de concorrência e afectando, por conseguinte, o funcionamento do mercado interno.
- (2) A luta contra a fraude ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) exige uma estreita colaboração entre as autoridades administrativas de todos os Estados-Membros encarregadas da execução das disposições aprovadas neste domínio.
- (3) As medidas de harmonização fiscal tomadas para a plena realização do mercado interno devem, por conseguinte, incluir a criação de um sistema comum de intercâmbio de informações entre os Estados-Membros segundo o qual as autoridades administrativas dos Estados-Membros devem prestar-se assistência mútua e colaborar com a Comissão por forma a assegurar a boa aplicação do IVA sobre fornecimentos de bens e prestações de serviços, aquisições intracomunitárias e importações de mercadorias.
- (4) Para um funcionamento adequado do sistema de IVA é indispensável o armazenamento e a transmissão electrónicos de determinados dados destinados ao controlo do imposto sobre o valor acrescentado.
- (5) As condições de intercâmbio e de acesso directo dos Estados-Membros aos dados electrónicos armazenados em cada Estado-Membro devem ser claramente definidas. Sempre que necessário para o cumprimento das suas obrigações, os operadores devem ter acesso a tais dados desse tipo.»

11 O artigo 1.º do Regulamento n.º 1798/2003 dispõe:

«1. O presente regulamento estabelece as condições em que as autoridades administrativas a quem incumbe, nos Estados-Membros, a aplicação da legislação relativa ao IVA sobre o fornecimento de bens e a prestação de serviços, as aquisições intracomunitárias e as importações de mercadorias cooperarão entre si e com a Comissão no sentido de assegurar o cumprimento dessa legislação.

Para o efeito, o presente regulamento define as regras e os procedimentos que permitem às autoridades competentes dos Estados-Membros cooperarem e trocarem entre si todas as informações que as possam ajudar a realizar uma correcta avaliação do IVA.

O presente regulamento define, além disso, regras e procedimentos para o intercâmbio de certas informações por via electrónica, designadamente no que respeita ao IVA sobre as transacções intracomunitárias.

Para o período estabelecido no artigo 4.º da Directiva 2002/38/CE [...], define também regras e procedimentos para o intercâmbio electrónico de informações sobre o imposto sobre o valor acrescentado relativo a serviços prestados por meios electrónicos, de acordo com o regime especial estabelecido no artigo 26.º-C da Directiva 77/388/CEE, bem como para qualquer subsequente intercâmbio de informações e, no que se refere aos serviços abrangidos por esse regime especial, para a transferência de fundos entre as autoridades competentes dos Estados-Membros.

2. O presente regulamento não afecta a aplicação nos Estados-Membros das regras relativas ao auxílio judicial mútuo em matéria penal.»

12 Nos termos do artigo 5.º do referido regulamento:

«1. A pedido da autoridade requerente, a autoridade requerida comunicará as informações referidas no artigo 1.º, incluindo as que respeitam a um ou mais casos específicos.

2. Para efeitos da comunicação referida no n.º 1, a autoridade requerida mandará efectuar os inquéritos administrativos necessários para obter essas informações.

3. O pedido referido no n.º 1 pode conter um pedido fundamentado de inquérito administrativo específico. Caso o Estado-Membro entenda que não é necessário um inquérito administrativo, informará imediatamente a autoridade requerente sobre as respectivas razões.

4. Para obter as informações solicitadas ou para conduzir o inquérito administrativo requerido, a autoridade requerida ou a autoridade administrativa a que aquela se dirige procederá como se agisse por conta própria ou a pedido de outra autoridade do seu próprio Estado-Membro.»

13 O artigo 11.º, n.ºs 1 e 2, do mesmo regulamento dispõe:

«1. Mediante acordo entre a autoridade requerente e a autoridade requerida e nos termos das modalidades fixadas por esta última, os funcionários devidamente autorizados pela autoridade requerente podem, tendo em vista o intercâmbio de informações referido no artigo 1.º, estar presentes nos serviços em que as

autoridades administrativas do Estado-Membro em que a autoridade requerida tem a sua sede exercem funções. Sempre que a informação requerida conste da documentação à qual os funcionários da autoridade requerida têm acesso, devem ser facultadas aos funcionários da autoridade requerente cópias da documentação com a informação pedida.

