CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL SIEGBERT ALBER

apresentadas em 13 de Janeiro de 2000 *

A — Introdução

1. No presente pedido de decisão prejudicial, o Nederlandse Raad van State (Países Baixos) submete ao Tribunal de Justiça questões relativas à interpretação da Directiva relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos. Trata-se mais particularmente de saber em que momento as autoridades de um Estado-Membro devem ou podem fornecer informações de forma espontânea, isto é, sem que lhes tenha sido dirigido qualquer pedido nesse sentido.

2. Esta questão foi suscitada num litígio que opõe o demandante W. N., que, por razões de confidencialidade, é simplesmente designado por iniciais na decisão de reenvio, ao Staatssecretaris van Financiën (a seguir «demandado»). O demandante é casado, mas vive separado da sua esposa. Esta deixou os Países Baixos para se instalar em Espanha. O demandado decidiu informar as autoridades espanholas competentes do pagamento de uma pensão de alimentos pelo demandante à sua esposa, através de um banco suíço.

B — Fundamentos legais

I — *Direito comunitário*

A Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos [1] (a seguir «directiva»)

3. A título liminar, deve declarar-se que a redacção da directiva difere segundo as

* Língua original: alemão.

1 — JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94.

versões linguísticas, o que leva a dificuldades de interpretação. É por essa razão que as passagens pertinentes serão a seguir indicadas em várias línguas.

Artigo 2.º

Troca de informações mediante pedido

«*Artigo 1.º*

...

Disposições gerais

Artigo 3.º

1. Nos termos da presente directiva, as autoridades competentes dos Estados-Membros trocarão todas as informações que lhes permitam o estabelecimento correcto dos impostos sobre o rendimento e o património.

Troca automática de informações

...

2. ...

3. ...

Artigo 4.º

Troca espontânea de informações

4. ...

5. ...

1. A autoridade competente de cada Estado-Membro comunicará, sem necessi-

dade de pedido prévio, as informações referidas no n.º 1 do artigo 1.º de que tenha conhecimento, às autoridades competentes de qualquer outro Estado-Membro interessado, nas seguintes circunstâncias:

a) A autoridade competente de um Estado-Membro tem motivos para supor que existe uma redução ou uma isenção anormais de impostos no outro Estado-Membro;

b) Um contribuinte obtém num Estado-Membro uma redução ou isenção de imposto que pode implicar um agravamento de imposto ou a sujeição a imposto no outro Estado-Membro;

c) Os negócios entre um contribuinte de um Estado-Membro e um contribuinte de um outro Estado-Membro, em que intervenham um estabelecimento estável desses contribuintes ou um ou mais terceiros, que se encontrem num ou mais países diferentes, são de molde a dar origem a uma redução de imposto num ou noutro Estado-Membro ou em ambos;

d) A autoridade competente de um Estado-Membro tem razões para presumir que existe uma diminuição de imposto resultante de transferências fictícias de lucros dentro de grupos de empresas;

e) Num Estado-Membro, na sequência das informações comunicadas pela autoridade competente de outro Estado-Membro, são obtidas informações que podem ser úteis ao estabelecimento do imposto neste outro Estado-Membro.

2. ...

3. As autoridades competentes dos Estados-Membros podem, em todos os outros casos, comunicar entre si, sem necessidade de pedido prévio, as informações referidas no n.º 1 do artigo 1.º de que tenham conhecimento.»

4. Deve, antes de mais nada, afirmar-se que, no que se refere à comunicação de informações, a redacção alemã e a redacção inglesa do artigo 4.º, n.º 1, indicam respectivamente *soll... Auskünfte... erteilen* e *shall... forward the information...* enquanto as versões francesa e neerlandesa utilizam os termos *communique* e *deelt... mede.*

5. O caso mencionado no artigo 4.º, n.º 1, alínea a) — presunção de redução ou isenção —, é formulado de forma diferente

nas diferentes versões neerlandesa, alemã, francesa e inglesa, ou seja, da forma seguinte:

(Quando a autoridade competente de um Estado-Membro tem motivos para supor...)

«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. Dado que os intervenientes evocam várias vezes nas suas observações (às quais se faz referência na exposição que segue) o objectivo da directiva e que convém também examiná-lo, evocam-se desde já os principais considerandos que conduziram à sua adopção e aos quais as partes se referem.

