

Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 16 de mayo de 2017

Asunto: C-682/15 (Berlioz)

Partes: Berlioz Investment Fund SAY Directeur de l'administration des contributions directes

Síntesis:

Procedimiento prejudicial — Directiva 2011/16/UE — Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad — Artículo 1, apartado 1 — Artículo 5 — Solicitud de información dirigida a un tercero — Negativa a responder — Sanción — Concepto de “pertinencia previsible” de la información solicitada — Control de la autoridad requerida — Control del juez — Alcance — Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea — Artículo 51 — Aplicación del Derecho de la Unión — Artículo 47 — Derecho a la tutela judicial efectiva — Acceso del juez y del tercero a la solicitud de información dirigida por la autoridad requirente

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El litigio se genera ante la negativa de una entidad luxemburguesa a facilitar a las autoridades tributarias de Luxemburgo el nombre y dirección de sus socios y el importe del capital que cada socio ostenta en el capital de la sociedad. La sociedad anónima luxemburguesa había recibido dividendos abonados por su filial francesa, una sociedad por acciones simplificada de derecho francés, sin que se hubiera practicado retención en origen sobre los dividendos. La administración francesa albergaba dudas sobre la correcta aplicación de la exención.

Dicha información se había solicitado a las autoridades luxemburguesas por las autoridades tributarias francesas a través de un requerimiento de información al amparo de la Directiva sobre cooperación administrativa en materia tributaria.

La entidad luxemburguesa consideró que la información requerida carecía de relevancia tributaria para el gravamen de su filial francesa y al denegar la información requerida le fue impuesta una sanción de 250000 euros.

Tras presentar un recurso contra dicha sanción y reducir la sanción hasta 150.000 euros, se interpuso recurso de apelación contra, el Tribunal Supremo de lo Contencioso Administrativo, que consideraba que la negativa del tribunal administrativo de primera instancia a comprobar la procedencia de la decisión de requerimiento conforme a la ley luxemburguesa violaba su derecho a la tutela judicial efectiva, tal como queda garantizado por el CEDH, y consideró que el artículo 47 de la Carta Europea también podía ser relevante. El Tribunal Supremo luxemburgués se pregunta si un administrado, como Berlioz, goza del derecho a la tutela judicial efectiva si no puede hacer que se compruebe, al menos por vía de excepción, la validez de la decisión de requerimiento que constituye el fundamento de la sanción que se le ha impuesto. Se interroga, en particular, sobre el concepto de «pertinencia previsible» de la información solicitada, al que se refiere el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2011/16, y sobre el alcance del control que las autoridades tributarias y judiciales del Estado requerido deben ejercer a este respecto sin menoscabar la finalidad de la citada Directiva.

Las cuestiones prejudiciales formuladas son:

