CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. SIEGBERT ALBER

presentadas el 13 de enero de 2000 *

A. Introducción

1. Mediante la presente petición de decisión prejudicial, el Nederlandse Raad van State plantea al Tribunal de Justicia cuestiones sobre la interpretación de la Directiva relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos. En particular, se trata de dilucidar cuándo las autoridades de un Estado miembro deben o pueden facilitar información de manera espontánea, es decir, sin solicitud previa.

2. Esa cuestión se plantea en un litigio entre el demandante W.N., a quien el órgano jurisdiccional remitente denomina sólo con sus iniciales por razones de confidencialidad, y el Staatssecretaris van Financiën (en lo sucesivo, «demandado»). El demandante está casado, pero vive separado de su cónyuge. La esposa abandonó los Países Bajos y se estableció en España. El demandado decidió comunicar a las autoridades competentes españolas el hecho de que, a través de un banco suizo, el demandante abona una pensión de alimentos a su esposa.

B. Marco jurídico

I. *Derecho comunitario*

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 [1] (en lo sucesivo, «Directiva»)

3. Procede señalar con carácter previo que el tenor literal de la Directiva difiere según

* Lengua original: alemán.

1 — DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94.

las diversas versiones lingüísticas, lo cual ocasiona dificultades de interpretación. Por ello, a continuación se reproduce parte de los pasajes pertinentes en varios idiomas.

«*Artículo 1*

Disposiciones generales

1. Las autoridades competentes de los Estados miembros intercambiarán, conforme a lo dispuesto en la presente Directiva, todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

2. [...]

3. [...]

4. [...]

5. [...]

Artículo 2

Intercambio previa solicitud

[...]

Artículo 3

Intercambio automático

[...]

Artículo 4

Intercambio espontáneo

1. La autoridad competente de cada Estado miembro comunicará, sin solicitud previa,

las informaciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 1, de las que tenga conocimiento, a la autoridad competente de cualquier Estado miembro interesado en los casos en que:

a) la autoridad competente de un Estado miembro tenga razones para presumir que existe una reducción o una exención anormales de impuestos en otro Estado miembro;

b) un contribuyente obtenga, en un Estado miembro, una reducción o una exención fiscal que produjera un aumento del impuesto o una sujeción al impuesto en otro Estado miembro;

c) las operaciones entre un contribuyente de un Estado miembro y un contribuyente de otro Estado miembro se efectúen a través de uno o más países de tal modo que supongan una disminución del impuesto en uno u otro Estado miembro o en los dos;

d) la autoridad competente de un Estado miembro tenga razones para suponer que existe una disminución del impuesto como consecuencia de transferencias ficticias de beneficios dentro de grupos de empresas;

e) en un Estado miembro, como consecuencia de las informaciones comunicadas por la autoridad competente de otro Estado miembro, se recojan informaciones que puedan ser útiles para el cálculo del impuesto en este otro Estado miembro.

2. [...]

3. Las autoridades competentes de los Estados miembros podrán intercambiarse, en cualquier otro caso y sin solicitud previa, las informaciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 1, de las que tengan conocimiento.»

4. En primer lugar, procede señalar que los textos alemán e inglés utilizan en el artículo 4, apartado 1, respecto a la comunicación de informaciones, *«soll [...] Auskünfte [...] erteilen»* y *«shall [...] forward the information»*, mientras que las versiones francesa y neerlandesa emplean el término *comunica (communique* y *deelt [...] mede)*.

5. El supuesto mencionado en el artículo 4, apartado 1, letra a) —una presunta reducción de impuestos— está formulado de

manera distinta en las versiones neerlandesa, alemana, francesa e inglesa, a saber:

([...] en los casos en que la autoridad competente de un Estado miembro tenga razones [...])

«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. Habida cuenta de que las partes que intervienen en el procedimiento alegan varias veces en sus observaciones (que se exponen a continuación) la finalidad de la Directiva, y que procede asimismo examinarlos en la apreciación, deben mencionarse en este lugar los principales considerandos que condujeron a la adopción de la Directiva y a los que se refieren las partes.