7. A directiva foi adoptada com o objectivo de lutar contra a fraude e a evasão fiscais. Nos termos do primeiro considerando, a prática da fraude e da evasão fiscais para além das fronteiras dos Estados-Membros conduz a perdas orçamentais e a violações do princípio da justiça fiscal e é susceptível de provocar distorções nos movimentos de capitais e nas condições de concorrência, afectando consequentemente o funcionamento do mercado comum. Como se afirma no segundo considerando, o Conselho adoptou, por essas razões, mesmo antes da adopção da directiva, uma resolução relativa às medidas a tomar pela Comunidade no domínio da luta contra a fraude e a evasão fiscais internacionais [3]. Como resulta do terceiro considerando, as medidas nacionais são insuficientes, tal como a colaboração entre administrações com base em acordos bilaterais. Convém, por consequência, como se afirma no quarto considerando, reforçar a colaboração entre as administrações fiscais no interior da Comunidade, em conformidade com princípios e regras comuns. Nos termos do quinto considerando, os Estados-Membros devem trocar, a pedido, informações no que respeita a casos precisos e devem trocar, sem

2 — Os sublinhados não constam do texto original da directiva.

3 — JO 1975, C 35, p. 1.

necessidade de pedido, — segundo o sexto considerando — qualquer informação que pareça útil para o estabelecimento correcto dos impostos sobre o rendimento e sobre a fortuna «especialmente nos casos em que... tais transacções entre empresas situadas em dois Estados-Membros (transferência fictícia de lucros) sejam efectuadas por intermédio de um país terceiro com o propósito de obter benefícios fiscais...».

...

b) tenham sido concedidos nos Países Baixos uma redução, uma exoneração, um reembolso ou uma isenção de impostos que possam influir na cobrança dos impostos no Estado da autoridade competente.

II — *Direito nacional*

...»

8. O Reino dos Países Baixos transpôs a directiva através da Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (lei de 24 de Abril de 1986, a seguir «WIB»).

9. O artigo 13.°, n.° 1, alínea a), da WIB, que prevê limites à transmissão de informações, dispõe que:

O artigo 7.° da WIB regulamenta a comunicação de informações espontânea e dispõe, no seu n.° 1, alínea a), que:

«O nosso ministro[4] pode, por sua própria iniciativa, comunicar a uma autoridade competente a informação que possa para esta ter importância no momento da fixação da dívida fiscal quando:

«O nosso ministro não comunicará informações quando:

a) a comunicação não resultar das imposições da Directiva 77/799/CEE... ou

4 — Trata-se do ministro das Finanças.

de outras obrigações de direito internacional ou inter-regional.»

C — Matéria de facto

10. O demandante é casado desde 1974 e vive separado da sua esposa, que deixou os Países Baixos em 1983 para se fixar em Espanha onde adquiriu uma casa. O demandante continuou a pagar-lhe uma pensão após a sua partida para a Espanha. Num controlo da declaração fiscal do demandante relativa ao ano de 1988 — no decurso do qual se verificou que este havia beneficiado de importantes reduções de impostos em razão das pensões de alimentos pagas à sua esposa —, o demandado decidiu, em 2 de Dezembro de 1992, informar, por sua própria iniciativa, as autoridades espanholas competentes das pensões alimentares pagas entre 1987 e 1991 por intermédio de um banco suíço. O demandante apresentou uma reclamação contra esta decisão, que foi indeferida em 25 de Maio de 1993. Por carta de 22 de Junho de 1993, interpôs então um recurso desta decisão de indeferimento para o órgão jurisdicional de reenvio.

11. O órgão jurisdicional de reenvio considera que, em razão das diferenças de redacção entre as versões linguísticas da directiva, existe uma ambiguidade quer a respeito do conceito «abnormaal»/«anormales» quer quanto à questão de saber se esta disposição pressupõe a prática de um acto expresso por uma autoridade de outro Estado-Membro. O órgão jurisdicional de reenvio observa, além disso, que uma interpretação ampla como a que sustenta o demandado suscita dúvidas quanto ao significado de outros casos descritos no artigo 4.° da directiva. Além disso, coloca-se a questão de saber se — nos casos diferentes dos que são descritos no artigo 4.°, n.° 1 — resulta do artigo 4.°, n.° 3, a obrigação de comunicar espontaneamente informações.

