CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE SIEGBERT ALBER

presentate il 13 gennaio 2000 *

A — Introduzione

1. Nel presente procedimento pregiudiziale il Raad van State dei Paesi Bassi sottopone alla Corte alcune questioni vertenti sull'interpretazione della direttiva relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette. Si tratta in particolare di stabilire quando le autorità di uno Stato membro debbano ovvero possano comunicare informazioni spontaneamente, senza che ne sia quindi fatta preventiva richiesta.

2. Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra il ricorrente W. N., che il giudice del rinvio ha indicato unicamente con le iniziali per motivi di riservatezza, e lo Staatssecretaris van Financiën (in prosieguo: il «convenuto»). Il ricorrente è sposato, ma vive separato dalla moglie, la quale ha lasciato i Paesi Bassi e si è stabilita in Spagna. Il convenuto decideva di informare le competenti autorità spagnole circa i pagamenti di alimenti — effettuati tramite una banca svizzera — da parte del ricorrente alla moglie.

B — Contesto normativo

I — *Diritto comunitario*

Direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977, 77/799/CEE, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette [1] (in prosieguo: la «direttiva»)

3. Occorre osservare preliminarmente che nelle diverse versioni linguistiche il testo

* Lingua originale: il tedesco.

1 — GU L 336, pag. 15.

della direttiva presenta divergenze che ne rendono difficoltosa l'interpretazione. Perciò, in prosieguo, i passaggi di cui trattasi sono in parte riportati in più lingue.

«*Articolo 1*

Disposizioni generali

1. Le competenti autorità degli Stati membri scambiano, conformemente alla presente direttiva, ogni informazione atta a permettere loro una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio.

2. (...)

3. (...)

4. (...)

5. (...)

Articolo 2

Scambio su richiesta

(...)

Articolo 3

Scambio automatico

(...)

Articolo 4

Scambio spontaneo

1. Le autorità competenti di ogni Stato membro comunicano, senza che ne sia fatta

preventiva richiesta, le informazioni di cui all'articolo 1, paragrafo 1, in loro possesso, all'autorità competente di ogni altro Stato membro interessato, quando:

a) l'autorità competente di uno Stato membro ha fondati motivi di presumere che esista una riduzione od un esonero d'imposta anormali nell'altro Stato membro;

b) un contribuente ottiene, in uno Stato membro, una riduzione od un esonero d'imposta che dovrebbe comportare per esso un aumento d'imposta od un assoggettamento ad imposta nell'altro Stato membro;

c) le relazioni d'affari fra un contribuente di uno Stato membro ed un contribuente di un altro Stato membro, svolte per il tramite di una stabile organizzazione appartenente a detti contribuenti o per il tramite di uno o più terzi, situati in uno o più paesi, sono tali da comportare una diminuzione di imposta nell'uno o nell'altro Stato membro ed in entrambi;

d) l'autorità competente di uno Stato membro ha fondati motivi di presumere che esista una riduzione d'imposta, risultante da trasferimenti fittizi di utili all'interno di gruppi d'imprese;

e) in uno Stato membro, a seguito delle informazioni comunicate dall'autorità competente dell'altro Stato membro, vengono raccolte delle informazioni che possono essere utili per l'accertamento d'imposta in quest'altro Stato membro.

2. (...)

3. Le autorità competenti degli Stati membri possono scambiarsi, in ogni altro caso, senza preventiva richiesta, le informazioni di cui all'articolo 1, paragrafo 1, in loro possesso».

4. Quanto allo scambio di informazioni, si deve anzitutto osservare che all'art. 4, n. 1, il testo tedesco e quello inglese utilizzano le espressioni *soll* (...) *Auskünfte* (...) *erteilen* ovvero *shall* [(...) *forward the information* (...), mentre la versione francese e quella olandese riportano il verbo che corrisponde a *comunicare* [*communique* ovvero *deelt* (...) *mede*].

5. La situazione di cui all'art. 4, n. 1, lett. a) — la riduzione o l'esenzione d'imposta presunta — viene formulata in modo

diverso nelle versioni olandese, tedesca, francese ed inglese, precisamente come segue:

[Quando l'autorità competente di uno Stato membro ha (...)]

«fondati motivi di presumere che esista *una riduzione o un esonero d'imposta anormali* nell'altro Stato membro»;

«redenen om te vermoeden dat in een andere lidstaat een *abnormale vrijstelling of vermindering* van belasting bestaat»;

«Gründe für die Vermutung einer *Steuerverkürzung* in dem anderen Mitgliedstaat»;

«des raisons de présumer qu'il existe *une réduction ou une exonération anormales* d'impôts dans l'autre État membre»;

«grounds for supposing that there may be a *loss of tax* in the other Member State [2].