7. La Directiva del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos fue adoptada con el fin de luchar contra el fraude y la evasión fiscal. De conformidad con el primer considerando de la Directiva, la práctica del fraude y de la evasión 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; tal práctica afecta, pues, al funcionamiento del mercado común. Como se indica en el segundo considerando, el Consejo, por estos motivos, había adoptado, antes de la adopción de la Directiva, una Resolución relativa a las medidas que deberá adoptar la Comunidad en materia de lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional. [3] Como se desprende del tercer considerando, las medidas nacionales, así como la colaboración entre Administraciones, sobre la base de acuerdos bilaterales, son insuficientes. Es conveniente, por tanto, como señala el cuarto considerando, intensificar la colaboración entre Administraciones fiscales en el interior de la Comunidad sobre la base de principios y normas comunes. Con arreglo al quinto considerando, los Estados miembros deben intercambiar, al ser requeridos para ello, informaciones relativas a un caso concreto, y según el sexto conside-

2 — El subrayado es mío.

3 — DO C 35, de 14 de febrero de 1975, p. 1.

rando, incluso cuando no sean requeridos para ello, cualquier información que parezca útil para el cálculo correcto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, «en particular en el caso de que estas transacciones [transferencias ficticias de beneficios] entre empresas situadas en dos Estados miembros se realicen por mediación de un tercer país con objeto de gozar de ventajas fiscales [...]».

[...]

b) haya sido concedida en los Países Bajos una reducción, exoneración, devolución o exención de impuestos que pueda tener una influencia sobre la recaudación de impuestos en el Estado de la autoridad competente.

II. *Derecho interno*

8. Los Países Bajos han adaptado su Derecho a la Directiva mediante la Wet op de internationale Bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (Ley de 24 de abril de 1986; en lo sucesivo, «WIB») [Ley sobre asistencia internacional en materia de recaudación de impuestos].

[...]»

9. El artículo 13, apartado 1, letra a), de la WIB, que prevé límites a la transmisión de informaciones, dispone que:

En el artículo 7 de la WIB se regula la comunicación espontánea de informaciones y se dispone en el apartado 1, párrafo primero, que:

«Nuestro Ministro no comunicará información alguna cuando

«Nuestro Ministro [4] podrá, por iniciativa propia, comunicar a una autoridad competente informaciones que pueda resultarle de interés para determinar una deuda fiscal en los casos en que

a) la comunicación de información no resulte de obligaciones previstas en la

4 — Se refiere al Ministro de Hacienda.

Directiva 77/799/CEE [...] o de otras obligaciones de Derecho internacional o interregional.»

C. Hechos

10. El demandante, casado desde 1974, vive separado de su esposa, que en 1983 abandonó los Países Bajos y se estableció en España, donde adquirió una casa. Después de su traslado, el demandante siguió abonándole la pensión de alimentos. Con ocasión del examen de su declaración de la renta de 1988 —en la que se comprobó que había obtenido considerables reducciones fiscales por la pensión de alimentos abonada a su esposa— el demandado decidió el 2 de diciembre de 1992 informar, por iniciativa propia, a las autoridades competentes españolas del abono de la pensión de alimentos desde 1987 a 1991, efectuado a través de un banco suizo. El demandante presentó una reclamación contra esta decisión, que fue desestimada el 25 de mayo de 1993. Mediante escrito de 22 de junio de 1993, el demandante interpuso un recurso contra esa resolución ante el órgano jurisdiccional remitente.

11. El órgano jurisdiccional remitente estima que, a causa de la diferencias existentes en el tenor literal de la Directiva, falta claridad tanto respecto al concepto de «abnormaal» (anormales) como sobre la cuestión de si esa disposición presupone un acto expreso de una autoridad de otro Estado miembro. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que una interpretación amplia, como la que propugna el demandado, genera dudas sobre el significado de los demás casos descritos en el artículo 4 de la Directiva. De igual modo, concluye dicho órgano jurisdiccional, se plantea la cuestión de si —en caso de que no se dieran los supuestos descritos en el artículo 4, apartado 1, de la Directiva— se deriva del artículo 4, apartado 3, de la Directiva la obligación de comunicar espontáneamente informaciones.

12. En consecuencia, mediante resolución de 19 de noviembre de 1998, el órgano jurisdiccional de remisión planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones:

«1) ¿Debe interpretarse la expresión "reducción o exención de impuestos", utilizada en el artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/799/CEE, en el sentido de que dicha reducción o exención debe figurar en un acto expreso de la autoridad competente de otro Estado miembro?

2) ¿Cómo debe interpretarse a este respecto el término "anormales", utilizado en la mencionada parte del artículo?

