

Downloaded via the EU tax law app / web

Asunto C-533/03

Comisión de las Comunidades Europeas

contra

Consejo de la Unión Europea

«Reglamento (CE) nº 1798/2003 — Directiva 2003/93/CE — Elección de la base jurídica»

Conclusiones de la Abogado General Sra. J. Kokott, presentadas el 2 de junio de 2005

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 26 de enero de 2006

Sumario de la sentencia

Aproximación de las legislaciones — Artículo 95 CE — Ámbito de aplicación

[Arts. 93 CE, 94 CE y 95 CE; Reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo; Directiva 2003/93/CE del Consejo]

Los términos «disposiciones fiscales», que figuran en el artículo 95 CE, apartado 2, abarcan 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.

A este respecto, tanto el Reglamento nº 1798/2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento nº 218/92, y adoptado sobre la base del artículo 93 CE, como la Directiva 2003/93, 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 e indirectos, y adoptada sobre la base de los artículos 93 CE y 94 CE, tienen como objetivo y contenido la aproximación de las disposiciones que regulan los procedimientos en materia tributaria.

El artículo 95 CE, apartado 1, no constituye, pues, la base jurídica adecuada para la adopción del Reglamento nº 1798/2003 y de la Directiva 2003/93.

(véanse los apartados 47, 59, 60 y 62 a 64)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 26 de enero de 2006 (*)

«Reglamento (CE) nº 1798/2003 – Directiva 2003/93/CE – Elección de la base jurídica»

En el asunto C-533/03,

que tiene por objeto un recurso de anulación interpuesto, con arreglo al artículo 230 CE, el 19 de diciembre de 2003,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. R. Lyal, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

Consejo de la Unión Europea, representado por las Sras. A.-M. Colaert y E. Karlsson, en calidad de agentes,

parte demandada,

apoyado por:

Irlanda, representada por el Sr. D. O'Hagan, en calidad de agente, asistido por el Sr. A. Collins, SC, que designa domicilio en Luxemburgo,

República Portuguesa, representada por el Sr. L. Fernandes, en calidad de agente,

Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, representado por la Sra. R. Caudwell, en calidad de agente, asistida por el Sr. D. Wyatt, QC, que designa domicilio en Luxemburgo,

partes coadyuvantes,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, y el Sr. R. Schintgen (Ponente), la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. P. K?ris y G. Arestis, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 2 de junio de 2005;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia, por un lado, que 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 (DO L 264, p. 1), 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 (DO L 264, p. 23; en lo sucesivo, conjuntamente, «normas impugnadas») y, por otro lado, que mantenga los efectos de estas dos normas hasta que entren en vigor las disposiciones que las sustituyan, adoptadas con arreglo a una base jurídica

adecuada.

2 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 8 de junio de 2004, se admitió la intervención de Irlanda, de la República Portuguesa y del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en apoyo de las pretensiones del Consejo de la Unión Europea, el cual solicita al Tribunal de Justicia que desestime el recurso.

Antecedentes del litigio y marco normativo

3 La Directiva 77/799/CEE 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, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94) dispone, en su artículo 1, apartado 1, que las autoridades competentes de los Estados miembros intercambiarán todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. En virtud de los artículos 2 a 4 de dicha Directiva, tales informaciones se intercambiarán según los casos, bien previa solicitud, bien de forma automática o incluso espontáneamente. Sin embargo, a tenor del artículo 8 de la mencionada Directiva, ésta 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.

4 El Reglamento (CEE) nº 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA) (DO L 24, p. 1) establece un sistema de intercambio de informaciones entre las autoridades fiscales de los Estados miembros por lo que respecta a las operaciones intracomunitarias, con objeto de reducir el riesgo de fraude vinculado a la supresión de los controles fiscales en las fronteras interiores.

5 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 (DO C 270 E, p. 87) y una propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/799 (DO C 270 E, p. 96). Dichas propuestas, que tenían como finalidad consolidar y reforzar las disposiciones sobre la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que figuran en dicha Directiva y en el Reglamento nº 218/92, excluir el IVA del ámbito de aplicación de la mencionada Directiva e introducir en la misma los impuestos sobre las primas de seguros, se basaban en el artículo 95 CE.

6 El 6 de febrero de 2002, el Parlamento Europeo adoptó, en primera lectura, un dictamen favorable sobre la referida propuesta de Reglamento, sin perjuicio de una ligera modificación de ésta (DO C 284, p. 178).