12. Por decisão de 19 de Novembro de 1998, o órgão jurisdicional de reenvio submeteu, por consequência, ao Tribunal de Justiça as seguintes questões:

«1) Deve interpretar-se a expressão 'uma redução ou uma isenção anormais de impostos', constante da alínea a) do n.° 1 do artigo 4.° da Directiva 77/799/CEE, no sentido de que a redução ou a isenção deve constar dum acto explícito por parte de uma autoridade competente de outro Estado-Membro?

2) Como se deve interpretar o termo 'anormais' constante da referida alínea deste artigo?

3) Caso essa alínea do referido artigo não seja aplicável, pode resultar do n.° 3 do

artigo 4.° da directiva antes referida uma obrigação de troca espontânea de informações?»

Trata-se, portanto, de saber se uma redução ou uma isenção anormais de impostos (versões francesa e neerlandesa) deve ser equiparada ao conceito alemão de «Steuerverkürzung» ou ao conceito inglês de «loss of taxes».

D — Quanto à primeira e à segunda questões

Observações dos intervenientes

13. Em virtude da conexão lógica entre as duas primeiras questões, deve responder-se às duas conjuntamente, porque não se trata simplesmente da interpretação dos conceitos «diminuição de impostos» ou «isenção ou redução de impostos» enquanto tais, mas da equiparação da expressão «exoneração ou redução anormais de impostos» em diferentes línguas aos termos «Steuerverkürzung» ou «loss of taxes» utilizados noutras versões linguísticas.

15. Todos os intervenientes — a saber, além do Governo neerlandês e da Comissão, o Governo francês — chegam essencialmente ao mesmo resultado, a saber, que não é necessário um acto expresso da autoridade competente dum Estado-Membro e que convém entender o termo «abnormaal» relacionando-o com a expressão «exonération ou réduction d'impôts».

14. Nas duas primeiras questões, o órgão jurisdicional de reenvio deseja saber em definitivo se, por um lado, a obrigação de comunicar as informações pressupõe um acto explícito da autoridade competente de outro Estado-Membro — entende-se provavelmente por isso uma determinação formal da imposição —, ou se basta que — sem as informações comunicadas — possa ou pudesse ocorrer uma redução de impostos. Por outro lado, o órgão jurisdicional nacional deseja saber se o conceito da redução «anormal» de impostos visa uma redução «contrária às regras» — ou seja, uma redução de impostos injustificada — ou se — em conformidade com a utilização corrente — deve equiparar-se a palavra anormal a inabitual ou excessiva.

16. Nas suas observações escritas, o Governo neerlandês compara em primeiro lugar as versões neerlandesa, francesa, inglesa e alemã do artigo 4.°, n.° 1, alínea a), da directiva. Reconhece, assim, a concordância das diferentes versões quanto ao conceito de *presunção* de redução de impostos. Resulta daí, na sua opinião, que não é necessário averiguar se essa redução de impostos ocorreu efectivamente.

17. No que respeita às diferentes versões linguísticas e quanto ao conceito de «redu-

ção ou isenção anormais de impostos», o Governo neerlandês remete, a exemplo dos outros intervenientes, para a jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, segundo a qual as diferentes versões linguísticas dum diploma comunitário devem ser interpretadas de modo uniforme e, por isso, em caso de divergência entre estas versões, a disposição em questão deve ser interpretada em função da economia geral e da finalidade da regulamentação de que constitui um elemento [5].

18. Referindo-se ao artigo 1.°, n.° 1, da directiva e ao seu sexto considerando, o Governo neerlandês argumenta que a regulamentação controvertida deve ser interpretada de forma ampla e não exige a prova de que as informações comunicadas sejam «úteis» para a determinação da imposição. Uma conclusão semelhante resulta do objecto da directiva, tal como se deduz da leitura do primeiro, do segundo e do quarto considerandos. Se a obrigação de comunicar informações fosse interpretada mais restritivamente, a assistência mútua das autoridades competentes, necessária para lutar contra a fraude e a evasão fiscais, seria então impossível na prática. Neste caso, exigir-se-iam às autoridades dos Estados-Membros que comunicam as informações não somente conhecimentos aprofundados do sistema fiscal de todos os outros Estados-Membros mas também um «controlo da situação específica da pessoa» atingida por estas informações.

5 — Acórdão de 7 de Dezembro de 1995, Rockfon (C-449/93, Colect., p. I-4291, n.° 28), com uma referência ao acórdão de 27 de Outubro de 1977, Bouchereau (30/77, Colect., p. 715, n.° 14).