6. Poiché nelle loro osservazioni, riportate più avanti, le parti si richiamano ripetutamente allo scopo ed alla ratio della direttiva e poiché questi dovranno formare oggetto di esame nell'ambito del parere, è d'uopo rilevare già in questa sede i 'considerando' fondamentali che hanno portato all'adozione della direttiva ed ai quali si riferiscono le parti.

7. La direttiva relativa alla reciproca assistenza nel settore delle imposte dirette è stata adottata per combattere la frode e l'evasione fiscale. Secondo il primo 'considerando' della direttiva, la pratica della frode e dell'evasione fiscale al di là dei confini degli Stati membri conduce a perdite di bilancio e all'inosservanza del principio della giustizia fiscale e può provocare distorsioni dei movimenti di capitali e delle condizioni di concorrenza, pregiudicando quindi il funzionamento del mercato comune. Pertanto il Consiglio, come ricorda il secondo 'considerando', ha adottato, prima ancora di emanare la direttiva, una risoluzione relativa alle misure che la Comunità dovrà adottare nel settore della lotta contro la frode e l'evasione fiscale sul piano internazionale [3]. Come emerge dal terzo 'considerando', le misure nazionali — e anche la collaborazione fra amministrazioni in base ad accordi bilaterali — sono insufficienti. Appare pertanto evidente — come riportato nel quarto 'considerando' — che occorre rafforzare la collaborazione fra amministrazioni fiscali all'interno della Comunità in conformità a principi e regole comuni. Conformemente al quinto 'considerando', gli Stati membri debbono scambiarsi reciprocamente, su richiesta, informazioni per quanto riguarda un caso preciso e — secondo il sesto

2 — Il corsivo è mio.

3 — GU 1975, C 35, pag. 1.

'considerando' — essi debbono scambiarsi, a richiesta o no, ogni informazione che sembri utile per un corretto accertamento delle imposte, «in particolare (...) quando queste transazioni [trasferimenti fittizi di utili] tra imprese situate in due Stati vengono effettuate tramite un terzo paese per fruire di agevolazioni fiscali (...)».

II — *Diritto nazionale*

8. I Paesi Bassi hanno recepito la direttiva adottando la Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (legge 24 aprile 1986 sull'assistenza internazionale nella riscossione delle imposte; in prosieguo: la «WIB»).

L'art. 7 della WIB disciplina lo scambio spontaneo di informazioni e al n. 1, primo comma, stabilisce quanto segue:

«Il ministro[4] può comunicare di sua iniziativa all'autorità competente le informazioni che possono per essa essere utili nella determinazione di un debito di imposta in casi in cui

4 — Si tratta del Ministro delle Finanze.

(...)

b) nei Paesi Bassi sono stati concessi una riduzione, un esonero, un rimborso o un'esenzione dall'imposta che possono influire sulla riscossione delle imposte nello Stato dell'autorità competente.

(...)».

9. L'art. 13, n. 1, lett. a), della WIB, che prevede limitazioni alla comunicazione di informazioni, così dispone:

«Il ministro non comunica alcuna informazione qualora:

a) la comunicazione di tali informazioni non derivi da obblighi previsti dalla

direttiva o da altri obblighi di diritto internazionale o interregionale».

C — I fatti

10. Il ricorrente (coniugato dal 1974) vive separato dalla moglie, la quale ha lasciato i Paesi Bassi nel 1983 e si è stabilita in Spagna dove ha acquistato una casa. Il ricorrente ha continuato a pagare gli alimenti alla moglie anche dopo il suo trasferimento. In sede di esame della dichiarazione dei redditi del ricorrente per il 1988 — in cui si accertava che egli aveva ottenuto riduzioni d'imposta rilevanti a causa dei pagamenti di alimenti alla moglie — il convenuto deliberava, con decisione 2 dicembre 1992, di informare di sua propria iniziativa le competenti autorità spagnole circa i pagamenti di alimenti effettuati tramite una banca svizzera negli anni dal 1987 al 1991. Contro questa decisione il ricorrente presentava opposizione, dichiarata infondata il 25 maggio 1993. Con lettera 22 giugno 1993 egli proponeva nuovamente ricorso contro quest'ultima decisione dinanzi al giudice del rinvio.

