CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. ANTONIO TIZZANO

presentadas el 10 de marzo de 2005 [1]

I. Introducción

1. El 8 de agosto de 2003 la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso ante el Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 226 CE, un recurso que tenía por objeto que se declarara que el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE al no haber aplicado plenamente en el territorio de Gibraltar 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 e indirectos, [2] en su versión modificada (en lo sucesivo, «Directiva 77/799» o simplemente, «Directiva»). [3]

II. Marco jurídico

A. *Disposiciones pertinentes del Tratado*

2. A los efectos del presente asunto es preciso citar, en primer lugar, los artículos del Tratado que constituyen, conjunta o separadamente según los casos, la base jurídica de las Directivas pertinentes, a saber, los artículos 99 y 100 del Tratado CEE (actualmente artículos 93 CE y 94 CE, respectivamente).

3. El primero (que figura en el capítulo sobre las «Disposiciones fiscales») establecía, en la versión vigente cuando se adoptaron las Directivas de que se trata, que «la Comisión examinará la forma en que resulte posible armonizar, en interés del mercado común, las legislaciones de los distintos Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos [...].

1 — Lengua original: italiano.

2 — DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94.

3 — En cuanto a lo que aquí interesa, la Directiva 77/799 ha sido modificada por la Directiva 79/1070/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 331, p. 8; EE 09/01, p. 114; en lo sucesivo, «Directiva 79/1070») y por la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO L 76, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva 92/12»).

La Comisión formulará propuestas al Consejo, que decidirá por unanimidad [...]».[4]

4. A su vez, el artículo 100 (que figura en el capítulo sobre «Aproximación de las legislaciones») disponía que «el Consejo adoptará, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común (...)».[5]

5. Por último, me parece oportuno referirme también al artículo 100 A, o mejor dicho, a la disposición más reciente que lo ha reemplazado, el artículo 95 CE, cuya interpretación, a pesar de no ser directamente pertinente para el presente asunto, puede proporcionar, como se verá más adelante, indicaciones útiles para el litigio que se examina. Dicha disposición establece, en su apartado 1, que el Consejo, en este caso no por unanimidad, sino con arreglo al procedimiento de codecisión, «adoptará las medidas relativas a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que tengan por objeto el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior». El apartado 2 de dicho artículo precisa, sin embargo, que «el apartado 1 no se aplicará a las disposiciones fiscales».

B. *La Directiva 77/799*

6. Habida cuenta de que «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; que tal práctica afecta, pues, al funcionamiento del mercado común»,[6] el Consejo adoptó, conforme al artículo 100 del Tratado, la Directiva 77/799. Dicha Directiva tiene por objeto «intensificar la colaboración entre Administraciones fiscales en el interior de la Comunidad»,[7] imponiendo a los Estados miembros la obligación de «intercambiar [...] informaciones relativas a un caso concreto» y de «realizar las averiguaciones necesarias para obtener estas informaciones».[8]

7. En concreto, el artículo 1, apartado 1, de la citada Directiva establecía, en su versión original, que «las autoridades competentes de los Estados miembros intercambiarán,

4 — En cambio, actualmente, el artículo 93 CE establece: «El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior [...].»

5 — El artículo 94 CE tiene el mismo tenor, pero impone además la obligación de consultar previamente al Parlamento Europeo y al Consejo Económico y Social.

6 — Considerando primero.

7 — Considerando cuarto.

8 — Considerando quinto.

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».

8. Posteriormente la Directiva 79/1070, cuya base jurídica son los artículos 99 y 100 del Tratado CEE, modificó dicha disposición e incluyó también en su ámbito de aplicación la información relativa al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).[9] La Directiva 92/12, cuya base jurídica es el artículo 99 del Tratado, añadió posteriormente la información relativa a los impuestos especiales sobre los hidrocarburos, sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas y sobre las labores del tabaco.[10]

9. Por último, cabe recordar que los Estados miembros debían adaptar su Derecho interno a la Directiva 77/799, en su versión original, a más tardar, el 1 de enero de 1979. Las modificaciones citadas tenían que haber sido introducidas, como muy tarde, el 1 de enero de 1981 y el 1 de enero de 1993, respectivamente.