19. O Governo neerlandês chegou, portanto, à conclusão de que o artigo 4.°, n.° 1, alínea a), da directiva não exige que as autoridades do Estado-Membro que transmitem as informações averiguem previamente se houve uma redução de impostos resultante dum acto explícito da autoridade competente do outro Estado-Membro. As autoridades que transmitem devem simplesmente fazer um «controlo marginal», a fim de averiguar se «existe» uma exoneração ou uma redução de impostos noutro Estado-Membro.

20. Na opinião do Governo francês, resulta da economia geral da directiva que esta exige apenas uma simples presunção de redução de impostos e não pressupõe um acto explícito da autoridade competente previamente à troca de informações. A formulação do artigo 4.°, n.° 1, alínea a), não tem a este respeito qualquer ambiguidade: basta que a autoridade competente do Estado-Membro tenha razões para presumir que existe uma redução ou uma isenção anormais de impostos. Igual conclusão resulta também do sexto considerando da directiva.

21. Segundo o Governo francês, a troca de informações perderia qualquer sentido na hipótese de o outro Estado-Membro ter juridicamente admitido uma situação de exoneração de impostos. Exigir um acto explícito iria contra o efeito útil do artigo 4.°, n.° 1, alínea a). Esta interpretação teria como consequência, no mínimo, diminuir consideravelmente a margem de manobra das autoridades competentes.

22. No que respeita à interpretação do termo «abnormaal», o Governo francês observa além disso que se conclui da economia geral da directiva que a ideia de ser necessário quantificar a fraude ou a evasão fiscais presumida não figura em lado nenhum. Por analogia, mesmo quando a ideia do aumento ou da redução dos impostos está associada às situações de exoneração ou de redução de impostos, nas alíneas b) a d) do n.º 1 do artigo 4.º não se faz qualquer quantificação.

23. Isso não significa, todavia, que o artigo 4.º, n.º 1, alínea a), não imponha qualquer obrigação às autoridades competentes dos Estados-Membros. Na opinião do Governo francês, compete, com efeito, a estes últimos «fornecerem os elementos» que permitem presumir que existe noutro Estado-Membro uma situação de fraude ou de evasão fiscais. A troca de informações está, assim, ligada a uma situação de facto em que tais elementos existem.

24. A Comissão, por seu lado, examina em primeiro lugar o significado do termo «abnormaal». Este aplica-se a situações que divergem de uma norma determinada ou — em sentido jurídico — de regras aplicáveis e que são portanto injustificadas. Em razão das diferenças existentes entre as diversas versões linguísticas, a Comissão remete, tal como os outros intervenientes, para a jurisprudência [6]. Para determinar o objectivo desta directiva, o que é necessário neste contexto, a Comissão invoca o primeiro e o quinto considerandos da directiva, dos quais resulta que este objectivo é a luta contra a fraude e a evasão fiscais e —indirectamente — a promoção do princípio da justiça fiscal. Isso implica que cada pessoa deva ser tributada em conformidade com a sua situação. Nos termos do artigo 1.º, n.º 1, da directiva, isso conduz à regra geral segundo a qual os Estados-Membros comunicam mutuamente todas as informações que podem ser adequadas para a determinação exacta da tributação.

25. A este propósito, a Comissão sublinha também o significado do sistema de assistência mútua previsto pela directiva, tal como resulta da jurisprudência. O Tribunal de Justiça condenou assim, referindo-se às possibilidades oferecidas pela assistência mútua prevista por essa directiva, disposições fiscais nacionais discriminatórias que tinham sido consideradas necessárias para receber informações exactas [7].

26. Segundo a Comissão, deve pois interpretar-se o artigo 4.º, n.º 4, alínea a), no sentido de que as autoridades que transmitem as informações devem supor que o facto de a autoridade competente do outro Estado-Membro não dispor de certas informações poderia conduzir a fazer beneficiar um contribuinte de um benefício fiscal que não corresponde às regras aplicáveis e que,

6 — V. nota 5.

7 — Acórdãos de 12 de Abril de 1994, Halliburton Services (C-1/93, Colect., p. I-1137), e de 15 de Maio de 1997, Futura Participations e Singer (C-250/95, Colect., p. I-2471, n.os 41 e 43).

portanto, não é justificado. Segundo o sétimo considerando[8] da directiva, deve considerar-se esta presunção como fundamentada quando certas transacções financeiras entre dois Estados-Membros são efectuadas — como é o caso dos presentes autos — por intermédio de um terceiro país que se distingue, além disso, dos dois outros por um sigilo bancário estrito.