11. Il giudice del rinvio ritiene che, a causa delle differenze nelle diverse versioni linguistiche della direttiva, sussistano dubbi sia sulla nozione di «anormale» (abnormaal/anormales) sia sulla questione se questa disposizione presupponga un atto esplicito di un'autorità di un altro Stato membro. Il giudice del rinvio osserva inoltre che un'interpretazione in senso ampio, come quella sostenuta dal convenuto, fa sorgere dubbi sul significato attribuito alle restanti situazioni di cui all'art. 4 della direttiva. Si pone inoltre la questione se — qualora non ricorra uno dei casi previsti dall'art. 4, n. 1, della direttiva — dall'art. 4, n. 3, della stessa derivi un obbligo di scambio spontaneo di comunicare informazioni.

12. Con ordinanza 19 novembre 1998 il giudice del rinvio ha quindi sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'espressione "riduzione o esonero d'imposta" di cui all'art. 4, n. 1, lett. a), della direttiva 77/799/CEE vada interpretata nel senso che l'esonero o la riduzione debbano essere contenuti in un atto esplicito dell'autorità competente di un altro Stato membro.

2) Come debba essere interpretato in tale contesto il termine "anormale" di cui al paragrafo sopra menzionato dell'art. 4.

3) Se, nel caso in cui il paragrafo sopra menzionato non trovi applicazione,

dall'art. 4, n. 3, della suddetta direttiva derivi un obbligo di scambio spontaneo di informazioni».

D — Sulla prima e sulla seconda questione

13. Data la connessione oggettiva tra loro esistente, è d'uopo esaminare congiuntamente le prime due questioni, in quanto non si tratta unicamente dell'interpretazione delle nozioni di «riduzione o esonero d'imposta» in quanto tali, ma anche del raffronto tra l'espressione «riduzione o esonero d'imposta anormali» presente in alcune lingue e i termini «Steuerverkürzung» ovvero «loss of taxes» (riduzione d'imposta) che compaiono in altre versioni linguistiche.

14. Con le prime due questioni il giudice a quo chiede in sostanza se, da un lato, per determinare l'obbligo della comunicazione di informazioni sia necessario che la riduzione o l'esenzione d'imposta sia contenuta in un atto esplicito dell'autorità competente di un altro Stato membro — intendendo quindi con ciò un accertamento d'imposta formale — o se sia sufficiente la circostanza che, in assenza di dette informazioni, potrebbe o avrebbe potuto verificarsi una riduzione d'imposta. Dall'altro, il giudice vuole sapere se con la nozione di riduzione d'imposta «anormale» si intenda una riduzione «contro le regole» — quindi uno sgravio fiscale ingiustificato, o se, conformemente all'uso linguistico corrente, si debba equiparare la parola anormale a inusuale o eccessivo. Si tratta quindi di stabilire se una riduzione d'imposta anormale (come riportano il testo olandese e quello francese) sia equiparabile alla nozione di «Steuerverkürzung» (versione tedesca) ovvero di «loss of taxes» (versione inglese).

Argomenti delle parti intervenienti

15. Tutte le parti intervenienti — il governo olandese e la Commissione nonché il governo francese — pervengono in sostanza alla stessa conclusione, cioè che non è necessario un atto esplicito dell'autorità competente di un altro Stato membro e che la nozione di «abnormaal» va intesa come equivalente a «Steuerverkürzung».

16. Nelle sue osservazioni scritte il governo olandese mette anzitutto a confronto le versioni olandese, francese, inglese e tedesca dell'art. 4, n. 1, lett. a), della direttiva, rilevando che le diverse stesure concordano sulla nozione di *presunzione* di una riduzione o di un'esenzione d'imposta. Ne emerge che non sarebbe necessario accertare se si è realmente verificata una riduzione d'imposta.

17. Quanto alla divergenza delle versioni linguistiche della direttiva sulla nozione di

«riduzione o esonero d'imposta anormali», il governo olandese, come anche le altre parti, si richiama alla costante giurisprudenza della Corte secondo cui le varie versioni linguistiche di una norma comunitaria vanno interpretate in modo uniforme e perciò, in caso di divergenza tra le versioni stesse, la disposizione in questione dev'essere intesa in funzione del sistema e delle finalità della normativa di cui essa fa parte [5].

18. Richiamandosi all'art. 1, n. 1, della direttiva ed al sesto 'considerando' della stessa, il governo olandese fa valere che la normativa controversa deve essere interpretata in senso ampio e che non si richiede alcuna prova del fatto che le informazioni fornite siano «utili» per l'accertamento d'imposta. Lo stesso principio emergerebbe anche dallo scopo della direttiva, come si può rilevare dal primo, dal terzo e dal quarto 'considerando'. Se si interpretasse in modo più restrittivo l'obbligo di comunicare le informazioni, la reciproca assistenza necessaria nella lotta contro la frode e l'evasione fiscale sarebbe in pratica impossibile. In questo caso non si richiederebbe alle autorità dello Stato membro che fornisce le informazioni non solo che abbiano una conoscenza approfondita del sistema fiscale di tutti gli altri Stati membri, ma anche che effettuino un «esame della situazione specifica della persona» cui si riferiscono le informazioni.