2. Mediante acordo entre a autoridade requerente e a autoridade requerida e segundo as modalidades definidas por esta última, os funcionários designados pela autoridade requerente podem estar presentes durante os inquéritos administrativos, tendo em vista o intercâmbio de informações referido no artigo 1.º A condução dos inquéritos administrativos será assegurada exclusivamente por funcionários da autoridade requerida. Os funcionários da autoridade requerente não devem exercer os poderes de controlo reconhecidos aos funcionários da autoridade requerida. No entanto, por intermédio destes últimos e exclusivamente para efeitos do inquérito administrativo em curso, podem ter acesso aos mesmos locais e aos mesmos documentos.»

14 O artigo 17.º do Regulamento n.º 1798/2003 prevê:

«Sem prejuízo das disposições dos capítulos V e VI, a autoridade competente de cada Estado-Membro procederá a um intercâmbio automático ou automático estruturado das informações referidas no artigo 1.º com a autoridade competente de qualquer outro Estado-Membro interessado, nas seguintes situações:

1. Quando a tributação deva ter lugar no Estado-Membro de destino e a eficácia do sistema de controlo dependa necessariamente das informações comunicadas pelo Estado-Membro de origem.
2. Quando um Estado-Membro tenha motivos para acreditar que foi ou pode ter sido cometida no outro Estado-Membro uma infracção à legislação em matéria de IVA.

3. Quando exista um risco de fraude ou de evasão fiscal no outro Estado-Membro.»

15 O artigo 22.º, n.º 1, do referido regulamento prevê:

«Cada Estado-Membro deve dispor de uma base de dados electrónica na qual armazenará e processará as informações que recolha nos termos do n.º 6, alínea b), do artigo 22.º [, na versão resultante do artigo 28.º-H,] da Directiva 77/388/CEE.

A fim de permitir a utilização dessas informações no âmbito dos procedimentos previstos no presente regulamento, as informações serão armazenadas durante um período de, pelo menos, cinco anos a contar do final do ano civil durante o qual for necessário permitir o acesso a essas informações.»

16 O artigo 23.º do mesmo regulamento tem o seguinte teor:

«Com base nas informações armazenadas nos termos do artigo 22.º, a autoridade competente de um Estado-Membro tem o direito de obter de qualquer outro Estado-Membro a comunicação automática e imediata de todas as informações a seguir indicadas, às quais pode igualmente ter acesso directo:

1. Números de identificação IVA emitidos pelo Estado-Membro que recebe as informações.

2. Valor total de todas as entregas intracomunitárias de bens às pessoas titulares desses números por todos os operadores económicos identificados para efeitos do IVA no Estado-Membro que presta as informações.

Os valores referidos no ponto 2 serão expressos na divisa do Estado-Membro que comunica as informações, devendo dizer respeito a cada trimestre.»

- 17 Nos termos do artigo 24.º do Regulamento n.º 1798/2003:

«Com base nas informações armazenadas nos termos do artigo 22.º e unicamente com o objectivo de prevenir infracções à legislação do IVA, sempre que o considere necessário para controlar as aquisições intracomunitárias de bens, a autoridade competente de um Estado-Membro deve obter, directamente e sem demora, todas as informações abaixo indicadas, às quais poderá também ter acesso directo por via electrónica:

1. Números de identificação IVA das pessoas que efectuaram as entregas referidas no ponto 2 do artigo 23.º; e
2. Valor total das entregas efectuadas por cada uma dessas pessoas a cada uma das pessoas a quem tenha sido atribuído o número de identificação IVA referido no ponto 1 do artigo 23.º

Os valores referidos no ponto 2 serão expressos na divisa do Estado-Membro que fornece as informações, devendo dizer respeito a cada trimestre.»

18 O artigo 27.º, n.ºs 1 a 3, do referido regulamento prevê:

«1. Cada Estado-Membro deve dispor de uma base de dados electrónica contendo um registo das pessoas a quem foi atribuído um número de identificação IVA nesse Estado-Membro.

2. Em qualquer momento, a autoridade competente de um Estado-Membro pode obter directamente, ou solicitar que lhe transmitam, com base nos dados armazenados nos termos do artigo 22.º, a confirmação da validade de um número de identificação IVA ao abrigo do qual uma pessoa efectuou ou recebeu uma entrega intracomunitária de bens ou uma prestação intracomunitária de serviços.

Mediante pedido específico, a autoridade requerida comunicará igualmente a data de emissão e, se for caso disso, a data de termo da validade do número de identificação IVA.

3. Mediante pedido, a autoridade competente comunicará igualmente, sem demora, o nome e o endereço da pessoa à qual o número foi atribuído, desde que essas informações não sejam armazenadas pela autoridade requerente com o objectivo de, eventualmente, as utilizar no futuro.»

