

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE, DE 25 DE NOVIEMBRE DE 2021 (SALA TERCERA)

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante (España)

Miembro de AEDAF

Asunto: C-437/19.

Partes: *État luxembourgeois y L.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad – Directiva 2011/16/UE – Artículo 1, apartado 1, Artículo 5 y Artículo 20, apartado 2 – Solicitud de información – Decisión de requerimiento de información – Negativa a atender el requerimiento – Sanción – "Pertinencia previsible" de la información solicitada – Inexistencia de una identificación nominal e individual de los contribuyentes afectados – Concepto de "identidad de la persona sometida a examen o investigación" – Motivación de la solicitud de información – Alcance – Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea – Artículo 47 – Derecho a la tutela judicial efectiva contra la decisión por la que se requiere información – Artículo 52, apartado 1 – Limitación – Respeto del contenido esencial del derecho».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

La cuestión prejudicial se suscita en el marco de un conflicto entre el Estado luxemburgués y L, una sociedad luxemburguesa, acerca de la legalidad de una sanción tributaria impuesta a dicha entidad como consecuencia de haber incumplido un requerimiento de información, derivado de una solicitud de intercambio de información fiscal entre Estados miembros.

El objeto de la cuestión prejudicial es la interpretación del artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, así como del artículo 1, apartado 1; artículo 5 y artículo 20, apartado 2, letra a) de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

Descendiendo a los hechos, el punto de partida viene constituido por una solicitud de información enviada en abril de 2017 por la Administración Tributaria francesa a su homóloga luxemburguesa. En la misma se identificaban dos sociedades: una sociedad civil inmobiliaria francesa (F) en calidad de persona jurídica investigada en el Estado requirente, y una sociedad luxemburguesa (L), sociedad matriz indirecta de F, como persona jurídica afectada en el Estado requerido.

La titularidad de sendos bienes inmuebles sitos en Francia por parte de cada una de estas entidades motivó el objetivo fiscal de la referida solicitud, que no era sino conocer la identidad de los accionistas y beneficiarios efectivos de L, en la medida en que la normativa francesa obliga a las personas físicas titulares directa o indirectamente de inmuebles radicados en Francia a declararlos.

Con fecha 28 de febrero de 2018 y, con el propósito de dar oportuno cumplimiento a la solicitud de información recibida, la autoridad luxemburguesa remitió a L un requerimiento de información –contra el cual no cabía recurso alguno–, para que proporcionara datos sobre tales accionistas en relación con el período comprendido entre el 1 de enero de 2012 y el 31 de diciembre de 2016.

Pese a la imposibilidad de impugnación señalada por la autoridad fiscal, L recurrió en alzada dicho requerimiento el 5 de abril de 2018. Asimismo, contra la desestimación del recurso de alzada interpuso otro de anulación, que se encuentra pendiente de resolución mientras se sustancia la presente cuestión prejudicial.

Por otro lado, en agosto de 2018 la Administración Tributaria luxemburguesa sancionó a L mediante la imposición de una multa, como consecuencia de haber desatendido el requerimiento de información. En desacuerdo con tal resolución sancionadora, la entidad planteó un recurso solicitando su modificación y, subsidiariamente, su anulación.

En respuesta a tal recurso, en diciembre de 2018 el Tribunal Contencioso-Administrativo anuló la citada resolución, alegando una falta de correspondencia entre los sujetos a los que se refería el requerimiento de información de 2018 y el contribuyente al que aludía la solicitud primigenia de abril 2017. A juicio de este órgano judicial, el sujeto objeto de la investigación desarrollada por las autoridades francesas no sería F, sino los beneficiarios efectivos, es decir, personas físicas accionistas de L. En el entendimiento de que existe incertidumbre sobre la identidad del contribuyente al que se refiere la solicitud, el Tribunal Contencioso-Administrativo estimó que la información solicitada carecía de la pertinencia previsible.