5 — Sentenza 7 dicembre 1995, causa C-449/93, Rockfon (Racc. pag. I-4291, punto 28), con ulteriori rimandi alla sentenza 27 ottobre 1977, causa 30/77, Bouchereau (Racc. pag. 1999, punto 14).

19. Il governo olandese perviene quindi alla conclusione che l'art. 4, n. 1, lett. a), della direttiva non richiede che le autorità dello Stato membro che fornisce le informazioni accertino precedentemente che risulti una riduzione d'imposta da un atto esplicito dell'autorità competente. Le autorità che comunicano le informazioni dovrebbero unicamente effettuare un «controllo marginale» per accertare se «sussista» una riduzione o un'esenzione d'imposta nell'altro Stato membro.

20. Il governo francese ritiene che dal sistema della direttiva emerga che è necessaria solo una presunzione che esista una riduzione d'imposta, e che non occorra un atto esplicito delle autorità competenti precedente allo scambio di informazioni. A tale riguardo, il senso dell'art. 4, n. 1, lett. a), sarebbe inequivocabile: ai sensi di tale norma, come emergerebbe anche dal sesto 'considerando', è sufficiente che l'autorità competente abbia fondati motivi di presumere che esista una riduzione o un'esenzione d'imposta anormale.

21. Uno scambio di informazioni — continua il governo francese — sarebbe superfluo nel caso in cui l'altro Stato membro abbia espressamente ammesso in diritto un'esenzione d'imposta. Qualora fosse quindi richiesto un atto esplicito, ciò contrasterebbe con la lettera e con la ratio dell'art. 4, n. 1, lett. a). Si limiterebbe, quanto meno, in modo rilevante il margine d'azione delle autorità.

22. Per quanto riguarda l'interpretazione della nozione di «abnormaal», il governo francese osserva inoltre che nel sistema della direttiva non si trova nessun elemento che lasci supporre la necessità di quantificare le frodi ovvero le evasioni fiscali presunte. Analogamente non si menziona alcun importo preciso neppure quando l'idea dell'aumento ovvero della riduzione d'imposta viene messa in relazione con situazioni di esenzione o riduzione d'imposta, come all'art. 4, n. 1, lett. b) - d).

23. Tuttavia, ciò non significa che dall'art. 4, n. 1, lett. a), non derivi alcun obbligo per le autorità competenti. Esse dovrebbero invece «fornire gli elementi» che consentono di presumere che in un altro Stato membro esista una situazione di frode o di evasione fiscale. Lo scambio di informazioni sarebbe di conseguenza collegato ad una situazione oggettiva in cui si configurano siffatti elementi.

24. La Commissione esamina anzitutto il significato del termine «abnormaal». Esso si riferirebbe a situazioni che divergono da una determinata norma o — in senso giuridico — da norme applicabili, che sono di conseguenza ingiustificate. Per quanto riguarda le divergenze tra le versioni linguistiche, la Commissione si richiama inoltre, come le altre parti, alla giurisprudenza della Corte [6], secondo cui occorre rifarsi allo scopo della direttiva. Per definire lo scopo della direttiva, che è necessario in tale contesto, essa si richiama al primo ed al quinto 'considerando', da cui risulta quale finalità la lotta contro la frode e l'evasione fiscale e — indirettamente — la promozione del principio della giustizia fiscale. Quest'ultimo implica che ogni soggetto debba pagare le imposte in modo equo a seconda della propria situazione. Ciò riconduce a sua volta, in forza dell'art. 1, n. 1, della direttiva, alla norma generale secondo la quale gli Stati membri si scambiano ogni informazione atta a permettere loro una corretta determinazione delle imposte.

25. A tale proposito la Commissione sottolinea anche il significato del sistema di reciproca assistenza previsto dalla direttiva 77/799, quale emerge dalla giurisprudenza. La Corte avrebbe respinto misure fiscali nazionali discriminatorie considerate come necessarie per ottenere informazioni precise, tenuto conto delle possibilità di assistenza ai sensi della direttiva [7].

26. Secondo la Commissione, l'art. 4, n. 1, lett. a), va pertanto interpretato nel senso che le autorità che comunicano le informazioni devono presumere che il fatto che le autorità competenti dell'altro Stato membro non dispongano di determinate informazioni potrebbe far sì che un contribuente fruisca di un'agevolazione fiscale non conforme alle normative applicabili e di con-

6 — V. nota 5.