3) Si la parte del artículo antes mencionada no es aplicable, ¿puede resultar

del artículo 4, apartado 3, de la mencionada Directiva una obligación de intercambio de información espontáneo?»

D. Sobre las cuestiones primera y segunda

13. Debido a su conexión objetiva, conviene examinar conjuntamente las dos primeras cuestiones, porque no se trata únicamente de interpretar los conceptos «disminución de impuestos» o «reducción o exención de impuestos», sino también de la equiparación de las expresiones «reducción o exención anormales de impuestos» en algunas lenguas con los términos «Steuerverkürzung» (reducción de impuestos) o «loss of taxes» (pérdida de ingresos fiscales) en otras versiones lingüísticas.

14. Con las dos primeras cuestiones, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en definitiva, si, respecto a la obligación de comunicar informaciones, es necesario que la reducción de impuestos se derive de un acto expreso de la autoridad competente de otro Estado miembro —con ello se alude a una liquidación tributaria formal—, o si basta con que —sin las informaciones comunicadas— pueda o haya podido producirse una reducción de impuestos. Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si el concepto de reducción «anormal» de impuestos se refiere a una reducción «contraria a las disposiciones» —es decir, una reducción de impuestos injustificada—, o si —conforme al lenguaje usual— anormal debe equipararse a extraordinario o excesivo. En este contexto, por tanto, se trata de saber si una reducción o una exención anormal de impuestos (según la formulación neerlandesa y francesa) debe equipararse al concepto «Steuerverkürzung» de la versión alemana o al «loss of taxes» de la versión inglesa.

Alegaciones de las partes que intervienen en el procedimiento

15. Todas las partes que intervienen en el procedimiento —además del Gobierno neerlandés y la Comisión, el Gobierno francés— llegan básicamente a la misma conclusión, a saber, que no es necesario un acto expreso de la autoridad competente de otro Estado miembro y que el concepto «abnormaal» debe entenderse en el sentido de «reducción o exención de impuestos».

16. En sus observaciones escritas, el Gobierno neerlandés compara en primer lugar las versiones neerlandesa, francesa, inglesa y alemana del artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva. Así, comprueba que las diversas versiones coinciden en el empleo del concepto de *presunción* de una reducción de impuestos. De ello se desprende, en su opinión, que no es necesario comprobar si se ha producido efectivamente una reducción de impuestos.

17. A la vista de las divergencias entre las versiones lingüísticas de la Directiva sobre

el concepto de «reducción o exención anormales de impuestos», el Gobierno neerlandés se remite, al igual que las demás partes intervinientes, a la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia según la cual las distintas versiones lingüísticas de una norma comunitaria deben ser objeto de una interpretación uniforme, por lo cual, en caso de discrepancia entre esas versiones, la disposición de que se trata debe ser interpretada en función de la sistemática general y de la finalidad de la normativa de la que forma parte. [5]

18. Remitiéndose al artículo 1, apartado 1, de la Directiva y a su sexto considerando, el Gobierno neerlandés alega que la normativa litigiosa en el presente asunto debe ser interpretada en sentido amplio y no exige probar que las informaciones comunicadas sean «útiles» para el cálculo del impuesto. Del objetivo de la Directiva se deduce una conclusión similar, como se desprende de la lectura de los considerandos primero, tercero y cuarto. Si la obligación de comunicar informaciones se interpreta de forma más restrictiva, la asistencia mutua de las autoridades competentes, necesaria en la lucha contra el fraude y la evasión fiscales, sería prácticamente imposible. En este caso, concluye el Gobierno neerlandés, se exigirá de las autoridades del Estado miembro que facilita las informaciones no sólo un conocimiento profundo del régimen fiscal de todos los demás Estados miembros, sino también «un examen de la específica situación de la persona» a la que se refieren la informaciones.

5 — Sentencia de 7 de diciembre de 1995, Rockfon (C-449/93, Rec. p. I-4291), apartado 28, que hace referencia a la sentencia de 27 de octubre de 1977, Bouchereau (30/77, Rec. p. 1999), apartado 14.

19. En consecuencia, el Gobierno neerlandés llega a la conclusión de que el artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva no exige que las autoridades del Estado miembro que transmite las informaciones comprueben con carácter previo que una reducción de impuestos se deriva de un acto expreso de la autoridad competente. Las autoridades que comunican la información deben únicamente efectuar un «control marginal» para comprobar si «existe» una reducción o exención de impuestos en otro Estado miembro.