7 El Consejo introdujo varias modificaciones en las citadas propuestas y decidió cambiar su base jurídica, puesto que versaban sobre cuestiones fiscales y, por lo tanto, únicamente podían adoptarse sobre la base de los artículos 93 CE y 94 CE. En consecuencia, se consultó al Parlamento una vez más. Mediante resolución de 2 de septiembre de 2003, dicha institución confirmó que, a su juicio, la base jurídica adecuada para la adopción de estas dos normas es el artículo 95 CE.

8 El 7 de octubre de 2003, el Consejo aprobó el Reglamento nº 1798/2003 sobre la base del artículo 93 CE y la Directiva 2003/93 sobre la base de los artículos 93 CE y 94 CE.

9 A raíz de la adopción del referido Reglamento, la Comisión dispuso que se incluyera en el acta de la sesión del Consejo celebrada en la citada fecha una comunicación según la cual ella «toma conocimiento de la adopción por unanimidad por parte del Consejo de un texto para un Reglamento sobre la cooperación administrativa en materia de IVA basado en el artículo 93 del Tratado y para una Directiva relativa a la asistencia mutua en el ámbito de los impuestos directos e indirectos basado en los artículos 93 y 94 del Tratado; [la Comisión] reitera su postura, que se ajusta a su propuesta inicial, según la cual el artículo 95 del Tratado debería ser la base jurídica y recuerda que la finalidad principal del Reglamento y de la Directiva no es armonizar disposiciones tributarias, sino establecer el intercambio de informaciones entre los Estados miembros».

10 Los cinco primeros considerandos del Reglamento nº 1798/2993 están redactados en los siguientes términos:

«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 éstos 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.

4) El almacenamiento y la transmisión electrónicos de determinados datos para fines de control del IVA es indispensable para un correcto funcionamiento del sistema del IVA.

5) Han de definirse con claridad las condiciones del intercambio de datos y del acceso directo de cada Estado miembro a los datos almacenados electrónicamente en los demás. Cuando sea necesario para el cumplimiento de sus obligaciones, los operadores deben poder acceder a algunos de estos datos.»

11 El artículo 1 del Reglamento nº 1798/2003 dispone:

«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.

El presente Reglamento define, además, normas y procedimientos para el intercambio de determinada información por vía electrónica, en particular por lo que se refiere al IVA correspondiente a las transacciones intracomunitarias.

Establece asimismo, para el período estipulado en el artículo 4 de la Directiva 2002/38/CE [...], normas y procedimientos para el intercambio electrónico de información relativa al IVA aplicado a los servicios prestados por vía electrónica, de conformidad con el régimen especial establecido en el artículo 26 *quater* de la Directiva 77/388/CEE, así como para cualquier intercambio de información ulterior y, en lo que se refiere a los servicios amparados por dicho régimen especial, para la transferencia de dinero entre las autoridades competentes de los Estados miembros.

2. El presente Reglamento no afectará a la aplicación en los Estados miembros de las normas relativas a la asistencia mutua en materia penal.»

12 A tenor del artículo 5 del mencionado Reglamento:

«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.

2. A efectos de la comunicación a la que se refiere el apartado 1, la autoridad requerida hará que se lleven a cabo, si procede, las investigaciones administrativas necesarias para obtener la información correspondiente.

3. La solicitud a que se refiere el apartado 1 podrá incluir una solicitud motivada de que se realice una investigación administrativa concreta. Si el Estado miembro considera que no es necesaria una investigación administrativa, informará inmediatamente a la autoridad requirente de los motivos que la han llevado a adoptar esa postura.

4. Para obtener la información solicitada o llevar a cabo la investigación administrativa solicitada, la autoridad requerida, o la autoridad administrativa a quien haya recurrido esta última, procederá como si actuase por cuenta propia o a instancia de otra autoridad de su propio Estado miembro.»

13 El artículo 11, apartados 1 y 2, del citado Reglamento 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. Cuando la información solicitada figure en documentos a los que tengan acceso los funcionarios de la autoridad requerida, deberán facilitarse a los funcionarios de la autoridad requirente copias de los documentos que contengan la información solicitada.

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. Serán exclusivamente los funcionarios de la autoridad requerida quienes realicen las investigaciones administrativas. Los funcionarios de la autoridad requirente no ejercerán la facultad de control que se reconoce a los funcionarios de la autoridad requerida. Sin embargo, podrán tener acceso a los mismos locales y documentos que estos últimos, por mediación de éstos y únicamente a efectos de la investigación administrativa en

curso.»

14 El artículo 17 del Reglamento nº 1798/2003 es del siguiente tenor:

«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) 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.»

15 El artículo 22, apartado 1, del referido Reglamento establece:

«Cada uno de los Estados miembros mantendrá una base electrónica de datos en la que almacenará y procesará la información que recoja de conformidad con las disposiciones de la letra b) del apartado 6 del artículo 22, en la versión del artículo 28 *nono*, de la Directiva 77/388/CEE.