- «1) Cuando, como sucede en el presente asunto, un Estado miembro impone a un administrado una sanción administrativa pecuniaria por incumplir la obligación de colaboración que le incumbe con respecto a una decisión de requerimiento adoptada por la autoridad nacional competente con arreglo a las normas de procedimiento de Derecho interno previstas a tal efecto en el marco de la ejecución, por ese Estado miembro, en su condición de Estado requerido, de una petición de información de otro Estado miembro que éste haya basado en las disposiciones de la Directiva 2011/16 relativas al intercambio de información previa petición, ¿está aplicando aquel Estado miembro el Derecho de la Unión, de modo que la Carta resulta aplicable, conforme al artículo 51, apartado 1, de ésta?
- 2) En caso de que se determine que la Carta resulta aplicable al presente asunto, ¿puede invocar un administrado el artículo 47 de la Carta si estima que la mencionada sanción administrativa pecuniaria que se le ha impuesto le obliga a facilitar información en el marco de la ejecución, por parte de la autoridad competente del Estado miembro requerido en el que reside, de una petición de información de otro Estado miembro que se considere injustificada en cuanto a la finalidad fiscal real, de forma que no existe un fin legítimo en este caso, y por la que se pretende obtener datos carentes de previsible pertinencia para el supuesto de imposición de que se trata?
- 3) En caso de que se determine que la Carta resulta aplicable al presente asunto, ¿exige el derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial, tal como se consagra en el artículo 47 de la Carta, el cual, conforme al artículo 52, apartado 1, de ésta, no puede ser objeto de restricciones, que el juez nacional competente disponga de competencia jurisdiccional plena y, por consiguiente, de la facultad de comprobar, al menos por vía de excepción, la validez de la decisión de requerimiento adoptada por la autoridad competente de un Estado miembro en el marco de la ejecución de una petición de información formulada por la autoridad competente de otro Estado miembro, sobre la base, en particular, de la Directiva 2011/16, al conocer de un recurso interpuesto por el tercero que posee la información, y que es el destinatario de dicha decisión de requerimiento, contra una resolución por la que se impone una sanción administrativa pecuniaria a este justiciable por incumplir la obligación de colaboración que le incumbe en el marco de la ejecución de dicha petición?
- 4) En caso de que se determine que la Carta resulta aplicable al presente asunto, ¿deben interpretarse los artículos 1, apartado 1, y 5 de la Directiva 2011/16, habida cuenta, por un lado, del paralelismo con el criterio de la previsible pertinencia dimanante del modelo de Convenio fiscal sobre la renta y el patrimonio de la [Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)] y, por otro, del principio de cooperación leal previsto en el artículo 4 TUE, junto con la finalidad de la Directiva 2011/16, en el sentido de que el carácter previsiblemente pertinente, con respecto al supuesto de imposición contemplado y a la finalidad fiscal indicada, de la información solicitada por un Estado miembro a otro Estado miembro constituye un requisito que la petición de información debe cumplir para que la autoridad competente del Estado miembro requerido esté obligada a tramitarla y para legitimar una decisión de requerimiento a un tercero que posee la información adoptada por tal autoridad?
- 5) En caso de que se determine que la Carta resulta aplicable al presente asunto, ¿deben interpretarse los artículos 1, apartado 1, y 5 de la Directiva 2011/16, en relación con el artículo 47 de la Carta, en el sentido de que se oponen a una norma jurídica de un Estado miembro que limita con carácter general el examen por parte de su autoridad nacional competente, cuando actúa como autoridad del Estado requerido, de la validez de una petición de información a un control de la regularidad formal, y de que obligan al juez nacional a comprobar, en el marco de un recurso contencioso-administrativo, como el descrito en la tercera cuestión prejudicial, del que conoce, el cumplimiento del requisito de la previsible pertinencia de la información solicitada en todos los aspectos referentes al vínculo con el supuesto de imposición de que se trata, a la finalidad fiscal invocada y a la observancia del artículo 17 de la Directiva 2011/16?
- 6) En caso de que se determine que la Carta resulta aplicable al presente asunto, ¿se opone el artículo 47, [párrafo segundo], de la Carta a una norma jurídica de un Estado miembro que excluye del control del juez nacional

competente del Estado requerido, en el marco de un recurso contencioso-administrativo, como el descrito en la tercera cuestión prejudicial, del que conoce, la petición de información formulada por la autoridad competente de otro Estado miembro, y exige que se presente tal documento ante el juez nacional competente y que se permita el acceso al tercero que posee la información, o incluso que se aporte ese documento ante el juez nacional sin conceder acceso a dicho tercero debido al carácter confidencial del documento, siempre y cuando todas las dificultades causadas a ese tercero como consecuencia de una limitación de sus derechos queden suficientemente compensadas por el procedimiento desarrollado ante el juez nacional competente?»

2. Comentario

Ésta es una importante sentencia de la Gran Sala del TJUE que viene a confirmar que la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea es aplicable en el ámbito del derecho tributario sancionador en el marco de los procedimientos tributarios que desarrollan un intercambio de información tributaria bajo la protección de la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, tal como proponía el Abogado General Wathelet en sus conclusiones presentadas el 10 de enero de 2017.

Las cuestiones formuladas por el tribunal nacional luxemburgués son complejas y deben ser analizadas con cierto detalle.

La primera cuestión pretende dilucidar si la Carta Europea (artículo 51.1 –las disposiciones de la Carta están dirigidas a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión–) resulta aplicable cuando la legislación interna de un Estado miembro establece una sanción pecuniaria a un sujeto que se niega a facilitar información en el marco de un intercambio de información amparado por el Derecho de la UE.

El TJUE reconoce que el establecimiento de sanciones pueden resultar un mecanismo efectivo para incitar al cumplimiento de los requerimientos de información, y a pesar de que dichas medidas sancionadoras no estén previstas expresamente en la Directiva 2011/16/UE, y considera que ‘están comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión’, aunque la medida sancionadora impuesta figure en una ley que no ha sido promulgada para transponer la Directiva 2011/16/UE, puesto que ‘la aplicación de esa disposición nacional tiene por objeto garantizar la aplicación de dicha Directiva’. reitera de este modo la jurisprudencia formulada en la sentencia de 26 de febrero de 2013, *Akeberg Fransson*.