7 — Sentenze 12 aprile 1994, causa C-1/93, Halliburton Services (Racc. pag. I-1137), e 15 maggio 1997, causa C-250/95, Futura Participations e Singer (Racc. pag. I-2471, punti 41 e 43).

seguenza ingiustificata. Secondo il settimo 'considerando' [8] tale presunzione dovrebbe essere considerata come fondata in particolare nelle situazioni in cui determinate transazioni finanziarie tra due Stati membri vengono effettuate — come nel caso di specie — tramite un terzo paese che per di più si distingue per un rigido segreto bancario.

27. La Commissione esamina infine l'argomento menzionato nell'ordinanza di rinvio secondo cui un'interpretazione in senso ampio dell'art. 4, n. 1, lett. a), darebbe adito a dubbi sul significato delle altre situazioni descritte all'art. 4, n. 1. La Commissione ritiene che le lett. b) - d) dell'art. 4, n. 1, siano così specifiche da continuare a mantenere il loro significato.

28. Quanto alla questione se la riduzione o l'esenzione d'imposta debba essere contenuta in un atto esplicito dell'autorità competente, la Commissione ritiene che la necessaria presunzione di una riduzione o di un'esenzione d'imposta non dipenda dal modo in cui queste si verificano. La richiesta di un atto esplicito sarebbe in contrasto con il funzionamento del sistema di assistenza reciproca. Nella pratica, agevolazioni fiscali possono derivare proprio dal fatto che le autorità competenti, in mancanza delle informazioni necessarie, non sono in grado di determinare in modo corretto l'imposta. In questi casi l'autorità potrebbe valutare la possibilità di riscuotere le imposte solo dopo aver ottenuto le informazioni necessarie in virtù del sistema di assistenza.

29. In caso contrario si imporrebbe un onere eccessivo alle autorità competenti, poiché si renderebbe necessario uno studio approfondito della situazione dello Stato beneficiario prima di ogni comunicazione. Di conseguenza, non sarebbe più possibile lo scambio spontaneo di informazioni.

30. La Commissione rileva infine che la presunzione richiesta all'art. 4, n. 1, lett. a), può essere considerata come esistente quando la mancanza di determinate informazioni in uno Stato membro può far sì che un contribuente fruisca di agevolazioni fiscali ingiustificate. In particolare, ciò si verificherebbe quando l'imposta può essere elusa. A tale riguardo non è necessario che la riduzione o l'esenzione d'imposta sia contenuta in un atto esplicito dell'autorità competente.

Presa di posizione

31. Come osservazione preliminare si deve rilevare che in presenza delle situazioni di cui all'art. 4, n. 1, della direttiva sussiste un obbligo di comunicazione, come emerge dal suddetto paragrafo nonché dalla lettera e dalla ratio della direttiva. Dall'espressione tedesca «soll» non può discendere alcuna discrezionalità.

8 — Si tratta evidentemente del sesto 'considerando'.

Sulla definizione della nozione di «abnormaal»

32. Poiché le versioni linguistiche divergono tra loro, si pone la questione relativa all'interpretazione dell'art. 4, n. 1, lett. a). Secondo una giurisprudenza costante della Corte, le varie versioni linguistiche di una norma comunitaria vanno interpretate in modo uniforme; «in caso di divergenza tra le versioni stesse, la disposizione in questione dev'essere intesa in funzione del sistema e delle finalità della normativa di cui essa fa parte» [9].

33. Secondo l'art. 1, n. 1, la direttiva mira a consentire una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio, perché essa regola lo scambio di ogni informazione atta a permettere tale determinazione. Anche i 'considerando' della direttiva rimandano al suo scopo. In particolare, occorre menzionare al riguardo il primo, il secondo ed il terzo 'considerando'. La direttiva è volta alla lotta contro la frode e l'evasione fiscale sul piano internazionale, le quali violano il principio della giustizia fiscale.

34. Se quindi in alcune versioni linguistiche dell'art. 4, n. 1, si menziona uno scambio spontaneo di informazioni da effettuarsi quando l'autorità competente ha fondati motivi di presumere che esista un'esenzione d'imposta anormale, con questa nozione si può intendere soltanto, nell'ambito di una direttiva adottata per evitare la frode fiscale e per consentire la corretta determinazione delle imposte, una riduzione o un'esenzione d'imposta secondo l'uso corrente delle altre versioni linguistiche.

35. Come sostiene giustamente la Commissione, ciò emerge anche dall'interpretazione della nozione di «abnormaal». Le situazioni anormali sono quelle che non sono conformi ad una regola, anche di natura giuridica. Un'esenzione d'imposta anormale, come menzionata in alcune versioni linguistiche della direttiva, non sarebbe di conseguenza un'esenzione d'imposta eccessiva — come si potrebbe supporre a prima vista — bensì un'esenzione non conforme alle leggi tributarie ovvero non prevista da queste ultime. Ciò corrisponde del tutto alla nozione di «Steuerverkürzung» presente nella versione tedesca della direttiva.