19 Nos termos do artigo 41.º, n.º 5, do referido regulamento:

«Para efeitos da correcta aplicação do presente regulamento, os Estados-Membros limitarão o âmbito das obrigações e dos direitos previstos no artigo 10.º, no n.º 1 do artigo 11.º e nos artigos 12.º e 21.º da Directiva 95/46/CE [do Parlamento Europeu e

do Conselho, de 24 de Outubro de 1995, relativa à protecção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados (JO L 281, p. 31),] na medida em que tal seja necessário, a fim de salvaguardar os interesses a que se refere a alínea e) do artigo 13.º da referida directiva.»

- 20 Resulta dos considerandos e do artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 2003/93 que esta alarga o âmbito de aplicação da Directiva 77/799 aos impostos sobre os prémios de seguro referidos na Directiva 76/308/CEE do Conselho, de 15 de Março de 1976, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos resultantes de operações que fazem parte do sistema de financiamento do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola, bem como de direitos niveladores agrícolas e de direitos aduaneiros (JO L 73, p. 18; EE 02 F3 p. 46).
- 21 A Directiva 2003/93 substitui, além disso, a redacção inicial do artigo 7.º, n.º 1, da Directiva 77/799 pela seguinte:

«Todas as informações de que um Estado-Membro tome conhecimento em aplicação da presente directiva são consideradas secretas nesse Estado, do mesmo modo que as informações obtidas em aplicação da sua legislação nacional. Em todo o caso, as referidas informações:

- serão facultadas só às pessoas directamente ligadas ao estabelecimento do imposto ou ao controlo administrativo do estabelecimento do imposto,

- só serão divulgadas para efeitos de processo judicial, de processo penal ou de processo que implique a aplicação de sanções administrativas, instaurados para o estabelecimento ou o controlo do estabelecimento do imposto ou com eles relacionados, e unicamente às pessoas que intervenham directamente nesses

processos; podem, todavia, divulgar-se as referidas informações no decurso de audiências públicas ou em julgamento, se a autoridade competente do Estado-Membro que presta as informações não apresentar objecções,

- não serão utilizadas, em caso algum, para outros fins que não sejam fiscais ou para efeitos de processo judicial, de processo penal ou de processo que implique a aplicação de sanções administrativas, instaurados para o estabelecimento ou o controlo do estabelecimento do imposto, ou com ele relacionados.

Além disso, os Estados-Membros podem prever que as informações referidas no primeiro subparágrafo sejam utilizadas para o estabelecimento de outras quotizações, direitos e impostos a que se refere o artigo 2.º da Directiva 76/308/CEE.»

- 22 Considerando que os actos impugnados deveriam ter sido adoptados com base no artigo 95.º CE, a Comissão interpôs o presente recurso.

Quanto ao recurso

Argumentos das partes

- 23 A Comissão considera que os artigos 93.º CE e 94.º CE não constituem a base jurídica adequada para a adopção dos actos impugnados. Esta é constituída pelo artigo 95.º, n.º 1, CE, já que a escolha deste artigo como base jurídica só pode revelar-se inadequada no caso de as disposições dos actos impugnados constituírem «disposições fiscais» na acepção do artigo 95.º, n.º 2, CE.

24 A este respeito, a Comissão alega que o artigo 100.º-A do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 95.º CE) foi adoptado com o objectivo de facilitar a aplicação da legislação necessária à realização do mercado interno antes do final do ano de 1992. Só certos domínios especialmente sensíveis e intimamente ligados à soberania dos Estados-Membros foram excluídos do âmbito de aplicação do procedimento estabelecido pelo artigo 95.º CE. Entre estes domínios figura a fiscalidade, relativamente à qual se considerou que a aproximação das legislações devia estar sujeita à exigência da unanimidade. Todavia, esta excepção deve ser objecto de uma interpretação estrita, visto que subtrai determinados actos ao que deveria considerar-se o procedimento legislativo «habitual» de adopção de actos destinados a realizar o mercado interno.

25 Se a excepção devesse ser aplicada a disposições respeitantes à determinação dos sujeitos passivos, às operações tributáveis, à matéria colectável e às taxas de imposto, às isenções bem como às modalidades de cálculo e de cobrança do imposto, a assistência mútua das administrações em matéria fiscal não seria abrangida por esta excepção. Com efeito, medidas de cooperação, de verificação e de informação destinadas a facilitar a supressão das fronteiras sem afectar o conteúdo substantivo das legislações fiscais nacionais não põem em causa a soberania fiscal dos Estados-Membros. A legislação que rege esta assistência não harmoniza as regras fiscais propriamente ditas, pretendendo apenas facilitar a aplicação por cada Estado-Membro da sua própria legislação.