Para que la citada información pueda ser utilizada en los procedimientos a que se refiere el presente Reglamento, se conservará durante un plazo mínimo de cinco años a partir del último día del año natural en que se debe dar acceso a la información.»

16 El artículo 23 del citado Reglamento está redactado en los siguientes términos:

«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.

Los valores contemplados en el punto 2 se expresarán en la moneda del Estado miembro que facilita la información y se referirán a trimestres naturales.»

17 A tenor del artículo 24 del Reglamento nº 1798/2003:

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

Los valores contemplados en el punto 2 se expresarán en la moneda del Estado miembro que facilita la información y se referirán a trimestres naturales.»

18 El artículo 27, apartados 1 a 3, del mencionado Reglamento dispone:

«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.»

19 A tenor del artículo 41, apartado 5, del referido Reglamento:

«5. Los Estados miembros limitarán, a efectos de la correcta aplicación del presente Reglamento, el alcance de las obligaciones y derechos previstos en el artículo 10, el apartado 1 del artículo 11 y los artículos 12 y 21 de la Directiva 95/46/CE cuando sea necesario a fin de salvaguardar los intereses contemplados en la letra e) del artículo 13 de dicha Directiva.»

20 De los considerandos y del artículo 1, punto 1, de la Directiva 2003/93 se desprende que ésta amplía el ámbito de aplicación de la Directiva 77/799 a los impuestos sobre las primas de seguro contemplados en la 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).

21 La Directiva 2003/93 sustituye además la versión inicial del artículo 7, apartado 1, de la Directiva 77/799 por el texto siguiente:

«Toda información que se dé a conocer a un Estado miembro con arreglo a la presente Directiva será mantenida en secreto por ese Estado, del mismo modo que la información recabada con arreglo a su legislación nacional. En cualquier caso, dicha información:

- podrá facilitarse sólo a las personas que participen directamente en la determinación del impuesto o en su control administrativo,
- sólo podrá darse a conocer en relación con procedimientos judiciales o administrativos que

impliquen sanciones y que tengan por objeto la revisión de la determinación del impuesto o guarden relación con ella, y sólo a personas que participen directamente en dichos procedimientos. La información podrá, sin embargo, facilitarse en audiencias públicas o juicios si la autoridad competente del Estado miembro que la ha facilitado no tiene objeción para ello,

– no se utilizará en ninguna circunstancia para otro fin que no sea de carácter fiscal o en relación con procedimientos judiciales o administrativos que impliquen sanciones que tengan por objeto la determinación o revisión de la imposición o guarden relación con ella.

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.»

22 Por considerar que las normas impugnadas deberían haberse adoptado sobre la base del artículo 95 CE, la Comisión interpuso el presente recurso.

Sobre el recurso

Alegaciones de las partes

23 La Comisión considera que los artículos 93 CE y 94 CE no constituyen la base jurídica adecuada para la adopción de las normas impugnadas. La referida base viene proporcionada por el artículo 95 CE, apartado 1; la elección de este artículo como base jurídica sólo puede resultar inadecuada en el supuesto de que las disposiciones de las normas impugnadas constituyan «disposiciones fiscales» en el sentido del artículo 95 CE, apartado 2.

24 Sobre este particular, la Comisión alega que el artículo 100 A del Tratado CE (actualmente artículo 95 CE, tras su modificación) fue adoptado con la finalidad de facilitar la aplicación de la legislación necesaria para la realización del mercado interior antes de que finalizara el año 1992. Tan sólo algunas materias especialmente sensibles y estrechamente vinculadas a la soberanía de los Estados miembros quedaron excluidas del ámbito de aplicación del procedimiento establecido por el artículo 95 CE. Entre dichas materias figura el régimen tributario, respecto al cual se consideró que la aproximación de las legislaciones debía seguir estando sujeta a la exigencia de la unanimidad. No obstante, esta excepción ha de ser objeto de interpretación estricta, ya que sustrae determinadas normas a lo que debe considerarse el procedimiento legislativo «normal» para la adopción de las normas encaminadas a la realización del mercado interior.

25 A juicio de la Comisión, en el caso de que la excepción hubiera de aplicarse respecto a determinadas disposiciones reguladoras de la identificación de los sujetos pasivos, las operaciones sujetas a gravamen, la base imponible y los tipos impositivos y las exenciones, así como en relación con los criterios de cálculo y de recaudación del impuesto, la asistencia mutua entre las administraciones en materia tributaria no estaría comprendida dentro del ámbito de aplicación de dicha excepción. En efecto, ciertas medidas de colaboración, comprobación e información encaminadas a facilitar la supresión de las fronteras sin afectar al contenido material de las normativas tributarias nacionales no menoscaban la soberanía de los Estados miembros en materia tributaria. Considera que la legislación que regula dicha asistencia no armoniza las normas tributarias propiamente dichas, sino que pretende tan sólo facilitar la aplicación por cada Estado miembro de su propia legislación.