36. Al riguardo si deve accogliere l'osservazione del governo francese secondo cui neanche per le nozioni di riduzione ovvero diminuzione d'imposta che compaiono nelle restanti situazioni di cui all'art. 4, n. 1, viene precisato il relativo importo.

37. Di conseguenza, la nozione di «abnormaal» va intesa nel senso di una «Steuerverkürzung».

9 — Sentenze Rockfon e Bouchereau (citate alla nota 5).

Sulla questione della necessità di un atto esplicito dell'autorità competente

38. Un atto esplicito dell'autorità competente potrebbe consistere in un accertamento di una determinata imposta ovvero in una riduzione d'imposta effettivamente concessa. Già dalla lettera della normativa controversa emerge che non sussiste una necessità di tale tipo. Secondo la direttiva occorre comunicare le informazioni quando l'autorità competente ha «fondati motivi di presumere che esista una riduzione od un esonero d'imposta anormali». Di conseguenza, è sufficiente la semplice presunzione che in un altro Stato membro non si accertino (o non si possano accertare) correttamente le imposte. Non deve essere esaminata la situazione effettiva nell'altro Stato membro. Ciò significa che l'autorità non ha nemmeno l'obbligo di verificare se la riduzione o l'esenzione d'imposta risulti da un atto esplicito delle autorità dell'altro Stato membro. In questo caso la riduzione o l'esenzione d'imposta non sarebbe più presunta, poiché le autorità non solo saprebbero della sua esistenza, ma conoscerebbero persino la sua origine.

39. Di conseguenza, occorre rilevare che l'art. 4, n. 1, lett. a), va interpretato nel senso che devono sussistere fondati motivi di presumere che esista una riduzione o un'esenzione d'imposta, ma non è necessario alcun atto esplicito delle autorità competenti dell'altro Stato membro.

40. Per quanto concerne le restanti situazioni di cui all'art. 4, n. 1, occorre concordare con la Commissione nel senso che tali situazioni sono così specifiche che non perdono il loro significato autonomo nemmeno nella succitata interpretazione relativamente ampia della lett. a). Inoltre, esse concretizzano casi particolarmente «sospetti».

E — Sulla terza questione

Argomenti delle parti intervenienti

41. Il governo olandese ha esaminato tale questione soprattutto in udienza per rispondere alle osservazioni della Commissione. Esso ha sostenuto, da un lato, che, considerata la soluzione proposta per la prima e per la seconda questione, in realtà non sarebbe più necessario risolvere la terza questione.

42. Dall'altro lato, la risposta alla terza questione emergerebbe dalla lettera e dal sistema dell'art. 4 della direttiva. Infatti, il n. 1 menziona le situazioni in cui sussiste un obbligo di scambio di informazioni. In tale contesto si dovrebbe sempre tener presente lo scopo della direttiva, vale a dire la lotta contro la frode e l'evasione fiscale. Con riferimento a tale finalità potrebbe anche essere necessario trasmettere le infor-

mazioni in altri casi. Nelle sue osservazioni il governo olandese è partito dal presupposto che si tratti di una possibilità e non di un obbligo di comunicazione di informazioni.

43. All'udienza il governo olandese ha inoltre osservato a tale proposito che l'art. 4, n. 3, stabilisce che i legislatori degli Stati membri attribuiscono alle autorità preposte la competenza di trasmettere le informazioni anche nelle situazioni appena citate. L'art. 4, n. 3, prevede un obbligo, ma dipende dalla valutazione dell'autorità competente stabilire se nel caso concreto si tratti di un obbligo o meno.

44. Contrariamente alla Commissione, il governo olandese ritiene che tale obbligo sia stato trasposto nel diritto olandese e cita a questo proposito l'art. 7, n. 1, lett. b), della WIB, secondo cui il ministro (delle Finanze) — oltre che nei casi vincolanti menzionati nella direttiva — può trasmettere le informazioni nei casi in cui lo ritenga necessario ai fini della determinazione del debito di imposta.

45. Di conseguenza, l'obbligo previsto dalla direttiva sarebbe stato trasposto nel diritto olandese. Poiché si tratterebbe di un obbligo in virtù della direttiva, l'art. 13, n. 1, lett. a), non contrasterebbe con un esercizio effettivo di questo potere da parte delle autorità.