26 Ora, precisamente, o Regulamento n.º 1798/2003 não procede a uma harmonização nem a uma aproximação das legislações fiscais nacionais, uma vez que pretende unicamente facilitar o intercâmbio de informações relativas às transacções intracomunitárias a fim de pôr as autoridades competentes dos diferentes Estados-Membros em condições de cooperar entre si e com a Comissão. O referido regulamento não afecta nenhuma disposição que possa ser considerada uma «disposição fiscal», na acepção do artigo 95.º, n.º 2, CE, nem qualquer disposição que pertença a «legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios», na acepção do artigo 93.º CE.

- 27 A Directiva 2003/93, pelo seu lado, limita-se a alterar a Directiva 77/799, na medida em que exclui o IVA do âmbito de aplicação desta última e inclui os impostos sobre os prémios de seguro. Não afecta de modo algum a natureza da referida directiva, que diz respeito ao intercâmbio de informações, nem harmoniza as «disposições fiscais» na acepção do artigo 95.º, n.º 2, CE.
- 28 Daqui decorre que a base jurídica adequada para a adopção dos actos impugnados é o artigo 95.º CE. Por consequência, estes têm uma base jurídica errada, devendo ser anulados, a fim de respeitar o equilíbrio institucional estabelecido pelo Tratado.
- 29 Todavia, tendo em conta os efeitos benéficos que os actos impugnados produziram sobre o estabelecimento do mercado comum, a Comissão considera que, em caso de anulação, é conveniente manter os efeitos destes actos até à sua substituição por novos actos adoptados com a base jurídica adequada.
- 30 O Conselho observa, em primeiro lugar, que, desde a introdução do artigo 100.º-A no Tratado pelo Acto Único Europeu, se adoptaram com uma base jurídica diferente da que é constituída por este artigo um grande número de actos respeitantes a medidas de assistência mútua no domínio da fiscalidade.
- 31 Recorda, em segundo lugar, que é de jurisprudência assente que a escolha da base jurídica de um acto deve assentar em elementos objectivos susceptíveis de serem objecto de fiscalização jurisdicional. Entre esses elementos figuram, designadamente, a finalidade e o conteúdo do acto (acórdão de 17 de Março de 1993, Comissão/Conselho, C-155/91, Colect., p. I-939, n.º 7).

- 32 No que diz respeito, por um lado, à finalidade dos actos impugnados, o Conselho alega que resulta dos considerandos e do artigo 1.º do Regulamento n.º 1798/2003 que este se destina a combater a fraude e a evasão fiscais e a assegurar o cumprimento da legislação no domínio do IVA em benefício dos orçamentos nacionais e do bom funcionamento do mercado interno. A Directiva 2003/93, pelo seu lado, tem igualmente por objectivo lutar contra a fraude fiscal a fim de proteger os interesses financeiros dos Estados-Membros e a neutralidade do mercado interno. Reforça a Directiva 77/799, que pretende garantir a determinação exacta da base tributável para o cálculo dos impostos directos e indirectos. Ora, as disposições cujo objectivo é o de garantir que a base tributável é correctamente determinada prosseguem uma finalidade fiscal.
- 33 No que se refere, por outro lado, ao conteúdo dos actos impugnados, o Conselho sustenta que um exame aprofundado do Regulamento n.º 1798/2003 revela que este assegura a aplicação de disposições fiscais e a luta contra a fraude fiscal procedendo à harmonização das regras e dos procedimentos de obtenção e de intercâmbio transfronteiriços de informações no caso de estas serem necessárias para a determinação da base tributável em matéria de IVA. Assim, o referido regulamento afecta directamente os direitos dos sujeitos passivos e a determinação da base tributável, bem como as receitas fiscais dos Estados-Membros.
- 34 Quanto à Directiva 2003/93, resulta nomeadamente do seu artigo 1.º, n.ºs 2 e 3, por um lado, que altera o âmbito de aplicação da Directiva 77/799 ao torná-la aplicável aos impostos sobre os prémios de seguro e ao excluir do seu âmbito o IVA e, por outro, que permite às autoridades dos Estados-Membros utilizar as informações obtidas para o cálculo dos impostos e das tributações enumeradas no artigo 2.º da Directiva 76/308. Uma vez que a Directiva 2003/93 visa lutar contra a fraude fiscal procedendo à harmonização das regras e dos procedimentos previstos para a obtenção transfronteiriça de informações, deve considerar-se que respeita à harmonização das disposições fiscais. Na medida em que contempla tanto os impostos directos como os impostos indirectos, foi correctamente adoptada com base nos artigos 93.º CE e 94.º CE, conjuntamente.