C. *Disposiciones relativas a Gibraltar*

10. Dicho esto, para determinar si el Derecho interno debía adaptarse a la Directiva 77/799 en Gibraltar, y, en su caso, de qué manera, es preciso examinar previamente en qué medida se aplica el Derecho comunitario en este territorio.

11. Gibraltar, que fue cedido por el Rey de España a la Corona de Gran Bretaña con arreglo al artículo X del Tratado de Utrecht de 1713, goza, desde 1830, del estatuto de Crown Colony (British Overseas Territory). La ciudad se rige, como es sabido, por la Gibraltar Constitution Order 1969, que la define en su preámbulo como «part of Her Majesty's dominions». Pese a una significativa transferencia de facultades de autogobierno a las instituciones locales democráticamente elegidas en la colonia, la Corona conserva las competencias en materia de relaciones exteriores, defensa y seguridad pública.

12. El artículo 299 CE, al determinar el ámbito de aplicación territorial del Tratado, establece, en su apartado 4, que «las disposiciones del presente Tratado se aplicarán a los territorios europeos cuyas relaciones exteriores asuma un Estado miembro». De lo anterior se desprende que, en principio, Gibraltar está sujeto al Derecho comunitario.

13. No obstante, teniendo en cuenta el particular estatuto del territorio de que se trata, se establecieron excepciones a dicho principio. Me refiero obviamente al artículo 28 del Acta relativa a las condiciones de adhesión y a las adaptaciones de los Tratados, que forma parte de los documentos relativos a la adhesión a las Comunidades Europeas del Reino de Dinamarca, de

9 — Artículo 1, apartado 2, letra a), de la Directiva 79/1070 (véase la nota 3).

10 — Artículo 30, apartado 2, letra a), de la Directiva 92/12 (véase la nota 3).

Irlanda, del Reino de Noruega y del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (en lo sucesivo, «Acta de adhesión de 1972» o «Acta de adhesión»). [11]

14. Como es sabido, esta disposición establece que:

«Los actos de las instituciones de la Comunidad relativos a los productos del Anexo II del Tratado CEE y a los productos sometidos en el momento de su importación en la Comunidad a una regulación específica a consecuencia de la aplicación de la política agrícola común, así como *los actos en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios,* no serán aplicables a Gibraltar, a menos que el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, disponga otra cosa.» [12]

15. Además, en virtud de los artículos 29 y 30 del Acta de Adhesión, en relación con sus anexos I y II, Gibraltar no forma parte del territorio aduanero comunitario y, por tanto, se considera un país tercero por lo que se refiere a la importación y exportación de mercancías.

11 — DO 1972, L 73, p. 1.

12 — La cursiva es mía.

III. Hechos y procedimiento

16. Al no haber recibido notificación alguna del Reino Unido acerca de la aplicación de la Directiva 77/799 en el territorio de Gibraltar, el 7 de abril de 1997 la Comisión remitió a dicho Gobierno un escrito de requerimiento solicitando información al respecto.

17. Mediante escritos de 6 de junio y de 7 de octubre de 1997, el Reino Unido informó de que había adoptado las disposiciones necesarias para garantizar que, a partir del 1 de octubre de 1997, la Directiva 77/799 se aplicaría en Gibraltar por lo que se refiere a los impuestos directos. En cambio, según el Reino Unido, no existía obligación alguna de proceder del mismo modo en relación con el IVA y con los impuestos especiales, ya que se trata de impuestos indirectos.

18. Ante esta respuesta, la Comisión afirmó en un escrito de requerimiento complementario de 18 de julio de 2001 que, por el contrario, la Directiva 77/799 debía aplicarse en Gibraltar también en lo que respecta al IVA y a los impuestos especiales.