26 Ahora bien, prosigue, el Reglamento nº 1798/2003, en concreto, no lleva a cabo ni una armonización ni una aproximación de las legislaciones tributarias nacionales, ya que únicamente pretende facilitar el intercambio de informaciones en materia de transacciones intracomunitarias con el fin de que las autoridades competentes de los distintos Estados miembros estén en

condiciones de colaborar entre sí y con la Comisión. El referido Reglamento no afecta a ninguna disposición que pueda ser considerada una «disposición fiscal» en el sentido del artículo 95 CE, apartado 2, o una disposición que forme parte de «las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios», en el sentido del artículo 93 CE.

27 Añade que, por su parte, la Directiva 2003/93 se limita a modificar la Directiva 77/799, en el sentido de que excluye al IVA del ámbito de aplicación de esta última Directiva e incluye en la misma los impuestos sobre las primas de seguro. No afecta en modo alguno a la índole de la mencionada Directiva, que versa sobre el intercambio de informaciones, y no armoniza «disposiciones fiscales» en el sentido del artículo 95 CE, apartado 2.

28 De ello se desprende, a juicio de la Comisión, que la base jurídica adecuada para la aprobación de las normas impugnadas es el artículo 95 CE. Por consiguiente, tales normas se fundan en una base jurídica inadecuada y deben ser anuladas, con el fin de respetar el equilibrio institucional establecido por el Tratado.

29 Sin embargo, habida cuenta de los beneficiosos efectos que han tenido las normas impugnadas sobre el establecimiento del mercado común, la Comisión considera que, en caso de anulación, resultaría oportuno mantener los efectos de tales normas hasta su sustitución por normas nuevas, adoptadas con arreglo a una base jurídica adecuada.

30 El Consejo señala, en primer lugar, que, desde la inclusión del artículo 100 A en el Tratado por el Acta Única Europea, un gran número de normas relativas a medidas de asistencia mutua en el ámbito de la fiscalidad han sido adoptadas con arreglo a una base jurídica distinta de la constituida por este artículo.

31 El Consejo recuerda en segundo lugar que, con arreglo a una reiterada jurisprudencia, la elección de la base jurídica de un acto debe fundarse en elementos objetivos, susceptibles de control jurisdiccional. Entre dichos elementos figuran, en especial, la finalidad y el contenido del acto (sentencia de 17 de marzo de 1993, Comisión/Consejo, C-155/91, Rec. p. I-939, apartado 7).

32 Por lo que atañe, de un lado, a la finalidad de las normas impugnadas, el Consejo alega que de los considerandos y del artículo 1 del Reglamento nº 1798/2003 se desprende que éste pretende combatir el fraude y la evasión fiscales y garantizar la observancia de la legislación reguladora del IVA en beneficio de los presupuestos nacionales y del buen funcionamiento del mercado interior. Por su parte, la Directiva 2003/93 tiene asimismo como finalidad luchar contra el fraude fiscal con el fin de proteger los intereses financieros de los Estados miembros y la neutralidad del mercado interior. Viene a reforzar la Directiva 77/799, que pretende garantizar la determinación exacta de la base imponible para el cálculo de los impuestos directos e indirectos. Ahora bien, unas disposiciones cuyo objetivo es cerciorarse de que la base imponible esté correctamente determinada persiguen una finalidad fiscal.

33 De otro lado, en lo que se refiere al contenido de las normas impugnadas, el Consejo afirma que un examen en profundidad del Reglamento nº 1798/2003 pone de manifiesto que éste garantiza la aplicación de las disposiciones fiscales y la lucha contra el fraude fiscal llevando a cabo la armonización de las normas y procedimientos de obtención y de intercambio transfronterizos de informaciones en el supuesto de que éstas sean necesarias para la determinación de la base imponible en materia de IVA. Por lo tanto, el mencionado Reglamento produce un efecto directo sobre los derechos de los sujetos pasivos y la determinación de la base imponible, así como sobre los ingresos fiscales de los Estados miembros.