20. A juicio del Gobierno francés, de la sistemática general de la Directiva se desprende que ésta sólo exige una presunción de una reducción de impuestos y no presupone un acto expreso de las autoridades competentes previo al intercambio de información. El tenor literal del artículo 4, apartado 1, letra a), es inequívoco a este respecto. Con arreglo al mismo, bastará con que la autoridad competente tenga razones para presumir que existe una reducción o una exención de impuestos. Lo mismo se desprende del sexto considerando.

21. Un intercambio de información, prosigue el Gobierno francés, quedaría privado de objeto en el caso de que el otro Estado miembro haya permitido expresamente, mediante disposición normativa, una exención fiscal. Exigir un acto expreso sería contrario al sentido y a la finalidad del artículo 4, apartado 1, letra a). Como mínimo, esta interpretación restringiría de forma considerable el margen de maniobra de las autoridades competentes.

22. En lo que respecta a la interpretación del concepto «abnormaal», el Gobierno francés señala, además, que de la sistemática general de la Directiva se desprende que la idea de que sea necesario cuantificar el presunto fraude o evasión fiscal no aparece en ninguna parte. Por analogía, incluso si la idea del aumento o la disminución de impuestos se asocia con situaciones de exención o de reducción de impuestos —como en el artículo 4, apartado 1, letras b) a d)—, no se menciona ninguna cantidad determinada.

23. Ello no significa, no obstante, que del artículo 4, apartado 1, letra a), no se deriva ninguna obligación para las autoridades competentes. Por el contrario, deben «proporcionar los elementos» que permitan presumir que en otro Estado miembro existe una situación de fraude o evasión fiscal. Por tanto, el intercambio de informaciones, concluye el Gobierno francés, está vinculado a una situación de hecho en que se dan tales elementos.

24. La Comisión examina, en primer lugar, el significado del término «abnormaal». Dicho término hace referencia a las situaciones que se apartan de una norma determinada o —en sentido jurídico— de las disposiciones aplicables y que, por tanto, carecen de justificación. A causa de la discrepancia entre las diversas versiones lingüísticas, la Comisión, como las demás partes intervinientes, se remite a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. [6] Para la determinación, necesaria en este contexto, del objetivo de la Directiva, la Comisión invoca los considerandos primero y quinto. De ellos se desprende que el objetivo consiste en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal y —de forma indirecta— en la promoción del principio de justicia fiscal. Ello implica que toda persona debe pagar los impuestos que sean justos a la vista de su situación. Ello conduce a su vez, de conformidad con el artículo 1, apartado 1, de la Directiva, a la norma general según la cual todos los Estados miembros se intercambiarán todas las informaciones que puedan ser adecuadas para la liquidación correcta de los impuestos.

25. En este contexto, la Comisión se remite asimismo al significado del régimen de asistencia mutua previsto en la Directiva 77/799, tal como se desprende de la jurisprudencia. Así, el Tribunal de Justicia ha rechazado medidas fiscales nacionales de carácter discriminatorio que se consideraron necesarias para recabar información precisa, haciendo referencia a las posibilidades de asistencia mutua previstas en esta Directiva. [7]

26. A juicio de la Comisión, procede interpretar el artículo 4, apartado 1, letra a), en el sentido de que las autoridades que comunican las informaciones deben presumir que el hecho de que las autoridades competentes del otro Estado miembro no dispongan de determinadas informaciones podría conducir a que el contribuyente obtenga una ventaja fiscal que no es conforme con las normas aplicables y, por tanto, es injustificada. Según la Comisión,

6 — Véase la nota *5 supra*.

7 — Sentencias de 12 de abril de 1994, Halliburton Services (C-1/93, Rec. p. I-1137), y de 15 de mayo de 1997, Futura Participations y Singer (C-250/95, Rec. p. I-2471), apartados 41 y 43.

con arreglo al séptimo considerando, [8] esta presunción debe considerarse fundada, en particular, en los casos en que se efectúan determinadas transferencias financieras entre dos Estados miembros —como en el presente asunto— a través de un tercer país que se distingue, además, de los otros por un estricto secreto bancario.