Disconforme con ello, el Estado luxemburgués recurrió en apelación contra esta sentencia ante el Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo. Desde el prisma de este último, no existe contradicción alguna entre la identidad del contribuyente reflejada en el requerimiento de febrero de 2018 y el objetivo fiscal perseguido con la originaria solicitud de información de abril de 2017. Por consiguiente, en lo que respecta a este extremo, no cabe afirmar que los datos solicitados carezcan de la pertinencia previsible.

Ahora bien, por lo que concierne a la identidad del contribuyente sometido a investigación, el Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo reconoce que la solicitud de abril de 2017 no identifica de forma nominal e individual a los accionistas y beneficiarios efectivos de L, sino que alude a ellos de modo global. En este punto, trae a colación la interpretación de las disposiciones de la Directiva 2011/16 por parte del TJUE al hilo del Asunto *Berlioz*¹, donde se precisó que la identidad del contribuyente que está siendo investigado se reputa un dato esencial que debe contenerse necesariamente en la solicitud de información para que esta goce de la pertinencia previsible.

Surge aquí, precisamente, la primera duda del citado tribunal. De una parte, el órgano judicial interno considera que el mandato de la Directiva no admite identificaciones genéricas, que se limiten a suministrar datos comunes para determinar un grupo de personas no concretadas individualmente. Sin embargo, tampoco desconoce que el Tribunal europeo señaló la procedencia de atender al artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE y a sus comentarios para interpretar el concepto de «identidad» y, acogiendo una interpretación dinámica, tales comentarios avalan la pertinencia previsible de una solicitud que aluda a un grupo de contribuyentes no identificados de forma nominal siempre y cuando se trate de un número reducido, y la investigación sea específica y orientada a controlar el cumplimiento de una obligación legal concreta y no meras actuaciones generales de comprobación tributaria. Teniendo presente todo ello, el Tribunal doméstico se muestra dubitativo acerca de si lo dispuesto en los Comentarios podría o no obviar el requisito impuesto por la mencionada Directiva sobre la identificación individual del contribuyente.

En otro orden de ideas, el Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo se cuestiona si la situación creada, derivada de la imposibilidad de recurrir directamente el requerimiento de información, exigiría, con base en el artículo 47 de la Carta de derechos fundamentales de la UE, conceder un plazo al sujeto afectado para que pueda facilitar los datos, antes de imponerle la sanción por incumplimiento.

En efecto, al no ser posible la impugnación directa del citado requerimiento, la entidad no tuvo más alternativa que recurrir contra la resolución sancionadora, con la intención de impugnar de manera incidental la legalidad del requerimiento de información. Si bien dicho recurso suspende automáticamente la ejecución de la sanción, en la hipótesis de que el mismo no prosperara, L vendría obligada a suministrar los datos requeridos y a abonar la multa. Cabe resaltar que en este caso L solo habría conocido las menciones mínimas relativas al objetivo fiscal de la solicitud de información en el marco del recurso contra la sanción, careciendo por tanto de un plazo hábil para decidir, previo conocimiento completo de tal contenido, sobre si atendía o no el requerimiento.

1 STJUE de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15.

Teniendo en cuenta las dudas generadas, el Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo suspendió el procedimiento y remitió al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1. ¿Debe interpretarse el artículo 20, apartado 2, letra a), de la Directiva 2011/16 en el sentido de que una solicitud de intercambio de información formulada por una autoridad de un Estado miembro requirente que define a los contribuyentes objeto de dicha solicitud aludiendo simplemente a su condición de accionistas y de titulares reales de una persona jurídica, sin que la autoridad requirente haya identificado previamente de forma nominal e individual a esos contribuyentes, es conforme a las exigencias de identificación que impone dicha disposición?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿deben interpretarse el artículo 1, apartado 1, y el artículo 5 de esa misma Directiva en el sentido de que la observancia de la norma de la pertinencia previsible exige que la autoridad del Estado miembro requirente, a fin de acreditar que no trata de "echar las redes" para obtener información pese a no haber identificado individualmente a los contribuyentes de que se trata, pueda demostrar mediante explicaciones claras y suficientes que está llevando a cabo una investigación específica sobre un grupo limitado de personas y no una mera investigación de supervisión fiscal general y que dicha investigación se justifica por sospechas fundadas de incumplimiento de una obligación legal concreta?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en el sentido de que, cuando