34 Por lo que respecta a la Directiva 2003/93, de su artículo 1, puntos 2 y 3, se deduce en

particular, por un lado, que modifica el ámbito de aplicación de la Directiva 77/799 ampliándolo a los impuestos sobre las primas de seguros y excluyendo de éste al IVA y, por otro lado, que permite a las autoridades de los Estados miembros utilizar las informaciones obtenidas para calcular los impuestos y los tributos enumerados en el artículo 2 de la Directiva 76/308. Dado que la Directiva 2003/93 pretende luchar contra el fraude fiscal procediendo a la armonización de las normas y de los procedimientos previstos para conseguir informaciones de otros países, debe considerarse que versa sobre la armonización de las disposiciones fiscales. En la medida en que se refiere tanto a los impuestos directos como a los impuestos indirectos, fue adoptada correctamente con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93 CE, en relación con el artículo 94 CE.

35 Por consiguiente, según el Consejo, no hay ninguna duda de que las normas impugnadas contienen disposiciones referentes a «la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios» que es «necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior», en el sentido del artículo 93 CE. Además del hecho de que no cabe referirse, contrariamente a lo que afirma la Comisión, a un procedimiento legislativo «normal» la posición defendida por dicha institución no tiene en cuenta que los artículos 93 CE y 94 CE constituyen bases jurídicas más específicas para la adopción de medidas como las que figuran en las normas impugnadas y que el artículo 95 CE no restringe el ámbito de aplicación de dichos artículos.

36 Con carácter subsidiario, el Consejo afirma que la interpretación del artículo 95 CE, apartado 2, preconizada por la Comisión es demasiado restrictiva. En efecto, no puede hacerse una distinción en función del carácter esencial o no de la norma que debe armonizarse ya que tal distinción no encuentra justificación ni en el texto del Tratado ni en el Derecho de los Estados miembros.

37 Por otra parte, la interpretación teleológica que propone la Comisión es contraria al propio tenor literal del artículo 95 CE, apartado 2, por lo que no puede aceptarse. Además, a menos que se haga depender de una valoración política la elección de la base jurídica adecuada, la calificación de «disposición fiscal» en el sentido del mencionado apartado 2 no puede depender de la cuestión de si una disposición usurpa la soberanía de los Estados miembros en materia tributaria, o si afecta sustancialmente a sus normas fiscales.

38 Con carácter subsidiario de segundo grado, y en el supuesto de que el Tribunal de Justicia anule las normas impugnadas, el Consejo solicita que se mantengan los efectos jurídicos de éstas hasta que se hayan sustituido por otras normas adoptadas con arreglo a la base jurídica adecuada.

39 Según el Gobierno del Reino Unido, tanto de la finalidad como del contenido de las normas impugnadas se deduce claramente que éstas llevan a cabo una armonización de la legislación reguladora de los impuestos indirectos. De esta forma, el Reglamento nº 1798/2003, que pretende luchar contra el fraude fiscal y la elusión del impuesto, garantiza la eficacia de las disposiciones tributarias nacionales reguladoras del establecimiento y de la recaudación del IVA. Por lo tanto, dicho Reglamento, en particular su artículo 30, tiene una repercusión manifiesta en los derechos y las obligaciones de los sujetos pasivos y no sería realista considerar que tales medidas no constituyen una armonización de las legislaciones nacionales que regulan los impuestos indirectos.

40 Por lo que atañe a la Directiva 2003/93, el Gobierno del Reino Unido alega que da a los Estados miembros la posibilidad de conseguir, allende sus fronteras, informaciones que les permitan determinar el impuesto devengado y recaudar los créditos por vía de apremio contra sus propios sujetos pasivos. En consecuencia, de la misma forma que el Reglamento nº 1798/2003, esta Directiva lleva a cabo la armonización de las legislaciones nacionales relativas a los

impuestos directos e indirectos.

41 Según Irlanda, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y más concretamente de la sentencia de 29 de abril de 2004, Comisión/Consejo (C?338/01, Rec. p. I?4829), se desprende que los artículos 93 CE y 94 CE constituyen la base jurídica adecuada para la adopción de las normas impugnadas, las cuales, tal como se desprende de sus considerandos y de sus disposiciones, llevan a cabo la armonización de la legislación sobre el IVA estableciendo procedimientos uniformes para la obtención y la comunicación de datos sobre los sujetos pasivos, con el fin de garantizar la correcta aplicación de las disposiciones legales sobre la administración, la determinación y la recaudación del IVA.

42 El Gobierno portugués considera que de la lectura de las normas impugnadas se desprende que algunas de sus disposiciones fijan plazos y que otras, como el artículo 41, apartado 5, del Reglamento nº 1798/2003, delimitan directamente los derechos de los contribuyentes. Además, el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 77/799, en la redacción que le dio la Directiva 2003/93, regula aspectos materiales del Derecho tributario. Pues bien, dichas disposiciones, que regulan directamente los derechos de los contribuyentes, restringiéndolos, constituyen «disposiciones fiscales» en el sentido del artículo 95 CE, apartado 2.