- 35 Segundo o Conselho, não há, por conseguinte, qualquer dúvida de que os actos impugnados incluem disposições relativas à «harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios» que é «necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno», na acepção do artigo 93.º CE. Além do facto de não se poder invocar, contrariamente ao que afirma a Comissão, um procedimento legislativo «habitual», a posição defendida por esta instituição não tem em conta o facto de os artigos 93.º CE e 94.º CE constituírem bases jurídicas mais específicas para a adopção de medidas como as que constam dos actos impugnados e de o artigo 95.º CE não restringir o âmbito de aplicação destes artigos.
- 36 A título subsidiário, o Conselho sustenta que a interpretação do artigo 95.º, n.º 2, CE, preconizada pela Comissão, é demasiado restritiva. Com efeito, não pode traçar-se uma distinção em função do carácter essencial ou não da regra a harmonizar, já que tal distinção não teria justificação nem no texto do Tratado nem no direito dos Estados-Membros.
- 37 Por outro lado, a interpretação teleológica proposta pela Comissão entra em conflito com o próprio teor do artigo 95.º, n.º 2, CE, não podendo, portanto, aceitar-se. Além disso, a qualificação de «disposição fiscal», na acepção do referido n.º 2, não pode depender da questão de saber se uma disposição põe em causa a soberania dos Estados-Membros em matéria fiscal ou se afecta a substância das suas regras fiscais, salvo se a escolha da base jurídica adequada depender de uma avaliação política.
- 38 A título inteiramente subsidiário, e no caso de o Tribunal de Justiça anular os actos impugnados, o Conselho pede que os efeitos jurídicos destes sejam mantidos até serem substituídos por actos adoptados com a base jurídica adequada.
- 39 Segundo o Governo do Reino Unido, resulta claramente do objectivo e do conteúdo dos actos impugnados que estes procedem à harmonização da legislação relativa aos impostos indirectos. Assim, o Regulamento n.º 1798/2003, que pretende lutar contra

a evasão fiscal e a fuga ao imposto, garante a eficácia das disposições fiscais nacionais relativas ao estabelecimento e à cobrança do IVA. Este mesmo regulamento, nomeadamente o artigo 30.º, tem, conseqüentemente, uma repercussão manifesta sobre os direitos e obrigações dos sujeitos passivos, sendo irreal considerar que tais medidas não constituem uma harmonização das legislações nacionais relativas aos impostos indirectos.

40 Quanto à Directiva 2003/93, o Governo do Reino Unido alega que dá aos Estados-Membros condições para obterem, para lá das suas fronteiras, informações que lhes permitam determinar o imposto devido e cobrar os créditos relativamente aos seus próprios sujeitos passivos. Tal como o Regulamento n.º 1798/2003, esta directiva procede, portanto, à harmonização das legislações nacionais relativas aos impostos directos e indirectos.

41 Segundo a Irlanda, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, especialmente, do acórdão de 29 de Abril de 2004, Comissão/Conselho (C-338/01, Colect., p. I-4829), que os artigos 93.º CE e 94.º CE constituem a base jurídica adequada para a adopção dos actos impugnados, os quais, como resulta dos seus considerandos e das suas disposições, levam a cabo a harmonização da legislação relativa ao IVA prevendo procedimentos uniformes para a obtenção e a comunicação de dados sobre os sujeitos passivos, a fim de assegurar a boa aplicação das disposições legislativas relativas à administração, à determinação e à cobrança do IVA.

42 O Governo português considera que da leitura dos actos impugnados se depreende que algumas das suas disposições fixam prazos e outras, como é o caso do artigo 41.º, n.º 5, do Regulamento n.º 1798/2003, circunscrevem directamente os direitos dos contribuintes. Além disso, o artigo 7.º, n.º 1, da Directiva 77/799, com a redacção resultante da Directiva 2003/93, regula aspectos substantivos do direito fiscal. Ora, estas disposições, que regem directamente os direitos dos contribuintes ao restringi-los, constituiriam «disposições fiscais» na acepção do artigo 95.º, n.º 2, CE.