- la autoridad competente del Estado miembro requerido ha impuesto una sanción administrativa económica a un administrado por el incumplimiento de una decisión administrativa en la que se le requiere para que facilite información en el marco de un intercambio de información entre Administraciones tributarias nacionales en virtud de la Directiva 2011/16, decisión no susceptible de recurso judicial conforme al Derecho interno del Estado miembro requerido, y dicho administrado ha impugnado la legalidad de la referida decisión por vía incidental en el marco de un recurso judicial dirigido contra la sanción económica, y
- dicho administrado solo ha tenido conocimiento de la información mínima mencionada en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16 en el transcurso del procedimiento judicial incoado a raíz de su recurso judicial contra la citada sanción,

es preciso otorgar a dicho administrado, una vez definitivamente reconocida, por vía incidental, la validez de la decisión de requerimiento y de la imposición de una multa adoptadas en su contra, un plazo suspensivo para el pago de la multa a fin de que pueda dar cumplimiento a dicha decisión de requerimiento, tras haber tenido así conocimiento de los datos relativos a la pertinencia previsible definitivamente confirmada por el juez competente?».

2. Fundamentos de Derecho y fallo. Comentario crítico.

Como el lector recordará, la materia sobre la que versa este asunto ha sido ya examinada por el Tribunal de Justicia en casos anteriores (*Sabou*², *Berlitz*³ y *État luxembourgeois*⁴), en los que se ha ido conformando un importante cuerpo de doctrina sobre, de una parte, la interpretación de la Directiva de cooperación administrativa en materia de fiscalidad y, de otra parte, el derecho a la tutela judicial efectiva proclamado en el artículo 47 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE.

De hecho, el Presidente del TJUE acordó en enero de 2020 la suspensión del presente procedimiento hasta que recayera sentencia en el Asunto *État luxembourgeois*. Dictado este pronunciamiento, el mismo se comunicó al órgano jurisdiccional remitente que, tras su examen, notificó su deseo de mantener la petición de cuestión prejudicial planteada. Ante tal parecer, se procedió a reanudar el procedimiento que nos ocupa.

El Tribunal europeo se centra, en primer término, en el análisis conjunto de las cuestiones primera y segunda, en las que básicamente se pregunta si se cumple el requisito de la pertinencia previsible de la información cuando no hay una identificación nominal e individual de los investigados, sino grupal, pero sí se está desarrollando una investigación concreta sobre un grupo limitado de personas en relación con el posible incumplimiento de una obligación tributaria específica.

Recuérdese que la pertinencia previsible de la información es un requisito que debe respetar la solicitud para que el Estado requerido venga obligado a tramitarla y, por ende, un presupuesto de legalidad del requerimiento de información y de la sanción impuesta a resultados de su incumplimiento.

Pues bien, el Tribunal de Justicia llega a la conclusión de que dicha pertinencia previsible sí concurre en la información solicitada, al comprobar que los dos elementos requeridos para ello (la identidad de la persona sometida a examen o investigación y el objetivo fiscal) están presentes en la solicitud de información cuyo análisis nos ocupa.

¿Cuál es el *iter* de razonamiento seguido por el Alto Tribunal para alcanzar dicha conclusión? En primer lugar, el TJUE profundiza en el significado de la expresión «identidad de la persona sometida a examen o investigación». A su juicio, el término «identidad» designa el conjunto de datos que permiten identificar a una persona y que no se limitan exclusivamente a su nombre. Por otra parte, el término «persona» engloba no solo a las personas físicas, sino también a las jurídicas e incluso a cualquier otro ente carente de personalidad jurídica.