46. Il governo olandese osserva infine che le questioni sollevate dalla Commissione riguarderebbero l'interpretazione del diritto olandese, per la quale sarebbe unicamente competente il giudice nazionale, e non dovrebbero essere risolte nell'ambito di un procedimento pregiudiziale dinanzi alla Corte.

47. Sono state conferite alle autorità le rispettive competenze ed è stato quindi adempiuto l'obbligo derivante dalla direttiva, cosicché l'art. 13, n. 1, lett. a), non è applicabile nella specie. Il governo olandese rileva in conclusione che l'art. 4, n. 3, obbliga gli Stati membri a prevedere, nel recepimento della direttiva, la competenza a comunicare le informazioni anche quando risulti necessario in situazioni diverse da quelle di cui all'art. 4, n. 1, per conseguire gli scopi della direttiva.

48. In merito all'osservazione formulata dalla Commissione sul fatto che con una tale interpretazione non si comprendono i motivi per cui il giudice a quo avrebbe sollevato la terza questione, il governo olandese osserva che spetterebbe al giudice nazionale stabilire quali questioni siano rilevanti e pertanto da sottoporre alla Corte in via pregiudiziale.

49. Secondo il governo francese l'art. 4, n. 3, non prevede evidentemente alcun

obbligo di scambio spontaneo di informazioni. Ciò emerge dal sistema dell'art. 4, che è strutturato con una chiara suddivisione tra i nn. 1 e 3. Il primo menziona le situazioni nelle quali sussiste un obbligo di scambio, mentre il secondo prevede solo la possibilità di scambio per i restanti casi.

50. Al pari del governo olandese, la Commissione osserva che, alla luce della soluzione da essa proposta alle prime due questioni, la terza questione non sarebbe più rilevante nel caso di specie. Essa tuttavia si pronuncia sulla terza questione a fini di esaustività. La Commissione osserva anzitutto che l'ultima questione — come le prime due — dovrebbe essere intesa in relazione con l'art. 13, n. 1, lett. a), della WIB, che sembra vietare la trasmissione di informazioni se dalla direttiva non emerge alcun obbligo corrispondente. Si pone pertanto la questione se l'art. 13 non sia in contrasto con la corretta trasposizione dell'art. 4, n. 3, della direttiva operato dall'art. 7 della WIB. In questo ambito — cioè nel settore del diritto nazionale e non a livello della direttiva — risiederebbe il vero problema che ha indotto il giudice nazionale a sollevare la questione.

51. La Commissione ritiene che l'art. 4, n. 3, vada interpretato nel senso che impone agli Stati membri di conferire alle autorità un potere discrezionale in ordine alla trasmissione di informazioni. Se si escludesse a priori la possibilità di uno scambio spontaneo, la direttiva perderebbe — soprattutto alla luce della finalità perseguita — il proprio significato.

52. L'art. 13, n. 1, lett. a), della WIB non sembra prevedere tale potere discrezionale come stabilito dalla direttiva. Al riguardo sarebbe tuttavia dubbio come si debba intendere l'espressione «obblighi previsti dalla direttiva» di cui all'art. 13, n. 1, lett. a). Si potrebbe trattare dell'obbligo degli Stati membri di recepire la direttiva in un determinato modo o dell'obbligo delle autorità competenti di trasmettere determinate informazioni.

53. A tale proposito la Commissione ricorda che il diritto nazionale va interpretato alla luce della lettera e dello scopo della direttiva [10]. Un'interpretazione di tale tipo potrebbe consistere nell'intendere l'art. 13, n. 1, lett. a), della WIB nel senso che il ministro non trasmette alcuna informazione quando ciò non risulta necessario in base agli obblighi o alle competenze delle autorità che il legislatore nazionale ha previsto per adempiere gli obblighi di trasposizione derivanti dalla direttiva.

10 — Sentenze 10 aprile 1984, causa 14/83, Von Colson e Kamann (Racc. pag. 1891, punto 26), e 13 novembre 1990, causa C-106/89, Marleasing (Racc. pag. I-4135, punto 8).

54. Tuttavia, in questo caso il giudice nazionale non avrebbe avuto motivo di sottoporre alla Corte la relativa questione. Da ciò si desume, secondo la Commissione, che il giudice nazionale ha interpretato l'obbligo di cui all'art. 13 come un obbligo di trasmissione di informazioni.

55. La Commissione osserva infine che nel caso in cui si conferisca alle autorità un potere discrezionale, tale potere dovrebbe essere effettivamente esercitato [11]; tuttavia, secondo la giurisprudenza della Corte, le autorità non possono limitarsi ad applicare criteri generali predeterminati, ma devono procedere, caso per caso, ad un esame «globale» dell'operazione [12]. Le autorità avrebbero inoltre l'onere di trarre le conseguenze derivanti da tale valutazione, cosicché, anche nel caso di cui trattasi, in date circostanze può sussistere un obbligo di trasmissione di informazioni.