19. El 13 de noviembre de 2001, el Reino Unido se opuso a dicha pretensión objetando que la Directiva no es aplicable a Gibraltar en la medida en que forma parte de «las

disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos», a las que se refiere el artículo 93 CE, disposiciones que precisamente, en virtud del artículo 28 del Acta de Adhesión, no se aplican a Gibraltar.

20. Considerando en cambio que la Directiva 77/799 no armoniza las legislaciones fiscales nacionales, la Comisión se mantuvo en su postura y el 26 de junio de 2002 remitió al Reino Unido un dictamen motivado en el que le concedía dos meses de plazo para adoptar las medidas oportunas.

21. Tras haber solicitado, mediante escrito de 15 de agosto de 2002, una prórroga de dos meses del citado plazo, el 13 de septiembre de 2002 el Reino Unido presentó su respuesta, insistiendo, en esencia, en los argumentos invocados anteriormente.

22. Tales argumentos no convencieron a la Comisión, que interpuso el presente recurso.

23. Mediante auto del Presidente de 4 de diciembre 2003, el Tribunal de Justicia admitió la intervención en el presente asunto del Reino de España (en lo sucesivo, «España») en apoyo de las pretensiones de la Comisión, con arreglo al artículo 93, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento.

24. Dado que ninguna de las partes solicitó ser oída en la vista, el Tribunal de Justicia, conforme al artículo 44 *bis* del Reglamento de Procedimiento, decidió pronunciarse sin abrir la fase oral del procedimiento.

IV. Análisis jurídico

25. Como ya se ha dicho, la Comisión imputa al Reino Unido haber aplicado la Directiva 77/799 en Gibraltar sólo por lo que se refiere a los impuestos directos, cuando debería haberlo hecho también en relación con el IVA y con los impuestos especiales.

26. La Comisión reconoce que, en virtud del artículo 28 del Acta de Adhesión, Gibraltar está excluida del ámbito de aplicación de «los actos en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios», y también está dispuesta a admitir, a los efectos del presente caso, que las normas comunitarias en materia de armonización de los impuestos especiales no afectan a Gibraltar, que no forma parte del territorio aduanero comunitario.

27. Sin embargo, sostiene la Comisión, la Directiva no efectúa, en realidad, ninguna armonización de las legislaciones relativas a

los impuestos sobre el volumen de negocios o a los impuestos especiales. Con arreglo al objetivo que figura en sus considerandos, persigue únicamente la cooperación entre los Estados miembros en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal y, con este fin, se limita, por tanto, a establecer un sistema de intercambio de información entre las autoridades competentes de los Estados miembros.

28. Confirma lo anterior, prosigue la Comisión, el hecho de que el sistema de intercambio de información sólo se estableció inicialmente para los impuestos directos, no armonizados en el ámbito comunitario. Las Directivas 79/1070 y 92/12 se limitaron a extender el ámbito de aplicación de la cooperación al IVA y a los impuestos especiales, respectivamente, pero sin modificar los objetivos de la misma ni afectar, por tanto, al Derecho fiscal material de los Estados miembros. Así, incluso tras dichas modificaciones, la Directiva 77/799 no ha influido en las cuotas, la base imponible ni en los demás elementos constitutivos de los regímenes fiscales nacionales, ni tampoco en los sistemas de recaudación de los impuestos de que se trata.

29. Además, continúa la Comisión, la armonización de las legislaciones de los Estados miembros en materia de IVA y de impuestos especiales constituye un objetivo claramente distinto y claramente distinguible de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal mediante la cooperación entre las autoridades nacionales competentes. Por tanto, la excepción de la que se beneficia Gibraltar con respecto a las normas comunitarias dirigidas a conseguir el primer objetivo no puede aplicarse también a las normas relativas al segundo objetivo.