27. Por último, la Comisión aborda el argumento invocado en la resolución de remisión, según el cual una interpretación amplia del artículo 4, apartado 1, letra a), cuestiona el significado de los demás casos mencionados en el artículo 4, apartado 1. En opinión de la Comisión, las letras b) a d) del artículo 4, apartado 1, son tan específicas que siguen conservando su significado.

28. Sobre la cuestión de si la reducción o exención debe derivarse de un acto expreso de la autoridad competente, la Comisión alega que la presunción que debe existir no depende del modo en que se produce tal reducción o exención de impuestos. Exigir un acto expreso sería contrario al funcionamiento del régimen de asistencia mutua. En la práctica pueden producirse ventajas fiscales precisamente porque las autoridades competentes, a falta de las informaciones necesarias, no pueden liquidar correctamente el impuesto. En tales casos, la autoridad sólo podrá apreciar si puede recaudar impuestos si recaba las informaciones pertinentes en virtud del régimen de asistencia mutua entre autoridades.

29. En otro caso, se impondría asimismo a las autoridades competentes una carga excesiva, dado que antes de cada comunicación se exigiría un estudio en profundidad de la situación en el Estado destinatario. En consecuencia, el intercambio espontáneo de informaciones ya no sería posible.

30. Por último, la Comisión sostiene que la presunción que exige el artículo 4, apartado 1, letra a), puede reputarse existente si la falta de determinadas informaciones en el Estado miembro puede conducir a que un contribuyente disfrute de una ventaja fiscal injustificada. Se dará tal situación, en particular, si el fraude fiscal es posible. No es necesario aquí que la reducción o exención de impuestos se derive de un acto expreso de las autoridades competentes.

Apreciación

31. Procede señalar con carácter previo que, en los casos mencionados en el artículo 4, apartado 1, de la Directiva, existe obligación de comunicación, como se desprende del apartado 1 y del sentido y finalidad de la Directiva. Del término alemán «soll» no cabe deducir la existencia de una facultad de apreciación discrecional.

8 — Se trata en realidad del sexto considerando.

Sobre la determinación del concepto «anormales»

32. Dado que las diversas versiones lingüísticas discrepan entre sí, se plantea la cuestión de cómo interpretar el artículo 4, apartado 1, letra a). Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las distintas versiones lingüísticas de una norma comunitaria deben ser objeto de una interpretación uniforme: «en caso de discrepancia entre las citadas versiones, dicha disposición debe ser interpretada en función de la sistemática general y de la finalidad de la normativa de la que forma parte».[9]

33. De conformidad con el artículo 1, apartado 1, la finalidad de la Directiva consiste en permitir la liquidación correcta de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, puesto que regula la comunicación de todas las informaciones pertinentes para dicha liquidación. Asimismo, los considerandos de la Directiva ofrecen indicaciones sobre su objetivo. Deben mencionarse, en particular, los considerandos primero, segundo y tercero. Con arreglo a los mismos, la Directiva persigue luchar contra el fraude y la evasión fiscal internacional que vulneran el principio de justicia fiscal.

34. Cuando en algunas versiones lingüísticas del artículo 4, apartado 1, letra a), se señala que se producirá un intercambio espontáneo de información si la autoridad competente tiene razones para presumir que existe una reducción o exención de impuestos anormal, este concepto sólo puede entenderse, en el marco de una Directiva que fue adoptada para evitar el fraude fiscal y permitir la liquidación correcta de los impuestos, como una reducción de impuestos en la acepción común empleada en las demás versiones.

35. Como la Comisión alega acertadamente, esta conclusión se desprende igualmente de la interpretación del término «abnormaal». Por cosas anormales se entiende las que no se adecuan a una norma, incluida una de carácter jurídico. Una exención de impuestos anormal, según la formulación de determinadas versiones lingüísticas de la Directiva, no sería por tanto —como podría suponerse en un principio— una exención de impuestos excesiva, sino una exención que no es conforme con las leyes tributarias o que no está prevista por las mismas. Esto se corresponde, sin duda alguna, con el concepto «Steuerverkürzung» de la versión alemana de la Directiva.

36. A este respecto, procede compartir la afirmación del Gobierno francés según la cual los conceptos de reducción o disminución de impuestos en los demás casos mencionados en el artículo 4, apartado 1, tampoco indican ningún importe.

37. En consecuencia, el término «abnormaal» debe entenderse en el sentido de una reducción o exención de impuestos.

9 — Sentencias Rockfon y Bouchereau (citadas en la nota 5 *supra*).