Apreciación del Tribunal de Justicia

43 Procede recordar que, según una jurisprudencia reiterada, la elección de la base jurídica de un acto comunitario debe fundarse en elementos objetivos susceptibles de control jurisdiccional, entre los que figuran, en especial, la finalidad y el contenido del acto (véanse, en particular, las sentencias de 11 de junio de 1991, Comisión/Consejo, denominada «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; de 11 de septiembre de 2003, Comisión/Consejo, C?211/01, Rec. p. I?8913, apartado 38, y de 29 de abril de 2004, Comisión/Consejo, antes citada, apartado 54).

44 Por lo que se refiere al ámbito de aplicación del artículo 95 CE, acerca del cual la Comisión afirma que debería haber servido de base jurídica para la adopción de las normas impugnadas, procede señalar, por un lado, que del propio tenor literal del apartado 1 del referido artículo se desprende que éste sólo será de aplicación cuando el Tratado no disponga lo contrario.

45 De ello se deduce, según ha declarado el Tribunal de Justicia en el apartado 60 de su sentencia de 29 de abril de 2004, Comisión/Consejo, antes citada, que, puesto que existe en el Tratado una disposición más específica que puede constituir la base jurídica del acto controvertido, éste debe fundarse en esa disposición. Es el caso, en especial, 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.

46 Por otro lado, debe destacarse que el apartado 2 del artículo 95 CE excluye expresamente determinadas materias del ámbito de aplicación de este artículo. Sucede así, en particular, con las «disposiciones fiscales», cuya aproximación no puede realizarse, por tanto, sobre la base de dicho artículo (sentencia de 29 de abril de 2004, Comisión/Consejo, antes citada, apartado 61).

47 Por lo que respecta más concretamente a la interpretación de los términos «disposiciones fiscales», que figuran en el artículo 95 CE, apartado 2, debe recordarse que, en el apartado 63 de su sentencia de 29 de abril de 2004, Comisión/Consejo, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que, debido a su carácter general, estos términos abarcan 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.

48 Dado que en el presente caso no se discute que las normas impugnadas son necesarias para el funcionamiento del mercado interior, basta con dilucidar si éstas tienen como único o principal objeto aproximar las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros en materia tributaria.

Por lo que atañe al Reglamento nº 1798/2003

49 En primer lugar, por lo que se refiere a la finalidad del Reglamento nº 1798/2003, de sus dos primeros considerandos se desprende que pretende combatir el fraude y la evasión fiscales y garantizar la observancia de la legislación reguladora del IVA en beneficio de los presupuestos nacionales y del buen funcionamiento del mercado interior.

50 A tenor del tercer considerando del mencionado Reglamento, para garantizar la eficacia de las medidas de armonización fiscal tomadas para completar el mercado interior, éstas deben «incluir [...] el establecimiento de un sistema común de intercambio de información entre los Estados miembros, en el marco del cual las autoridades administrativas de éstos estén obligadas a prestarse asistencia mutua y a colaborar con la Comisión [...]».

51 Por consiguiente, a la luz de los citados considerandos del Reglamento nº 1798/2003, resulta patente que la finalidad de este último es establecer un sistema de intercambio de informaciones con vistas a garantizar la aplicación correcta del IVA, en el marco de las medidas de armonización fiscal adoptadas para completar el mercado interior.

52 Ahora bien, el intercambio de informaciones así establecido tan sólo se justifica por la finalidad de calcular correctamente el IVA adeudado por los sujetos pasivos, con vistas a garantizar una mayor eficacia en la recaudación de dicho impuesto.

53 Esta afirmación se ve corroborada por el tenor literal del artículo 1, apartado 1, del Reglamento nº 1798/2003, según el cual este último establece las condiciones en que las autoridades administrativas de los Estados miembros responsables de la aplicación de la legislación relativa al IVA cooperarán entre sí y con la Comisión para garantizar el cumplimiento de dicha legislación. Además, del párrafo segundo del citado apartado se desprende que las normas y procedimientos así establecidos están destinados a permitir el cálculo correcto del IVA en los distintos Estados miembros.

54 En segundo lugar, por lo que se refiere al contenido del Reglamento nº 1798/2003, debe señalarse ante todo que, con arreglo al artículo 5 de éste, las autoridades de un Estado miembro están obligadas a comunicar, a petición de las autoridades de otro Estado miembro, todas las informaciones que puedan permitir el cálculo correcto del IVA en el Estado miembro al cual pertenezcan las referidas autoridades y, para ello, deben realizar llegado el caso investigaciones administrativas para conseguir tales informaciones.