2 STJUE de 22 de octubre de 2013, *Sabou*, C-276/12.

3 STJUE de 16 de mayo de 2017. Ob.cit.

4 STJUE de 6 de octubre de 2020, *État luxembourgeois*, C-245/19 y C-246/19. Véase nuestro comentario de este pronunciamiento en la Revista Técnica Tributaria n.º 132, 2021. Asimismo: Jiménez López, A.: «De lo pertinente en el intercambio de información tributaria. Análisis de la STJUE de 6 de octubre de 2020, Asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19», en Revista de Contabilidad y Tributación n.º 456, 2021, pp.147-157.

Desde el prisma teleológico, el espíritu de la norma relativa a la «pertinencia previsible» es dotar al mecanismo de intercambio de información de la máxima efectividad, por lo que la interpretación de los elementos recogidos en la motivación de dicha solicitud debe ser flexible⁵. De lo contrario, se frustraría el fin de lograr un cruce de datos rápido y útil para combatir el fraude fiscal.

En base a esta exégesis literal, contextual y teleológica del requisito «identidad de la persona sometida a examen o investigación» del artículo 20, apartado 2, letra a) de la Directiva 2011/16, cabe concluir, por tanto, que dicho concepto no abarca únicamente el nombre y los demás datos personales, sino un conjunto de características distintivas, de lo que se sigue que puede referirse tanto a personas individuales como a un grupo limitado de personas identificable a través de un conjunto de cualidades que las distinga.

Una vez afirmado el cumplimiento de este requisito, el Tribunal de Justicia procede a verificar si también concurre el segundo, esto es, que en la solicitud de información se especifique el objetivo fiscal de la misma. Para ello se precisa que la autoridad requirente concrete tres aspectos: el grupo de contribuyentes investigado, las obligaciones tributarias específicas que atañen a tales personas y las razones por las que se sospecha que estos sujetos han omitido o incumplido los deberes que les competen.

El Alto Tribunal declara que en la solicitud de información analizada sí parecen incluirse estos extremos, tal y como ya subrayó la Abogada General en sus Conclusiones⁶, de manera que puede darse por cumplido el elemento de «objetivo fiscal» al que alude el artículo 20, apartado 2, letra b) de la Directiva 2011/16, sin perjuicio de la comprobación que a este respecto le corresponde realizar al órgano jurisdiccional remitente.

Por último, el TJUE destaca que esta interpretación de las disposiciones de la Directiva de intercambio de información coincide con la del concepto de «pertinencia previsible» de la información solicitada que se prevé en el artículo 26, apartado 1 del Convenio Modelo de la OCDE.

Centrándonos ahora en la tercera cuestión prejudicial, cabe hacer notar que en este caso se pregunta al Tribunal por la interpretación no de un precepto de la Directiva citada, que constituye Derecho derivado, sino del artículo 47 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE –Derecho originario– que, como es sabido, consagra el derecho a la tutela judicial efectiva.

Resueltas con carácter previo las cuestiones relativas a la competencia del propio TJUE para conocer de este punto, así como sobre la admisibilidad de la cuestión prejudicial en sí, el Tribunal europeo aborda el fondo del asunto.

Sintéticamente, la cuestión a dilucidar estriba en si puede entenderse contraria al derecho mencionado una situación en la que, al no existir recurso directo, se impugna la resolución sancionadora con el fin de recurrir por vía incidental el requerimiento de información y, en la hipótesis de que la impugnación no prospere y la sanción se convierta en definitiva, no se otorgue al inte-

5 STJUE de 6 de octubre de 2020. Ob.cit. Apartados 86 y 89.

6 Conclusiones presentadas por la Abogada General, J. Kokott, el 3 de junio de 2021, apartado 64.

resado un plazo específico –al margen del contexto del recurso– para valorar la pertinencia previsible de la información solicitada y decidir sobre el cumplimiento de dicho requerimiento.