27. A Comissão aborda finalmente o argumento invocado na decisão de reenvio, segundo o qual uma interpretação ampla do artigo 4.°, n.° 1, alínea a), coloca de novo em questão o significado dos outros casos mencionados no artigo 4.°, n.° 1. A Comissão considera que as alíneas b) a d) do artigo 4.°, n.° 1, são de tal forma específicas que conservam o seu significado.

28. No que respeita à questão de saber se a redução ou a isenção deve resultar de um acto expresso da autoridade competente, a Comissão sustenta que a presunção que deve existir não depende da forma como a redução ou a isenção se produz. Exigir um acto expresso seria contrário ao funcionamento do sistema da assistência mútua. Na prática, as vantagens fiscais podem precisamente existir porque a autoridade competente não está em condições de apurar correctamente a tributação por falta das informações necessárias. Nestes casos, a autoridade só poderá verificar se os impostos podem ser cobrados se receber as informações necessárias graças ao sistema da assistência mútua entre autoridades.

29. No caso contrário, recairia também sobre as autoridades competentes um encargo excessivo, na medida em que se exigiria um estudo aprofundado da situação no Estado destinatário antes de cada comunicação. A troca espontânea de informações não seria, assim, possível.

30. A Comissão declara finalmente que se pode considerar que a presunção exigida pelo artigo 4.°, n.° 1, alínea a), existe sempre que a falta de certas informações num Estado-Membro possa conduzir a que um contribuinte beneficie de um benefício fiscal injustificado. É este o caso, designadamente, quando a fraude fiscal é possível. Não é necessário neste caso que a redução ou a isenção de impostos resulte de um acto expresso da autoridade competente.

Apreciação

31. A título preliminar, declara-se que existe uma obrigação de comunicação nos casos mencionados no artigo 4.°, n.° 1, da directiva; isso resulta dessa disposição e do efeito útil da directiva. Não é possível deduzir do termo alemão «soll» a existência de um poder de apreciação.

8 — Trata-se, na realidade, do sexto considerando.

Quanto à determinação do termo «abnormaal»

32. Divergindo as diferentes versões linguísticas umas das outras, suscita-se a questão da interpretação do artigo 4.°, n.° 1, alínea a). O Tribunal de Justiça decidiu em jurisprudência assente que as diferentes versões linguísticas dum diploma comunitário devem ser interpretadas de modo uniforme; «em caso de divergência entre essas versões, a disposição em causa deve ser interpretada em função da economia geral e da finalidade da regulamentação de que constitui um elemento» [9].

33. Segundo o seu artigo 1.°, n.° 1, a directiva visa permitir o correcto estabelecimento dos impostos sobre o rendimento e sobre o património, uma vez que regula a comunicação de todas as informações pertinentes para essa determinação. Os considerandos da directiva dão igualmente indicações sobre o seu objectivo. Convém citar mais particularmente aqui o primeiro, o segundo e o terceiro considerandos. Segundo estes considerandos, a directiva visa lutar contra a fraude e a evasão fiscais através das fronteiras dos Estados-Membros que violam o princípio da justiça fiscal.

34. Por isso, quando algumas versões linguísticas do artigo 4.°, n.° 1, indicam que a troca espontânea de informações ocorre quando a autoridade competente tem razões para presumir uma redução fiscal anormal, este conceito só pode ser entendido, no âmbito de uma directiva adoptada para lutar contra a fraude e a evasão fiscais e para permitir o correcto estabelecimento dos impostos, como uma redução de imposto na acepção comum utilizada nas outras versões linguísticas.

35. Como sustenta com razão a Comissão, isso resulta também da interpretação do termo «abnormaal». Por realidades anormais, entendem-se as que se desviam de uma norma, incluindo uma norma jurídica. Uma exoneração fiscal anormal tal como evocam certas versões linguísticas da directiva não é portanto — como poderia crer-se à primeira vista — uma exoneração fiscal excessiva, mas uma exoneração que não corresponde à regulamentação fiscal ou que não está prevista por ela. Isto corresponde completamente ao conceito «Steuerverkürzung» utilizado na versão alemã da directiva.