55 Sobre este particular, es preciso observar que, según ha señalado la Abogado General en el punto 67 de sus conclusiones, si bien es cierto que las informaciones así transmitidas deben disfrutar, en principio, en el Estado miembro al que pertenezca la autoridad requirente, de las mismas garantías en materia de confidencialidad que en el Estado miembro al que pertenezca la autoridad requerida, no es menos cierto que el Reglamento nº 1798/2003 obliga a los Estados miembros a ampliar el círculo de las personas que tienen acceso a dichas informaciones, que a menudo disfrutaban de una protección específica prevista por la normativa fiscal, imponiendo así a estos últimos, llegado el caso, la obligación de modificar su normativa nacional.

56 Debe recordarse asimismo que el artículo 17 del Reglamento nº 1798/2003 establece que la

autoridad competente de cada Estado miembro procederá, en ciertas situaciones concretas, 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 consecuencia, esta disposición impone una obligación a los Estados miembros, que éstos no pueden eludir.

57 Hay que señalar, además, que de la lectura de los artículos 22 a 24 en relación con el artículo 27 del mencionado Reglamento se desprende que los Estados miembros tienen la obligación de crear y de mantener actualizada una base electrónica de datos en la que almacenarán y procesarán la información relativa a aquellas personas a las que se haya asignado un número de identificación a efectos del IVA, a los números de identificación a efectos del IVA así como al valor total de las entregas intracomunitarias realizadas por o para las personas titulares de dichos números; las autoridades competentes de los demás Estados miembros podrán acceder directamente a esa base de datos.

58 A este respecto es preciso subrayar que no puede negarse que el acceso directo a dichas bases de datos coloca a las autoridades competentes de los Estados miembros en condiciones de determinar la base imponible de un sujeto pasivo, o incluso de fijar la cuota tributaria que debe satisfacer este último y, de esta forma, puede afectar a la especial confidencialidad de que disfrutaban determinadas informaciones en materia tributaria en un gran número de Estados miembros. Por consiguiente, en estas circunstancias, el círculo de personas que tienen acceso a las informaciones que obran en poder de las autoridades competentes de un Estado miembro se halla considerablemente ampliado, lo cual requiere, llegado el caso, según se desprende del apartado 55 de la presente sentencia, una modificación de las normativas tributarias nacionales. Esto es tanto más cierto cuanto que, conforme al artículo 41, apartado 5, del Reglamento nº 1798/2003, los Estados miembros limitarán el alcance de la protección de los datos previstos por determinadas disposiciones de la Directiva 95/46 cuando dichos datos contengan informaciones que puedan permitir calcular correctamente el IVA.

59 Finalmente, procede observar que, según el artículo 11, apartados 1 y 2, del Reglamento nº 1798/2003, las autoridades requeridas podrán autorizar la presencia de los funcionarios de la administración requirente, por un lado, en las oficinas donde desempeñen sus funciones los servicios administrativos del Estado miembro al que pertenezcan dichas autoridades y, por otro lado, durante las investigaciones administrativas.

60 Como ha señalado la Abogado General en el punto 73 de sus conclusiones, esta disposición, además de obligar a una gran parte de los Estados miembros a introducir modificaciones en su normativa reguladora de los procedimientos en materia tributaria, tiene importantes repercusiones en los derechos de los sujetos pasivos. En efecto, estos últimos podían, en muchos Estados miembros, oponerse a la presencia de funcionarios al servicio de una administración de otro Estado miembro cuando se realizaran las investigaciones. Pues bien, con arreglo al artículo 11, apartados 1 y 2, del Reglamento nº 1798/2003, los sujetos pasivos ya no tienen reconocido tal derecho de oposición.

61 En estas circunstancias, las disposiciones del Reglamento nº 1798/2003 pueden contribuir a una aproximación de las disposiciones nacionales que regulan los procedimientos en materia tributaria.

62 Habida cuenta de estas consideraciones, debe afirmarse que la aproximación de las disposiciones que regulan los procedimientos en materia tributaria con el fin de facilitar la recaudación del IVA, incrementando de esta forma los ingresos procedentes de dicho impuesto que obtienen los Estados miembros, constituye el objetivo y el contenido del Reglamento nº 1798/2003.

63 Ahora bien, según se ha recordado en el apartado 47 de la presente sentencia, las normas que regulan los procedimientos en materia tributaria deben considerarse, a efectos de la aplicación del artículo 95 CE, apartado 2, «disposiciones fiscales» en el sentido de esta disposición.

64 En estas circunstancias, no puede afirmarse válidamente que el artículo 95 CE, apartado 1, constituye la base jurídica adecuada para la adopción del Reglamento nº 1798/2003.