Apreciação do Tribunal de Justiça

- 43 Importa recordar que, segundo jurisprudência assente, a escolha da base jurídica de um acto comunitário deve assentar em elementos objectivos susceptíveis de fiscalização jurisdicional, entre os quais figuram, designadamente, a finalidade e o conteúdo do acto (v., designadamente, acórdãos de 11 de Junho de 1991, Comissão/Conselho, dito «Dióxido de titânio», C-300/89, Colect., p. I-2867, n.º 10; de 4 de Abril de 2000, Comissão/Conselho, C-269/97, Colect., p. I-2257, n.º 43; de 11 de Setembro de 2003, Comissão/Conselho, C-211/01, Colect., p. I-8913, n.º 38, e de 29 de Abril de 2004, Comissão/Conselho, já referido, n.º 54).
- 44 No que respeita ao âmbito do artigo 95.º CE, sobre o qual a Comissão afirma dever ter servido de base jurídica para a adopção dos actos impugnados, deve dizer-se, por um lado, que resulta da própria redacção do n.º 1 desse artigo que este só se aplica se o Tratado não dispuser diferentemente.
- 45 Daqui decorre, tal como o Tribunal de Justiça declarou no n.º 60 do seu acórdão de 29 de Abril de 2004, Comissão/Conselho, já referido, que, uma vez que existe, no Tratado, uma disposição mais específica que pode constituir a base jurídica do acto em causa, este deve ser baseado nessa disposição. Assim sucede, nomeadamente, com o artigo 93.º CE, no que respeita à harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos direitos especiais sobre o consumo e aos outros impostos indirectos.
- 46 Importa recordar, por outro lado, que o n.º 2 do artigo 95.º CE exclui expressamente certos domínios do âmbito deste artigo. Assim sucede, nomeadamente, com as «disposições fiscais», cuja aproximação não pode, por conseguinte, ser feita com base neste artigo (acórdão de 29 de Abril de 2004, Comissão/Conselho, já referido, n.º 61).

- 47 No que respeita mais concretamente à interpretação dos termos «disposições fiscais» constantes do artigo 95.º, n.º 2, CE, há que recordar que, no n.º 63 do seu acórdão de 29 de Abril de 2004, Comissão/Conselho, já referido, o Tribunal de Justiça declarou que, devido ao seu carácter geral, os referidos termos abrangem não apenas todos os domínios da fiscalidade, sem distinguir os tipos de impostos ou taxas em causa, mas também todos os aspectos desta matéria, quer se trate de regras substantivas quer de regras adjectivas.
- 48 Uma vez que, no caso em apreço, não se contesta que os actos impugnados são necessários para o funcionamento do mercado interno, basta determinar se estes têm como objectivo único ou principal aproximar as disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros em matéria fiscal.

No que respeita ao Regulamento n.º 1798/2003

- 49 Em primeiro lugar, no que toca à finalidade do Regulamento n.º 1798/2003, resulta dos dois primeiros considerandos que este se destina a combater a fraude e a evasão fiscais e a assegurar o cumprimento da legislação no domínio do IVA em benefício dos orçamentos nacionais e do bom funcionamento do mercado interno.
- 50 Nos termos do terceiro considerando do referido regulamento, para assegurar a eficácia das medidas de harmonização fiscal tomadas para a plena realização do mercado interno, estas «devem [...] incluir a criação de um sistema comum de intercâmbio de informações entre os Estados-Membros segundo o qual as autoridades administrativas [destes] devem prestar-se assistência mútua e colaborar com a Comissão [...]».

- 51 Face a estes considerandos do Regulamento n.º 1798/2003, verifica-se, portanto, que o objectivo deste é a criação, no quadro das medidas de harmonização fiscal tomadas para a plena realização do mercado interno, de um sistema de intercâmbio de informações por forma a assegurar a boa aplicação do IVA.
- 52 Ora, o intercâmbio de informações assim estabelecido só se justifica pelo objectivo do estabelecimento correcto do IVA de que são devedores os sujeitos passivos, a fim de assegurar uma melhor eficácia na cobrança deste imposto.
- 53 Esta afirmação é corroborada pelo teor do artigo 1.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1798/2003, segundo o qual este estabelece as condições em que as autoridades administrativas competentes nos Estados-Membros para a aplicação da legislação relativa ao IVA cooperarão entre si e com a Comissão para assegurar o cumprimento dessa legislação. Além disso, resulta do segundo parágrafo do mesmo número que as regras e os procedimentos assim estabelecidos se destinam a ajudar a realizar uma correcta avaliação do IVA nos diferentes Estados-Membros.
- 54 Em segundo lugar, no que diz respeito ao conteúdo do Regulamento n.º 1798/2003, importa desde logo observar que, em conformidade com o artigo 5.º deste regulamento, as autoridades de um Estado-Membro são obrigadas a comunicar, a pedido das autoridades de outro Estado-Membro, todas as informações que as possam ajudar a realizar uma correcta avaliação do IVA no Estado-Membro a que pertençam estas autoridades e devem, para este fim, eventualmente conduzir inquéritos administrativos para obter tais informações.
- 55 A este respeito, cumpre notar que, tal como foi observado pela advogada-geral no n.º 67 das suas conclusões, embora seja certo que as informações assim transmitidas devem, em princípio, beneficiar no Estado-Membro a que pertence a autoridade

requerente das mesmas garantias de confidencialidade que no Estado-Membro a que pertence a autoridade requerida, não é menos verdade que o Regulamento n.º 1798/2003 obriga os Estados-Membros a alargar o círculo das pessoas que têm acesso a estas informações, que são frequentemente objecto de protecção especial prevista pela legislação fiscal, impondo assim a estes, eventualmente, uma obrigação de alteração da sua legislação nacional.