36. Sobre esta questão, há também que concordar com o Governo francês em que os conceitos de redução ou de economia de impostos nos outros casos mencionados no artigo 4.°, n.° 1, não mencionam qualquer quantificação.

37. O termo «abnormaal» deve, portanto, entender-se em relação a uma redução ou a uma isenção de impostos.

9 — Acórdãos Rockfon e Bouchereau (já referidos na nota 5).

Quanto à questão da necessidade de um acto expresso da autoridade competente

38. Haveria um acto expresso da autoridade competente se se tivesse feito uma tributação num caso particular ou aprovado efectivamente uma redução de impostos. Resulta desde logo da letra da norma controvertida que tal exigência não é imposta. Por força da directiva, a autoridade competente deve comunicar as informações quando «tem razões para presumir que existe uma redução ou uma isenção». A simples presunção de que a imposição não é (ou pode não ser) determinada de forma correcta é, por isso, suficiente. Não é necessário verificar a situação concreta noutro Estado-Membro. Isso significa que a autoridade competente não é obrigada também a verificar se a redução ou a isenção de impostos ocorre com base num acto expresso das autoridades do outro Estado-Membro. Neste caso, a redução ou a isenção de impostos não seria presumida, uma vez que não somente a autoridade seria informada de que existe, mas saberia mesmo com que base.

39. Convém ainda reconhecer que o artigo 4.°, n.° 1, alínea a), deve ser interpretado no sentido de que devem existir razões para presumir uma redução ou uma isenção, mas não um acto explícito das autoridades competentes do outro Estado-Membro.

40. No que respeita aos outros casos mencionados pelo artigo 4.°, n.° 1, deve concordar-se com a Comissão em que os mesmos são de tal forma específicos que não perdem o seu próprio significado, mesmo no caso da interpretação relativamente ampla da alínea a) acima explicitada. Concretizam, além disso, factos particularmente «duvidosos».

E — Quanto à terceira questão

Observações dos intervenientes

41. O Governo neerlandês abordou esta questão, antes de mais, nas alegações feitas na audiência para responder às observações apresentadas pela Comissão. Por um lado, afirmou que, tendo em conta as respostas propostas para as primeira e segunda questões, a terceira questão perderia, por isso, o seu objecto.

42. Por outro lado, a resposta à terceira questão resulta, segundo o Governo neerlandês, dos termos e da economia do artigo 4.° da directiva. O n.° 1 refere-se aos casos em que existe a obrigação de troca de informações. Nessa ocasião, deve sempre ter-se em mente a finalidade da directiva, a saber, a luta contra a fraude e a evasão fiscais. Tendo em conta esta finalidade, poderia também ser necessário trans-

mitir informações noutros casos. Nas suas observações, o Governo neerlandês partiu do princípio de que se trata de uma possibilidade e não de uma obrigação de transmitir as informações.

43. No decurso da audiência, acrescentou a este propósito que o artigo 4.°, n.° 3, dispõe que os órgãos legislativos dos Estados-Membros concederão também às autoridades as competências para transmitir informações nos casos mencionados no número precedente. Segundo o Governo neerlandês, o artigo 4.°, n.° 3, prevê uma obrigação, mas a questão de saber se há ou não obrigação depende em cada caso concreto da apreciação da autoridade competente.

44. Diferentemente da Comissão, o Governo neerlandês considera que esta obrigação foi transposta para o direito neerlandês. A este propósito, cita o artigo 7.°, n.° 1, alínea d), da WIB, segundo o qual o ministro (das Finanças) pode — para além dos casos em que existe uma obrigação e que são mencionados pela directiva — transmitir sempre informações quando considerar que isso é necessário para determinar a dívida fiscal.

45. A obrigação referida pela directiva está, assim, transposta para o direito neerlandês. Como se trata de uma obrigação prevista por uma directiva, o artigo 13.°, n.° 1, alínea a), não se opõe ao exercício efectivo dessa competência pelas autoridades.

46. O Governo neerlandês sublinha finalmente que as questões suscitadas pela Comissão respeitam à interpretação do direito neerlandês, para a qual só os órgãos jurisdicionais nacionais são competentes, e o Tribunal de Justiça não deve responder-lhes no âmbito dum processo prejudicial.