Sobre la cuestión de la necesidad de un acto expreso de la autoridad competente

38. Un acto expreso de la autoridad competente consistiría en la liquidación de un determinado impuesto o en la efectiva concesión de una reducción de impuestos. Del tenor literal de la disposición litigiosa ya se desprende que tal exigencia no existe. Con arreglo a la Directiva, las informaciones deben comunicarse cuando la autoridad competente «tenga razones para presumir que existe una reducción o una exención anormales de impuestos». Por tanto, bastará con la mera presunción de que no se liquidan (o no se pueden liquidar) correctamente los impuestos en otro Estado miembro. No es preciso examinar la situación real en el otro Estado miembro. Esto significa que la autoridad competente tampoco está obligada a examinar si la reducción o exención de impuestos tiene lugar en virtud de un acto expreso de las autoridades del otro Estado miembro. En tal caso, la reducción o exención ya no sería presunta, dado que las autoridades no sólo tendrían conocimiento de su existencia, sino que incluso sabrían de dónde se deriva.

39. En consecuencia, procede afirmar que el artículo 4, apartado 1, letra a), ha de ser interpretado en el sentido de que deben existir razones para presumir la existencia de una reducción o exención de impuestos, pero no es necesario que exista un acto expreso de las autoridades competentes del otro Estado miembro.

40. En lo que respecta a los demás supuestos previstos en el artículo 4, apartado 1, procede acoger la tesis de la Comisión según la cual son tan específicos que no pierden su propia significación, incluso en el caso de la interpretación relativamente amplia de la letra a) antes descrita. Además, concretan supuestos particularmente «sospechosos».

E. Sobre la tercera cuestión

Observaciones de las partes que intervienen en el procedimiento

41. El Gobierno neerlandés abordó esta cuestión sobre todo en el transcurso de la vista, con el fin de dar respuesta a las observaciones escritas de la Comisión. Por un lado, alegó que teniendo en cuenta las respuestas propuestas a las cuestiones primera y segunda, ya no resulta necesario contestar a la tercera cuestión.

42. Por otro lado, prosigue el Gobierno neerlandés, la respuesta a la tercera cuestión se desprende del tenor literal y de la sistemática del artículo 4 de la Directiva. En el apartado 1 se prevén los casos en que existe una obligación de intercambio de informaciones. A este respecto, debe tenerse siempre presente la finalidad de la Directiva, a saber, la lucha contra la evasión y el fraude fiscal. Con relación a la finalidad de la Directiva puede ser asimismo necesario facilitar información en otros casos. En sus observaciones escri-

tas, el Gobierno neerlandés había partido de que se trataba de una posibilidad y no de una obligación de proporcionar información.

43. En la vista, el Gobierno neerlandés añadió a este respecto que el artículo 4, apartado 3, dispone que los legisladores de los Estados miembros habían atribuido a las autoridades competencia para transmitir informaciones en los casos antes mencionados. En el artículo 4, apartado 3, se prevé una obligación, si bien la cuestión de si existe o no obligación en el caso concreto está supeditada a la apreciación de la autoridad competente.

44. A diferencia de la Comisión, el Gobierno neerlandés sostiene que su Derecho interno se ha adaptado a esa obligación. A tal respecto cita el artículo 7, apartado 1, letra d), de la WIB, según el cual el Ministro (de Hacienda) podrá siempre —además de en los casos previstos en la Directiva en que exista una obligación— transmitir informaciones, si lo considera necesario para el cálculo de la deuda fiscal.

45. Por tanto, según el Gobierno neerlandés, se ha adaptado el Derecho neerlandés a la obligación prevista en la Directiva. Dado que se trata de una obligación basada en la Directiva, el artículo 13, apartado 1, letra a), no se opone al ejercicio efectivo de esta competencia por las autoridades.

46. El Gobierno neerlandés señala, por último, que las cuestiones planteadas por la Comisión se refieren a la interpretación del Derecho interno neerlandés, que incumbe exclusivamente al Juez nacional, y que el Tribunal de Justicia no debe responderlas en el marco de un procedimiento prejudicial.