56 Importa em seguida recordar que o artigo 17.º do Regulamento n.º 1798/2003 prevê que as autoridades competentes dos Estados-Membros procederão, em determinadas situações, a um intercâmbio automático ou automático estruturado das informações referidas no artigo 1.º desse regulamento com as autoridades competentes dos outros Estados-Membros. Esta disposição prevê, assim, uma obrigação que incumbe aos Estados-Membros e a que estes não se podem subtrair.

57 Além disso, há que observar que resulta da leitura conjugada dos artigos 22.º a 24.º e do artigo 27.º do referido regulamento que os Estados-Membros têm a obrigação de criar e de actualizar uma base de dados electrónica na qual armazenam e processam as informações relativas às pessoas a quem foi atribuído um número de identificação IVA, aos números de identificação IVA, bem como ao valor total das entregas intracomunitárias efectuadas pelas pessoas e em benefício dos titulares desses números, uma vez que tal base de dados é directamente acessível às autoridades competentes dos outros Estados-Membros.

58 A este respeito, importa sublinhar que não se pode negar que o acesso directo a estas bases de dados coloca as autoridades competentes dos Estados-Membros em condições de determinar a base tributável de um sujeito passivo, incluindo de estabelecer a tributação devida por este, podendo assim afectar a confidencialidade especial de que beneficiam certas informações em matéria fiscal num grande número de Estados-Membros. Nestas condições, o círculo de pessoas que têm acesso às informações de que dispõem as autoridades competentes de um Estado-

-Membro encontra-se, portanto, consideravelmente alargado, o que requer, tal como resulta do n.º 55 do presente acórdão, eventualmente, uma alteração das legislações fiscais nacionais. Isto é tanto mais certo quanto, nos termos do artigo 41.º, n.º 5, do Regulamento n.º 1798/2003, os Estados-Membros devem limitar o âmbito da protecção dos dados previstos por certas disposições da Directiva 95/46, uma vez que estes dados contêm informações que podem ajudar a realizar uma correcta avaliação do IVA.

59 Finalmente, importa observar que resulta do artigo 11.º, n.ºs 1 e 2, do Regulamento n.º 1798/2003 que as autoridades requeridas podem autorizar a presença de funcionários da administração requerente, por um lado, nos serviços onde exercem funções as autoridades administrativas requeridas do Estado-Membro e, por outro, durante os inquéritos administrativos.

60 Tal como a advogada-geral afirmou no n.º 73 das suas conclusões, esta disposição, além de obrigar uma grande parte dos Estados-Membros a alterar a sua legislação relativa aos procedimentos em matéria fiscal, tem repercussões importantes nos direitos dos sujeitos passivos. Com efeito, estes podem, em numerosos Estados-Membros, opor-se à presença de funcionários ao serviço de uma administração de outro Estado-Membro aquando de um inquérito. Ora, nos termos do artigo 11.º, n.ºs 1 e 2, do Regulamento n.º 1798/2003, os sujeitos passivos já não beneficiam de um tal direito de oposição.

61 Nestas condições, as disposições do Regulamento n.º 1798/2003 são susceptíveis de contribuir para uma aproximação das disposições processuais nacionais em matéria fiscal.

- 62 Face a estas considerações, há que concluir que o Regulamento n.º 1798/2003 tem por finalidade e por conteúdo a aproximação de disposições processuais em matéria fiscal a fim de facilitar a cobrança do IVA e aumentar, assim, as receitas dos Estados-Membros procedentes deste imposto.
- 63 Ora, como se recordou no n.º 47 do presente acórdão, as regras processuais em matéria fiscal devem, por força do artigo 95.º, n.º 2, CE, ser consideradas «disposições fiscais» na acepção desta disposição.
- 64 Nestas condições, não se pode validamente afirmar que o artigo 95.º, n.º 1, CE constitui a base jurídica adequada para a adopção do Regulamento n.º 1798/2003.
- 65 Por conseguinte, deve ser negado provimento ao recurso da Comissão na parte em que pede a anulação do referido regulamento.