65 Por lo tanto, procede desestimar el recurso de la Comisión en la medida en que mediante él se solicita la anulación del citado Reglamento.

Por lo que atañe a la Directiva 2003/93

66 En primer lugar, en lo que se refiere a la finalidad de la Directiva 2003/93, debe señalarse que ésta pretende, por un lado, según se desprende de su primer considerando, reforzar la colaboración entre administraciones fiscales de los Estados miembros a fin de luchar mejor contra el fraude al IVA y, por otro lado, según precisa su tercer considerando, proteger más satisfactoriamente los intereses financieros de estos últimos y la neutralidad del mercado interior, ampliando el ámbito de aplicación de la Directiva 77/799 a los impuestos sobre las primas de seguros contemplados en la Directiva 76/308.

67 En segundo lugar, por lo que atañe al contenido de la Directiva 2003/93, basta observar que éste se limita, principalmente, a introducir determinadas modificaciones necesarias para la ampliación del ámbito de aplicación de la Directiva 77/799 a los impuestos sobre las primas de seguros y a sustituir la versión inicial del artículo 7, apartado 1, de esta última por una nueva versión del mismo.

68 La nueva versión del mencionado artículo 7, apartado 1, se caracteriza principalmente, con relación a la antigua versión, por la circunstancia de que reconoce a los Estados miembros la facultad de utilizar las informaciones recogidas con arreglo a esta Directiva para establecer otras exacciones, derechos e impuestos comprendidos dentro del ámbito de aplicación del artículo 2 de la Directiva 76/308.

69 Por consiguiente, habida cuenta de la circunstancia de que la finalidad esencial de la Directiva 2003/93 es ampliar el ámbito de aplicación de la Directiva 77/799 a los impuestos sobre las primas de seguro, debe examinarse si esta última tiene por objeto la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros en materia tributaria.

70 Según se desprende de sus considerandos primero, cuarto y sexto, la Directiva 77/799 pretende luchar contra el fraude y la evasión fiscales a través de las fronteras de los Estados miembros, intensificando la colaboración entre las administraciones fiscales de estos últimos, de manera que estén en condiciones de calcular más correctamente los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

71 Para conseguir esta finalidad, el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 77/799 establece que las autoridades competentes de los Estados miembros intercambiarán todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los referidos impuestos. Según se ha precisado en el apartado 3 de la presente sentencia, dicha Directiva establece además, en sus artículos 2 a 4, las modalidades del intercambio de tales informaciones, que se realiza bien previa solicitud, o bien de forma automática o espontáneamente.

72 Si bien la obligación de disponer que se realicen investigaciones y de transmitir las referidas informaciones no es ilimitada, ya que el artículo 8, apartado 1, de la Directiva 77/799 establece que tal obligación no se impondrá a las autoridades competentes cuando la legislación o la práctica administrativa nacionales no autoricen a éstas a efectuar dichas investigaciones, ni a recoger o a utilizar estas informaciones para las propias necesidades del Estado miembro de que se trate, no es menos cierto que, debido a la existencia de dicha obligación, se ha ampliado considerablemente el círculo de las personas que tienen acceso a esas informaciones, para posibilitar una correcta liquidación de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

73 Por lo tanto, es preciso señalar que tanto los objetivos como el contenido de la Directiva 77/799 son en gran medida análogos, o incluso idénticos, a los del Reglamento nº 1798/2003 y que, habida cuenta de sus características, dicha Directiva está comprendida dentro del ámbito de aplicación del artículo 95 CE, apartado 2.

74 De ello se desprende que la Directiva 2003/93 también está comprendida dentro del ámbito de aplicación del artículo 95 CE, apartado 2, y que no puede afirmarse válidamente que debería haberse adoptado sobre la base del artículo 95 CE, apartado 1.

75 Por consiguiente, debe desestimarse también el recurso de la Comisión en la medida en que tiene por objeto la anulación de la Directiva 2003/93.

76 Procede, pues, desestimar en su totalidad el recurso de la Comisión y, por tanto, no ha lugar a que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre la pretensión relativa al mantenimiento de los efectos de las normas impugnadas.

Costas

77 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 que se condene en costas a la Comisión y haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas. Conforme al apartado 4, párrafo primero, del citado artículo, Irlanda, la República Portuguesa y el Reino Unido, que han intervenido como coadyuvantes en el litigio, soportarán sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) decide:

- 1) **Desestimar el recurso.**
- 2) **Condenar en costas a la Comisión de las Comunidades Europeas.**
- 3) **Irlanda, la República Portuguesa y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte cargarán con sus propias costas.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: inglés.