47. Foram conferidas às autoridades as competências correspondentes e cumpriu-se, assim, a obrigação que decorre da directiva; o artigo 13.°, n.° 1, alínea a), não é, por isso, pertinente neste caso concreto. O Governo neerlandês conclui que o artigo 4.°, n.° 3, obriga os Estados-Membros a preverem, no momento da transposição da directiva, as competências para transmitir também as informações, quando isso se mostrar necessário, em casos diferentes dos referidos no artigo 4.°, n.° 1, para realizar os objectivos da directiva.

48. Respondendo à observação da Comissão que se interroga quanto à razão pela qual o órgão jurisdicional de reenvio colocou a terceira questão se esta interpretação é exacta, o Governo neerlandês responde que compete ao órgão jurisdicional nacional decidir as questões que considera pertinentes para a decisão e que, por conseguinte, submete ao Tribunal de Justiça.

49. O Governo francês considera que não restam quaisquer dúvidas de que o arti-

go 4.°, n.° 3, não prevê qualquer obrigação de trocar espontaneamente as informações. Isso resulta, em sua opinião, da economia geral do artigo 4.°, que prevê uma repartição clara entre os n.os 1 e 3. O n.° 1 menciona os casos em que existe uma obrigação de comunicação, ao passo que o n.° 3 prevê apenas uma simples possibilidade em todos os outros casos.

50. A Comissão declara, tal como o Governo neerlandês, que, tendo em conta as respostas que propõe às duas primeiras questões, a terceira questão fica desprovida de objecto no que se refere ao presente litígio. Para ser exaustiva, apresenta, todavia, observações sobre esta questão. Declara antes de mais que a terceira questão — tal como as duas primeiras — deve ser entendida no âmbito do artigo 13.°, n.° 1, alínea a), da WIB. Este preceito parece proibir a comunicação de informações quando a directiva não contém qualquer obrigação nesse sentido. Coloca-se, pois, a questão de saber se o artigo 13.° não é incompatível com a transposição correcta do artigo 4.°, n.° 3, da directiva no artigo 7.° É aí — ou seja, ao nível do direito nacional e não ao nível da directiva — que se situa o verdadeiro problema que levou o órgão jurisdicional nacional a submeter a questão.

51. A Comissão considera que o artigo 4.°, n.° 3, deve ser interpretado no sentido de que impõe aos Estados-Membros a obrigação de conferirem uma margem discricionária às autoridades quanto à questão da transmissão de informações. Se fosse excluída à partida a possibilidade de troca espontânea de informações, a directiva — tendo em conta antes de mais a sua finalidade — perderia todo o seu significado.

52. Não parece que o artigo 13.°, n.° 1, alínea a), da WIB confira este poder de apreciação previsto pela directiva. A este propósito, resta, todavia, saber como se deve entender a expressão «obrigações impostas pela directiva» no artigo 13.°, n.° 1, alínea a). Pode tratar-se da obrigação de os Estados-Membros transporem a directiva de certa forma ou da obrigação de as autoridades competentes comunicarem certas informações.

53. Neste contexto, a Comissão recorda que o direito nacional deve ser interpretado, na medida do possível, à luz da letra e da finalidade da directiva [10]. Tal interpretação pode consistir, na sua opinião, em interpretar o artigo 13.°, n.° 1, alínea a), da WIB no sentido de que o ministro não comunica qualquer informação quando isso não resulte de obrigações ou de competências das autoridades previstas pelo legislador nacional para satisfazer as obrigações de transposição que resultam da directiva.

10 — Acórdãos de 10 de Abril de 1984, von Colson e Kamann (14/83, Recueil, p. 1891, n.° 26), e de 13 de Novembro de 1990, Marleasing (C-106/89, Colect., p. I-4135, n.° 8).

54. Neste caso, não havia, todavia, qualquer razão para que o órgão jurisdicional submetesse tal questão ao Tribunal de Justiça. Pode, pois, deduzir-se daí, segundo a Comissão, que o órgão jurisdicional nacional interpretou a obrigação referida no artigo 13.° como uma obrigação de comunicar as informações.

55. A Comissão declara finalmente que, nos casos em que é conferido um poder de apreciação às autoridades, este deve ser exercido [11]; as autoridades nacionais competentes não podem todavia, como declara a jurisprudência, contentar-se em aplicar critérios gerais predeterminados, antes devem proceder a um exame «global» de cada caso concreto [12]. As autoridades são então também obrigadas a tirar as consequências que resultam dessa apreciação de tal forma que, também neste caso, pode existir, verificadas certas condições, a obrigação de comunicar as informações.