No que respeita à Directiva 2003/93

- 66 No que toca, em primeiro lugar, à finalidade da Directiva 2003/93, importa observar que esta se destina, por um lado, como resulta do primeiro considerando, a reforçar a colaboração entre as administrações fiscais dos Estados-Membros a fim de melhor lutar contra a fraude ao IVA e, por outro, como precisa o terceiro considerando, a melhor proteger os interesses financeiros destes últimos e a neutralidade do mercado interno alargando o âmbito de aplicação da Directiva 77/799 aos impostos sobre os prémios de seguro referidos na Directiva 76/308.

- 67 No que se refere, em segundo lugar, ao conteúdo da Directiva 2003/93, basta observar que este se limita, principalmente, a introduzir as alterações necessárias ao alargamento do âmbito de aplicação da Directiva 77/799 aos impostos sobre os prémios de seguro e a substituir a redacção inicial do artigo 7, n.º 1, desta última por uma nova versão.
- 68 A nova versão do referido artigo 7.º, n.º 1, caracteriza-se, em relação à antiga, principalmente pela circunstância de que reconhece aos Estados-Membros a faculdade de utilizarem as informações obtidas em aplicação desta directiva para o estabelecimento de outras quotizações, direitos e impostos a que se refere o artigo 2.º da Directiva 76/308.
- 69 Por conseguinte, face à circunstância de a Directiva 2003/93 ter essencialmente como objectivo alargar o âmbito de aplicação da Directiva 77/799 aos impostos sobre os prémios de seguro, importa examinar se esta última visa a aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros em matéria fiscal.
- 70 Tal como resulta dos seus primeiro, quarto e sexto considerandos, a Directiva 77/799 pretende lutar contra a fraude e a evasão fiscais para além das fronteiras dos Estados-Membros, reforçando a colaboração entre as administrações fiscais destes de modo a permitir-lhes estabelecer mais correctamente os impostos sobre o rendimento e o património.
- 71 A fim de atingir este objectivo, o artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 77/799 obriga as autoridades competentes dos Estados-Membros a trocar todas as informações que lhes permitam o estabelecimento correcto dos referidos impostos. Conforme especificado no n.º 3 do presente acórdão, esta directiva prevê, além disso, nos

artigos 2.º a 4.º, as formas de troca destas informações, que pode ocorrer quer mediante pedido quer de forma automática ou espontaneamente.

72 Embora a obrigação de promover investigações ou de transmitir as informações em causa não seja ilimitada, uma vez que o artigo 8.º, n.º 1, da Directiva 77/799 prevê que uma tal obrigação não se impõe às autoridades competentes quando a legislação ou a prática administrativa nacionais não as autorizam a efectuar essas investigações nem a obter ou utilizar tais informações no próprio interesse do Estado-Membro em causa, a verdade é que, devido à existência desta obrigação, o círculo de pessoas que têm acesso a estas informações é sensivelmente alargado a fim de permitir o estabelecimento correcto dos impostos sobre o rendimento e o património.

73 Por conseguinte, cumpre observar que os objectivos e o conteúdo da Directiva 77/799 são em grande medida análogos, ou mesmo idênticos, aos do Regulamento n.º 1798/2003 e que, face às suas características, esta directiva integra o âmbito de aplicação do artigo 95.º, n.º 2, CE.

74 Daqui resulta que a Directiva 2003/93 também integra o âmbito de aplicação do artigo 95.º, n.º 2, CE e que não se pode validamente afirmar que deveria ter sido adoptada com base no artigo 95.º, n.º 1, CE.

75 Por conseguinte, deve igualmente ser negado provimento ao recurso da Comissão na parte em que pede a anulação da Directiva 2003/93.

76 Logo, deve ser negado provimento ao recurso da Comissão na sua totalidade, não tendo, por conseguinte, o Tribunal de Justiça que se pronunciar sobre o pedido relativo à manutenção dos efeitos dos actos impugnados.

Quanto às despesas

77 Por força do disposto no artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo o Conselho pedido a condenação da Comissão e tendo esta sido vencida, há que condená-la nas despesas. Em conformidade com o n.º 4, primeiro parágrafo, do mesmo artigo, a Irlanda, a República Portuguesa e o Reino Unido, que intervieram no processo, suportarão as respectivas despesas.

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

- 1) É negado provimento ao recurso.**

- 2) A Comissão das Comunidades Europeias é condenada nas despesas.**

- 3) A Irlanda, a República Portuguesa e o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte suportarão as respectivas despesas.**

Assinaturas