47. Se han atribuido a las autoridades las competencias correspondientes y, por tanto, se ha cumplido la obligación derivada de la Directiva, de modo que el artículo 13, apartado 1, letra a), no es pertinente en el presente asunto. El Gobierno neerlandés concluye que el artículo 4, apartado 3, obliga a los Estados miembros a prever, al adaptar su Derecho interno a la Directiva, la competencia de comunicar también informaciones cuando sea necesario en casos distintos de los mencionados en el artículo 4, apartado 1, para alcanzar los objetivos de la Directiva.

48. Sobre la observación de la Comisión, según la cual, dada tal interpretación, no se comprende por qué el órgano jurisdiccional remitente se plantea la tercera cuestión, el Gobierno neerlandés señala que corresponde al Juez remitente decidir qué cuestiones considera pertinentes para su resolución, planteándolas por tanto con carácter prejudicial.

49. Según el Gobierno francés, es indudable que el artículo 4, apartado 3, no prevé

ninguna obligación de intercambio espontáneo de informaciones. Esta conclusión se desprende de la sistemática general del artículo 4, que establece una clara división entre el apartado 1 y el apartado 3. El apartado 1 menciona los casos en los que existe una obligación de intercambio, mientras que el apartado 3 sólo prevé la posibilidad de intercambio de informaciones en los demás casos.

50. Al igual que el Gobierno neerlandés, la Comisión pone de manifiesto que, habida cuenta de la respuesta que propone a las dos primeras cuestiones, la tercera cuestión carece de sentido en el presente litigio. No obstante, en aras de la exhaustividad, formula observaciones a la tercera cuestión. En primer lugar, señala que dicha cuestión —al igual que las dos primeras— ha de entenderse en relación con el artículo 13, apartado 1, letra a), de la WIB. Esta disposición parece prohibir la comunicación de informaciones cuando la Directiva no impone ninguna obligación en ese sentido. Por tanto, se suscita el interrogante de si el artículo 13 es contrario a la correcta adaptación del artículo 7 de la WIB al artículo 4, apartado 3, de la Directiva. Es aquí —es decir, en el ámbito del Derecho interno y no en el ámbito de la Directiva— donde radica el verdadero problema que ha llevado al Juez nacional a plantear la cuestión.

51. En opinión de la Comisión, el artículo 4, apartado 3, debe interpretarse en el sentido de que dicha disposición contiene una obligación, dirigida a los Estados miembros, de conferir a las autoridades un margen de apreciación sobre la comunicación de informaciones. Si la posibilidad de un intercambio espontáneo de informaciones se excluye de antemano, la Directiva —sobre todo a la vista de su finalidad— perdería su significado.

52. El artículo 13 de la WIB no parece atribuir dicha facultad de apreciación. Sin embargo, la interpretación de la expresión «obligaciones derivadas de la Directiva» del artículo 13, apartado 1, letra a), plantea dudas. Puede tratarse de la obligación de los Estados miembros de adaptar de un modo determinado su Derecho interno a la Directiva, o de la obligación de las autoridades competentes de comunicar determinadas informaciones.

53. La Comisión recuerda en este contexto que el Derecho nacional debe ser interpretado, en la medida de lo posible, de conformidad con la Directiva. [10] Dicha interpretación puede consistir en entender el artículo 13, apartado 1, letra a), de la WIB en el sentido de que el Ministro no comunicará ninguna información cuando ello no se derive de obligaciones o competencias de las autoridades, previstas por el legislador nacional para dar cumplimiento a las obligaciones de adaptación procedentes de la Directiva.

10 — Sentencias de 10 de abril de 1984, Von Colson y Kamann (14/83, Rec. p. 1891), apartado 26, y de 13 de noviembre de 1990, Marleasing (C-106/89, Rec. p. I-4135), apartado 8.

54. En este caso, sin embargo, no ha existido ningún motivo para que el juez nacional plantee al Tribunal de Justicia una cuestión de este tipo. De ello cabe concluir que el juez remitente interpretó la obligación prevista en el artículo 13 como una obligación de comunicar informaciones.

55. Por último, la Comisión señala que en caso de que se atribuya a las autoridades una facultad de apreciación, ésta debe ser ejercida; [11] a este respecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen «global» de la misma. [12] Asimismo, las autoridades están obligadas a extraer las consecuencias que se deriven de esta apreciación, de suerte que también en este caso, en determinadas circunstancias, puede existir una obligación de comunicar informaciones.