30. La Comisión añade que, aunque el IVA y los impuestos especiales no se apliquen en Gibraltar, la información que proporcionen sus autoridades fiscales puede ser extremadamente útil para la correcta liquidación de dichos impuestos en otras partes de la Comunidad. Por otra parte, en la gran mayoría de los casos, la información circularía en sentido único, es decir, de Gibraltar hacia las demás regiones de la Comunidad en las que se aplican los impuestos controvertidos. Por tanto, aun cuando la cooperación diera lugar a una cierta armonización, ésta afectaría sólo a los destinatarios de la información y, por consiguiente, no a Gibraltar.

31. Finalmente, la Comisión afirma que, «en último término», la aplicación a Gibraltar del sistema de intercambio de información puede justificarse en virtud de la obligación de cooperación del artículo 10 CE.

32. El Reino de España, parte coadyuvante, además de invocar alegaciones similares a las de la Comisión, subraya, entre otros extremos, que al interpretar las excepciones previstas para Gibraltar, es preciso tener presente que el estatuto de este territorio se definió en un momento histórico en el que

los sistemas económicos de los Estados miembros tenían un nivel de integración inferior al actual. España precisa a continuación que, a diferencia del Reino Unido, ha adaptado plenamente su Derecho interno a la Directiva 77/799, incluso en la parte de su territorio en la que no se aplican los impuestos indirectos controvertidos.

33. El Reino Unido responde a estas imputaciones con argumentos que me parecen más convincentes, como espero demostrar en el análisis que sigue.

34. Con carácter previo, creo que es preciso despejar el ámbito de análisis de argumentos que o bien no tienen carácter jurídico o bien no se refieren directamente a la cuestión específica de que se trata.

35. En cuanto al primer extremo, debo recordar que esta cuestión tiene por objeto la aplicabilidad al territorio de Gibraltar de las normas comunitarias en materia de IVA y de impuestos especiales. Por tanto, debe examinarse, como acertadamente subraya el Reino Unido, en sus términos específicos, es decir, determinando el alcance de las excepciones previstas en el Acta de Adhesión, sin que esta apreciación resulte influida de algún modo por la utilidad que los Estados miembros podrían obtener de la aplicación en dicho territorio del sistema de intercambio de información que introduce la Directiva.

36. Por otra parte, debo indicar que albergo serias dudas sobre la pertinencia a estos efectos del artículo 10 CE, invocado por la Comisión. Como es sabido, esta disposición establece, en cuanto a lo que aquí interesa, que «los Estados miembros adoptarán todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del presente Tratado o resultantes de los actos de las instituciones de la Comunidad. Facilitarán a esta última el cumplimiento de su misión.»

37. Pues bien, no me parece que dicha disposición pueda desempeñar un papel en el presente caso. En efecto, una de dos: o el sistema de intercambio de información instaurado por la Directiva controvertida para los impuestos indirectos no forma parte de las excepciones establecidas para Gibraltar, y entonces, en virtud del artículo 249 CE, en relación con el artículo 299 CE, apartado 4, incumbe al Reino Unido la obligación de adaptar plenamente su Derecho interno a la Directiva en dicho territorio, sin que sea necesario invocar el apoyo del artículo 10 CE, o bien dicho sistema está comprendido en el ámbito de aplicación de tales excepciones, y en ese caso faltan incluso los requisitos exigidos para aplicar esta última disposición.

38. Por tanto, la primera cuestión que ha de abordarse para resolver el presente asunto consiste precisamente en determinar si la Directiva 77/799, en la parte relativa al IVA, afecta también a Gibraltar, o bien si figura entre «los actos en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de

negocios», que con arreglo al artículo 28 del Acta de Adhesión no se aplican en dicho territorio.