56. Infine, la Commissione sostiene di potersi associare, quanto al contenuto, all'interpretazione proposta dal governo olandese. Ciononostante sussiste una certa mancanza di chiarezza, per cui la Corte dovrebbe fornire al giudice a quo chiarimenti sull'ambito di applicazione dell'art. 4, n. 3, della direttiva. Non spetterebbe alla Corte, bensì al giudice nazionale interpretare in modo conforme il diritto nazionale. La Corte potrebbe però indicare che l'art. 4, n. 3, obbliga gli Stati membri a conferire un potere discrezionale alle autorità, in modo che le autorità stesse debbano decidere se trasmettere o meno le informazioni.

Presa di posizione

57. Si deve concordare con il governo olandese e con la Commissione che in effetti non occorre più risolvere la terza questione. Seguendo l'interpretazione dell'art. 4, n. 1, della direttiva proposta con riferimento alla prima e alla seconda questione, nel caso di specie, sulla base dei dati forniti dal giudice a quo, si configura un obbligo di trasmissione delle informazioni già ai sensi dell'art. 4, n. 1. Ciononostante, a fini di esaustività, occorre esaminare la terza questione, tenendo conto però del fatto che la Corte è competente solo per l'interpretazione del diritto comunitario, mentre l'interpretazione delle disposizioni nazionali — nel caso di specie olandesi — resta prerogativa del giudice a quo.

58. Da un esame complessivo della lettera e della struttura dell'art. 4 si perviene alla conclusione che l'art. 4, n. 3, non prevede in linea di principio alcun obbligo di

11 — In analogia alla sentenza 5 ottobre 1995, causa T-17/95, Alexopoulou/Commissione (Racc. PI pagg. I-A-227 e II-683, punti 22 e ss.).

12 — Sentenza 17 luglio 1997, causa C-28/95, Leur-Bloem (Racc. pag. I-4161, punto 41).

trasmissione di informazioni. Ciò appare sensato anche alla luce del sistema dell'art. 4, che al n. 1 menziona determinate situazioni nelle quali si stabilisce l'obbligo di trasmissione di informazioni e al n. 3 conferisce alle autorità competenti un potere discrezionale in relazione a tutte le altre ipotesi, in modo che l'autorità stessa decida caso per caso se trasmettere o meno le informazioni.

59. Come sostengono giustamente la Commissione ed il governo olandese, tale discrezionalità deve essere realmente conferita alle autorità competenti dal legislatore nazionale in sede di recepimento della direttiva. Una normativa che ammetta uno scambio di informazioni solo nelle situazioni di cui all'art. 4, nn. 1 e 2, che prevedono un obbligo di trasmissione di informazioni, non sarebbe quindi conforme alla direttiva, poiché escluderebbe la competenza a trasmettere informazioni e di conseguenza la possibilità per le autorità di determinare in modo autonomo se comunicare o meno i dati in loro possesso. Le autorità devono inoltre realmente esercitare il potere discrezionale loro conferito, cioè in ciascun caso dovrebbero esaminare — tenuto conto della lettera e della ratio della direttiva e dell'obbligo generale ai sensi dell'art. 1 — se trasmettere o meno le informazioni.

F — Conclusione

60. Alla luce delle suesposte considerazioni, propongo alla Corte di risolvere come segue le questioni pregiudiziali:

«1) L'espressione "riduzione o esonero d'imposta" di cui all'art. 4, n. 1, lett. a), della direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977, 77/799/CEE, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette, va interpretata nel senso che non è necessario che la riduzione o l'esenzione d'imposta sia contenuta in un atto esplicito dell'autorità competente di un altro Stato membro, e che è sufficiente la presunzione che esista una riduzione d'imposta.

2) L'espressione "anormale" utilizzata in alcune versioni linguistiche dell'art. 4, n. 1, lett. a), della direttiva 77/799 va interpretata nel senso di una riduzione o di un'esenzione d'imposta ingiustificata.

3) L'art. 4, n. 3, della direttiva 77/799 prevede che alle autorità competenti sia conferito un potere discrezionale al fine di decidere se trasmettere informazioni ad altre autorità in tutti i casi non menzionati all'art. 4, nn. 1 e 2. In sede di recepimento della direttiva il legislatore nazionale ha l'obbligo di conferire alle autorità il potere discrezionale previsto dall'art. 4, n. 3. Nell'esercizio di questo potere discrezionale può sussistere, in determinati casi, un obbligo di trasmettere informazioni».