56. La Comisión afirma, por último, que puede adherirse en lo sustancial a la interpretación sostenida por el Gobierno neerlandés. Sin embargo, subsiste una cierta falta de claridad, razón por la que el Tribunal de Justicia debería facilitar al juez remitente indicaciones sobre el ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 3, de la Directiva. No corresponde al Tribunal de Justicia, sino al juez nacional, proceder a una interpretación del Derecho interno conforme con la Directiva. No obstante, prosigue la Comisión, el Tribunal de Justicia puede declarar que el artículo 4, apartado 3, establece la obligación, dirigida a los Estados miembros, de prever un margen de apreciación en favor de las autoridades competentes, de modo que la propia autoridad tenga que decidir si comunica las informaciones o no.

Apreciación

57. Procede compartir con el Gobierno neerlandés y con la Comisión la tesis según la cual ya no es necesario dar una respuesta a la tercera cuestión. La interpretación del artículo 4, apartado 1, de la Directiva que se propone en las cuestiones primera y segunda conduce, sobre la base de los datos proporcionados por el órgano jurisdiccional remitente, a que en el presente asunto la obligación de comunicación de las informaciones ya se deriva del artículo 4, apartado 1. En aras de la exhaustividad, no obstante, debería abordarse la tercera cuestión. Sin embargo, a este respecto ha de observarse que el Tribunal de Justicia sólo es competente para la interpretación del Derecho comunitario, mientras que la interpretación de las disposiciones nacionales —en este caso, neerlandesas— sigue reservada al órgano jurisdiccional remitente.

58. Si se examinan en su conjunto el tenor literal y la estructura del artículo 4, se llega a la conclusión de que su apartado 3 no establece ninguna obligación de principio

11 — Por analogía con la sentencia de 5 de octubre de 1995, Alexopoulou/Comisión (T-17/95, RecFP pp. I-A-227 y II-683), apartados 22 y ss.

12 — Sentencia de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem (C-28/95, Rec. p. I-4161), apartado 41.

de comunicar informaciones. Dicha conclusión resulta igualmente lógica sobre la base de la sistemática del artículo 4, que, en primer lugar, menciona en el apartado 1 determinados casos en los que la comunicación de informaciones se establece con carácter obligatorio y, en el apartado 3, atribuye a las autoridades competentes una facultad de apreciación en todos los demás casos, de suerte que sea la propia autoridad quien decida si comunica o no informaciones en el caso concreto.

59. Como la Comisión y el Gobierno neerlandés sostienen acertadamente, esta facultad de apreciación debe concederse efectivamente a las autoridades competentes con ocasión de la adaptación del Derecho interno a la Directiva por el legislador nacional. Una normativa que permita la comunicación de informaciones únicamente en los casos en que existe la obligación de proporcionarla, previstos en los apartados 1 y 2, no sería conforme con la Directiva, dado que excluiría la facultad de transmitir informaciones y, por tanto, la posibilidad de que las propias autoridades decidan si proporcionan informaciones. Las autoridades deben asimismo ejercer esta facultad de apreciación que se les ha concedido, es decir, deben examinar en cada caso —a partir del sentido y de la finalidad de la Directiva y de la obligación general establecida en el artículo 1— si facilitan informaciones o no.

F. Conclusión

60. A la vista de las consideraciones que preceden, propongo responder a las cuestiones prejudiciales del modo siguiente:

«1. Los términos "reducción o exención de impuestos" del artículo 4, apartado 1, letra a), de 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, deben ser interpretados en el sentido de que no es necesario que esta reducción o exención de impuestos resulte de un acto expreso de la autoridad competente de otro Estado miembro, sino que basta con la presunción de que pueda haber una reducción.

2. El término "anormal" empleado en algunas versiones lingüísticas del artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/799 debe ser interpretado en el sentido de una reducción o exención injustificada de impuestos.

3. El artículo 4, apartado 3, de la Directiva 77/799 prevé la atribución a las autoridades competentes de una facultad de apreciación discrecional en lo que respecta a la cuestión de si deben facilitarse informaciones a otras autoridades en cualquier otro caso distinto de los mencionados en el artículo 4, apartados 1 y 2. El legislador nacional está obligado a atribuir a las autoridades, con ocasión de la adaptación del Derecho interno a la Directiva, la facultad de apreciación discrecional prevista en el artículo 4, apartado 3. En el ejercicio de dicha facultad de apreciación puede producirse, en determinados casos, una obligación de comunicar informaciones.»