39. Estimo que son varios los argumentos que apoyan la segunda posibilidad.

40. En primer lugar, debo recordar que la Directiva 77/799 tenía como base el artículo 100 del Tratado en su versión original (véase el punto 4 de las presentes conclusiones), que permitía que se adoptaran «directivas para la *aproximación* de las disposiciones [nacionales] que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común». [13] Cuando posteriormente decidió extender al IVA el sistema de intercambio de información que originariamente dicha Directiva establecía sólo para los impuestos directos, el legislador comunitario tomó como base jurídica para la correspondiente medida (precisamente la Directiva 79/1070) el artículo 99 del Tratado, que en esa época disponía que «la Comisión examinará la forma en que resulte posible *armonizar* [...] las legislaciones de los distintos Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos» y «formulará propuestas al Consejo» a estos efectos. [14]

41. La elección de estas bases jurídicas es, en mi opinión, un indicio significativo de que el intercambio de información, tanto para los impuestos directos como para los indirectos, constituye una forma de armonizar o aproximar las legislaciones nacionales pertinentes.

42. Por otra parte, he de señalar, al igual que el Reino Unido, que el intercambio de información no es un objetivo en sí mismo, sino un instrumento destinado a aumentar la eficiencia de los sistemas fiscales nacionales y, por tanto, su capacidad para recaudar las cantidades efectivamente adeudadas en concepto de impuestos.

43. A mi juicio, contribuye a confirmar tal conclusión el sexto considerando de la Directiva 77/799, según el cual «los Estados miembros deben intercambiar [...] cualquier información que parezca útil para el *cálculo correcto* de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio», así como el tercer considerando de la Directiva 79/1070, según la cual debe extenderse la cooperación a los impuestos indirectos «para garantizar, de esta forma, que estos últimos sean *liquidados y recaudados de forma correcta*». [15]

44. Con independencia de que se trate de impuestos directos, cuyos elementos constitutivos no están regulados por el Derecho comunitario, o del IVA, cuyos elementos

13 — La cursiva es mía.

14 — La cursiva es mía.

15 — La cursiva es mía.

constitutivos, en cambio, se han armonizado,[16] considero que el establecimiento de un sistema de intercambio de información constituye, en cualquier caso, un factor de armonización porque tiende a uniformar, para hacerlas más eficientes, las normas de liquidación y recaudación de impuestos, sean directos o indirectos.

45. Por otra parte, la posibilidad de que la armonización se extienda igualmente a medidas que no afectan a los elementos constitutivos de un impuesto resulta confirmada, en mi opinión, por una reciente sentencia del Tribunal de Justicia en un asunto que enfrentaba a la Comisión con el Consejo.[17]

46. En este asunto se discutía sobre la elección de la base jurídica de la Directiva 2001/44/CE del Consejo, de 15 de junio de 2001, por la que se modifica la Directiva 76/308/CEE, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana, y en relación con el impuesto sobre el valor añadido y determinados impuestos especiales (en lo sucesivo, «Directiva 2001/44»).[18]

47. Según la Comisión, el Consejo había cometido un error al tomar como fundamento de la Directiva los artículos 93 CE y 94 CE, ya que la base jurídica correcta habría sido el artículo 95 CE (véanse los puntos 3 a 5 de las presentes conclusiones).

48. Como se ha recordado anteriormente, tanto el artículo 93 CE como el artículo 94 CE autorizan al Consejo para adoptar, por unanimidad, medidas de armonización de las disposiciones nacionales (el primero, en relación con las «legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos»; el segundo, en relación con las «disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común»). En cambio, el artículo 95 CE introduce, en su apartado 1, el procedimiento de codecisión para la adopción de «medidas relativas a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que tengan por objeto el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior». Pero precisa, en su apartado 2, que «el apartado 1 no se aplicará a las disposiciones fiscales [...]».

49. En el citado asunto, para eludir esta excepción, la Comisión alegaba precisamente que la Directiva 2001/44 no contenía «disposiciones fiscales». Y ello porque, en su opinión, este concepto comprendía exclusivamente las disposiciones materiales que determinan los sujetos pasivos, las operaciones imponibles, la base imponible, los tipos

16 — Véase la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

17 — Sentencia de 29 de abril de 2004 (C-338/01, Rec. p. I-4829).