56. A Comissão declara finalmente que pode aderir no essencial à interpretação defendida pelo Governo neerlandês. Todavia, subsiste uma certa falta de clareza e é por essa razão que o Tribunal deve, segundo a Comissão, fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio as indicações sobre o âmbito de aplicação do artigo 4.°, n.° 3. A Comissão considera que não compete ao Tribunal de Justiça, mas sim ao órgão jurisdicional nacional, proceder a uma interpretação do direito nacional à luz da letra e da finalidade da directiva. O Tribunal pode, todavia, declarar que o artigo 4.°, n.° 3, impõe aos Estados-Membros a obrigação de conferirem um poder de apreciação das autoridades, que devem então decidir elas próprias se transmitem ou não as informações.

Apreciação

57. Deve concordar-se com o Governo neerlandês e com a Comissão em que não é necessário responder à terceira questão. A interpretação do artigo 4.°, n.° 1, proposta na primeira e na segunda questões conduz, tomando por base as indicações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, a que, neste caso concreto, a obrigação de comunicação das informações resulte desde logo do artigo 4.°, n.° 1. Para ser exaustivo, convém, todavia, abordar a terceira questão. Deve, porém, observar-se que o Tribunal de Justiça apenas é competente para a interpretação do direito comunitário, continuando reservada aos órgãos jurisdicionais de reenvio a das disposições nacionais — neste caso, neerlandesas.

58. Se nos basearmos na redacção e na articulação do artigo 4.° no seu conjunto, chega-se à conclusão de que o artigo 4.°, n.° 3, não contém qualquer obrigação de princípio de comunicar as informações.

11 — Por analogia com o acórdão de 5 de Outubro de 1995, Alexopoulou/Comissão (T-17/95, ColectFP, p. I-A-227 e II-683, n.os 22 e segs.).

12 — Acórdão de 17 de Julho de 1997, Leur-Bloem (C-28/95, Colect., p. I-4161, n.° 41).

Isso transparece também logicamente da economia do artigo 4.°, que menciona antes de mais, no n.° 1, os casos em que a comunicação de informações é obrigatória e que confere às autoridades competentes, no n.° 3, um poder de apreciação em todos os outros casos, tendo assim as autoridades a possibilidade de decidirem se comunicam ou não as informações em cada caso concreto.

59. Como sustentaram com razão a Comissão e o Governo neerlandês, é imperativo que este poder de apreciação tenha sido efectivamente conferido às autoridades competentes no momento da transposição da directiva pelos órgãos legislativos nacionais. Uma regulamentação que apenas autorizasse a comunicação das informações nos casos obrigatórios mencionados nos n.os 1 e 2 não seria conforme com a directiva, na medida em que excluiria a possibilidade de transmitir informações e, portanto, a possibilidade de as autoridades competentes decidirem elas próprias se comunicam as informações. As autoridades devem, além disso, exercer o poder de apreciação que lhes foi conferido, isto é, devem em cada caso — partindo do sentido e do objectivo da directiva e da obrigação geral estabelecida no artigo 1.° — verificar se comunicam as informações ou não.

F — Conclusão

60. Tendo em conta as considerações que precedem, propomos que o Tribunal responda às questões prejudiciais da forma seguinte:

«1) Os termos 'isenção ou redução de impostos' constantes do artigo 4.°, n.° 1, alínea a), da Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos, devem ser interpretados no sentido de que esta isenção ou redução não tem necessariamente de resultar de um acto expresso da autoridade competente doutro Estado-Membro e que basta a presunção de que possa aí existir uma isenção ou uma redução.

2) O termo 'anormais' utilizado em certas versões linguísticas do artigo 4.°, n.° 1, alínea a), da directiva deve ser interpretado no sentido de que se refere a uma redução ou a uma isenção contrárias às regras de tributação.

3) O artigo 4.°, n.° 3, da Directiva 77/799 prevê que seja atribuído às autoridades competentes um poder de apreciação quanto à questão de saber se devem comunicar informações a outras autoridades competentes em todos os casos que não sejam os mencionados no artigo 4.°, n.os 1 e 2. O legislador nacional é obrigado a conferir às autoridades, no momento da transposição da directiva, o poder de apreciação previsto no artigo 4.°, n.° 3. No exercício deste poder de apreciação, pode emergir, em certos casos, a obrigação de transmitir informações.»