Conforme a la normativa nacional, en el supuesto examinado, el afectado por un requerimiento de información arbitrario o desproporcionado no podrá acceder a un tribunal, a no ser que infrinja dicho requerimiento y se exponga a ser sancionado por ello. Tal y como ya declaró el Tribunal de Justicia en el Asunto *État luxembourgeois*⁷, una normativa nacional que impone esa restricción atenta contra el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 47 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE. En otras palabras, la efectividad del citado derecho exige que el interesado, en caso de confirmarse judicialmente la legalidad del requerimiento, disponga del plazo inicialmente establecido en el Derecho interno para decidir sobre el cumplimiento o no de tal decisión, sin que ello conlleve el mantenimiento de la sanción que se le impuso para ejercer su derecho a la tutela judicial efectiva, salvo que incumpla el requerimiento en este último plazo.

En definitiva, el fallo del TJUE en este asunto versa como sigue:

«1) El artículo 1, apartado 1, el artículo 5 y el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, deben interpretarse en el sentido de que una solicitud de información debe considerarse referida a información que no carece manifiestamente de toda pertinencia previsible cuando las personas sometidas a examen o investigación en el sentido de esta última disposición no estén identificadas nominal e individualmente en dicha solicitud, pero la autoridad requerente acredite, mediante explicaciones claras y suficientes, que está llevando a cabo una investigación específica sobre un grupo limitado de personas, justificada por sospechas fundadas de incumplimiento de una obligación legal concreta.

2) El artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que, cuando a una persona en cuyo poder obra información

- se le ha impuesto una sanción administrativa pecuniaria por no dar cumplimiento a una decisión de requerimiento de información en el marco de un intercambio entre Administraciones tributarias nacionales, conforme a la Directiva 2011/16, contra la que no cabía recurso judicial alguno en virtud del Derecho interno del Estado miembro requerido, y dicha persona,
- ha impugnado la legalidad de la referida decisión por vía incidental en el marco de un recurso judicial contra la resolución sancionadora dictada por no dar cumplimiento a ese requerimiento, de manera que ha tenido conocimiento de la información mínima indicada en el artículo 20, apartado 2, de la citada Directiva en el curso del procedimiento judicial relativo a dicho recurso,

7 STJUE de 6 de octubre de 2020. Ob.cit. Apartado 69.

debe otorgarse a dicha persona, una vez definitivamente reconocida la legalidad de las referidas resoluciones dictadas en su contra, la posibilidad de dar cumplimiento a la decisión de requerimiento de información en el plazo establecido inicialmente para ello por el Derecho nacional, sin que ello implique el mantenimiento de la sanción que se le impuso para ejercer su derecho a la tutela judicial efectiva. Solo en caso de que esa persona no atendiera el mismo requerimiento en ese plazo sería legítimamente exigible la sanción impuesta».

Huelga subrayar la relevancia del presente pronunciamiento que, unido a las Sentencias ya recaídas en los Asuntos *Sabou*, *Berlioz* y *État luxembourgeois* —ya reseñados—, conforma un cuerpo de doctrina jurisprudencial cada vez más preciso y pormenorizado¹³ acerca de la interpretación de los artículos de la Directiva de intercambio de información y del derecho a la tutela judicial efectiva que ostentan los contribuyentes europeos. En particular, partiendo de los criterios hermenéuticos ya sentados, se delimita con mayor detalle el concepto de «pertinencia previsible» de la información solicitada, con vistas a incrementar las garantías de los contribuyentes afectados.

Asimismo, por lo que concierne al derecho a la tutela judicial efectiva, el Alto Tribunal refrenda la jurisprudencia anterior respecto a la interpretación de una de las vertientes de este derecho, el acceso a los tribunales, exigiendo la existencia de un recurso directo, lo que se traduce en un refuerzo del ámbito de protección de este derecho fundamental, con las oportunas consecuencias para las legislaciones de los Estados miembros de la UE.

8 Véase, ampliamente: Zagà, S.: «The protection of individual taxpayer rights regarding exchange of information on request in the European Union», en *European Taxation* vol.62, n.º 2/3, 2022.