18 — DO L 175, p. 17.

impositivos y las exenciones, así como los modos de percepción y los procedimientos de recaudación de los tributos. Sin embargo, la Directiva no afectaba a tales elementos y, por tanto, siempre según la Comisión, no implicaba armonización o aproximación alguna del Derecho fiscal material de los Estados miembros.

50. En su sentencia, el Tribunal de Justicia desestimó la tesis de la Comisión y reconoció que el Consejo había actuado correctamente al elegir los artículos 93 CE y 94 CE como base jurídica para la Directiva 2001/44.

51. En efecto, tras señalar que el Tratado no contiene ninguna indicación relativa a la interpretación de los términos «disposiciones fiscales», el Tribunal de Justicia aclaró que, «debido a su carácter general, estos términos abarcan no sólo todos los ámbitos de la fiscalidad, sin distinguir entre los tipos de impuestos de que se trate, sino también todos los aspectos de esta materia, ya sean normas materiales o de procedimiento». [19]

52. Y no sólo eso, sino que el Tribunal de Justicia precisó también que «no cabe disociar los procedimientos de recaudación de los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza, del sistema impositivo al que corresponden dichos procedimientos». [20] y llegó a la conclusión de que «procede interpretar los términos "disposiciones fiscales", que figuran en el artículo 95 CE, apartado 2, en el sentido de que abarcan no sólo las disposiciones que determinan los sujetos pasivos, las operaciones imponibles, la base imponible, los tipos impositivos y las exenciones de los impuestos directos e indirectos, sino también las relativas a los procedimientos de recaudación de éstos». [21]

53. Por tanto, de lo anterior se deduce que un sistema de cooperación destinado a facilitar el cobro de las deudas tributarias nacidas en otro Estado miembro puede incluirse entre las medidas de armonización de las citadas legislaciones, a las que se refiere precisamente el artículo 95 CE, apartado 2. Y esta conclusión, obviamente, se aplica también, volviendo al presente caso, al sistema de intercambio de información sobre el IVA previsto en la Directiva 77/799.

54. Por último, como confirmación adicional de dicha conclusión, debo citar también el Reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) nº 218/92. [22] En efecto, el tercer considerando del citado Reglamento señala que *«conviene incluir en*

19 — Sentencia Comisión/Consejo, antes citada, apartado 63.

20 — Ibidem, apartado 66.

21 — Ibidem, apartado 67.

22 — DO L 264, p. 1.

las medidas de armonización fiscal tomadas para completar el mercado interior el establecimiento de un sistema común de intercambio de información entre los Estados miembros, en el marco del cual las autoridades administrativas de estos estén obligadas a prestarse asistencia mutua y a colaborar con la Comisión con el fin de garantizar la correcta aplicación del IVA a las entregas de bienes y a la prestación de servicios [...]».[23]

55. Por tanto, dado que los intercambios de información representan también una forma de armonización o aproximación de las correspondientes legislaciones nacionales, me parece legítima la pretensión del Reino Unido de invocar en el presente caso la excepción prevista en el artículo 28 del Acta de Adhesión (véanse los puntos 13 y 14 de las presentes conclusiones), ya que de lo que se trata aquí es precisamente de «actos en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios».

56. En cuanto al hecho de que el Reino Unido no haya formulado la misma pretensión en relación con el intercambio de información sobre los impuestos directos, me parece que existe una explicación al respecto que puede incluso calificarse de demasiado evidente. La excepción establecida en el citado artículo 28 del Acta de Adhesión no abarca en realidad tales impuestos y, por tanto, no existe base jurídica para invocarla en lo que a ellos respecta.

23 — La cursiva es mía.

57. A la luz de las consideraciones anteriores, estimo, por tanto, que la excepción establecida en el artículo 28 del Acta de Adhesión permite que, por lo que se refiere al IVA, el Reino Unido no aplique en el territorio de Gibraltar el sistema de intercambio de información previsto en la Directiva 77/799.

58. Una vez aclarado esto, falta por determinar si puede llegarse a la misma conclusión en lo relativo al intercambio de información sobre los impuestos especiales.

59. A este respecto, es preciso tomar como punto de partida el hecho de que, como reconoce la propia Comisión, al menos a efectos del presente asunto, las normas armonizadas en materia de impuestos especiales no se aplican en Gibraltar, ya que no forma parte del territorio aduanero comunitario.

60. En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que «la exclusión de Gibraltar del territorio aduanero de la Comunidad supone que no le son aplicables ni las normas del Tratado relativas a la libre circulación de mercancías ni las del Derecho comunitario derivado que se dirigen, por lo que respecta a la libre circulación de mercancías, a garantizar una aproximación de las disposiciones

legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros, de conformidad con los artículos 94 CE y 95 CE».[24]

61. En mi opinión, las mismas consideraciones se aplican, como subraya el Reino Unido, a aquellas normas comunitarias que toman como base el artículo 93 CE (o el artículo 99 del Tratado, que lo precedió) y que tienen por objeto armonizar las legislaciones nacionales «relativas [...] a los impuestos sobre consumos específicos» (como los impuestos especiales), con el fin de evitar que en los Estados miembros subsistan normativas diferentes entre sí que constituirían obstáculos a la libre circulación de mercancías.

62. Este es precisamente el caso de la Directiva 92/12, adoptada en efecto, como resulta de sus considerandos primero y cuarto, con el fin de que «el devengo de los impuestos especiales [fuera] idéntico en todos los Estados miembros», de modo que quedaran garantizados «la creación y el funcionamiento del mercado interior», que «implican la libre circulación de mercancías, comprendidas las que son objeto de impuestos especiales».

63. Al efectuar esta armonización, la Directiva 92/12 amplió, entre otras cosas, el ámbito de aplicación del sistema de intercambio de información previsto en la Directiva 77/799, extendiéndolo a los impuestos especiales.

64. Por otra parte, considero que, como se ha visto anteriormente para el IVA, tampoco para los impuestos especiales resulta fundada la distinción que la Comisión trata de establecer entre medidas que armonizan los elementos constitutivos de dichos impuestos indirectos —y que por tanto no se aplican en Gibraltar— y medidas que se limitan a instaurar un sistema de cooperación entre las autoridades fiscales de los Estados miembros —y que, en consecuencia, son aplicables a dicho territorio en la medida en que «no armonizan».

65. En realidad, también a este respecto puede proponerse, *mutatis mutandis,* un razonamiento análogo al efectuado anteriormente a propósito del IVA (véanse los puntos 40 y ss. de las presentes conclusiones) y, por tanto, interpretar el concepto de medidas de «armonización de las legislaciones relativas [...] a los impuestos sobre consumos específicos» (como los impuestos especiales) considerando que incluye las medidas relativas al sistema de intercambio de información.

66. Por consiguiente, las apreciaciones anteriores me permiten afirmar que el Reino Unido tampoco estaba obligado a aplicar en el territorio de Gibraltar el sistema de

24 — Sentencia de 23 de septiembre de 2003, Comisión/Reino Unido (C-30/01, Rec. p. I-9481), apartado 59.

intercambio de información previsto en la Directiva 77/799 por lo que se refiere a los impuestos especiales.

67. A la luz de las consideraciones expuestas, propongo, en consecuencia, que se desestime el recurso interpuesto por la Comisión.

V. Costas

68. A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento y teniendo en cuenta mis conclusiones sobre la desestimación del recurso, considero que procede condenar a la Comisión al pago de las costas del Reino Unido. España, en cambio, deberá cargar con sus propias costas, con arreglo al artículo 69, apartado 4, del mismo Reglamento.

VI. Conclusión

69. Habida cuenta de las consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que decida:

1) Desestimar el recurso.

2) Condenar en costas a la Comisión.

3) El Reino de España cargará con sus propias costas.