En segundo lugar, el Tribunal confirma que el derecho a la tutela judicial basado en el artículo 47 de la Carta Europea comporta que un administrado puede impugnar la legalidad de una decisión por la que se le impone una sanción pecuniaria por no atender una decisión administrativa de requerimiento de información en el marco de la cooperación administrativa en virtud de la Directiva 2011/16. El Tribunal matiza la errática jurisprudencia emanada en la sentencia *Sabou*, por la que consideró que la Directiva 77/799 no atribuía derechos específicos a los contribuyentes en lo relativo a la participación de éstos en el procedimiento de intercambio de información entre las referidas autoridades. En particular, esa Directiva no imponía a tales autoridades la obligación de oír al contribuyente.

Considera el Tribunal que “esta circunstancia no implica que un administrado en la situación de *Berlioz* no pueda, conforme al artículo 47 de la Carta, defender su causa ante un tribunal en el marco de la aplicación de la Directiva 2011/16.” (p. 48). La protección frente a las intervenciones de los poderes públicos en la esfera de actividad privada de una persona física o jurídica que sean arbitrarias o desproporcionadas constituye un principio general del Derecho de la Unión. Esta protección puede ser invocada por un administrado, como *Berlioz*, contra un acto lesivo, como pueden ser el requerimiento y la medida sancionadora de que se trata en el litigio principal, de modo que tal administrado puede ampararse en un derecho garantizado por el Derecho de la Unión, en el sentido del artículo 47 de la Carta, que le confiere el derecho a la tutela judicial efectiva.

Como principio general de la Unión, el derecho a la tutela judicial efectiva garantiza la protección conferida por los artículos 6.1 y 13 del CEDH. En consecuencia, la decisión de una autoridad administrativa que no cumpla en sí misma los requisitos de independencia e imparcialidad estará sujeta al control ulterior de un órgano jurisdiccional, el cual ha de tener competencia, en concreto, para pronunciarse sobre todas las cuestiones pertinentes. Por ello, para que se respete el artículo 47 de la Carta, el juez nacional, que conoce de un recurso contra la sanción administrativa pecuniaria impuesta al administrado por no atender la decisión de requerimiento, debe poder examinar la legalidad de esta última.

El Tribunal distingue los supuestos de hecho referidos en *Sabou* y en *Berlioz*. En el primero, se refería a solicitudes de información dirigidas por la Administración tributaria de un Estado miembro a la Administración tributaria de otro Estado miembro y, en particular, al derecho del contribuyente que era objeto de una inspección fiscal en el Estado miembro requirente de participar en el procedimiento relativo a tales solicitudes. Sin embargo, no se había dirigido una solicitud de información al administrado en cuestión, contrariamente a lo que sucede con *Berlioz* en el asunto principal. En *Berlioz*, se disputa si el administrado de un Estado miembro tiene derecho a la tutela judicial contra una medida sancionadora impuesta a tal administrado por no atender una decisión de requerimiento adoptada frente a él por la autoridad requerida a raíz de una solicitud de información dirigida a esta autoridad por la autoridad requirente.

El Tribunal también aclara la exigencia de la pertinencia previsible, o relevancia tributaria, de la información solicitada en el requerimiento de información, constituyendo un *requisito de legalidad de la solicitud y de la decisión de requerimiento dirigida al administrado* (p. 73), aclarando quién y cómo se evalúa esta cualidad. Considera el Tribunal que “el objetivo del concepto de pertinencia previsible tal como se desprende del considerando 9 de la Directiva 2011/16 es permitir a la autoridad requirente obtener toda información que considere justificada para su investigación sin autorizarla no obstante a sobrepasar manifiestamente el marco de esa investigación ni a imponer una carga excesiva a la autoridad requerida.” (p. 68).

Por un lado, es la autoridad requirente la que, conforme a su ordenamiento interno y las circunstancias del asunto, debe apreciar la pertinencia previsible de la información solicitada. Por otro lado, al administrado “se le debe reconocer el derecho a invocar ante un juez la falta de conformidad de la solicitud de información con el artículo 5 de la Directiva 2011/16 y la ilegalidad de la decisión de requerimiento resultante de ello.”

¿Quién debe verificar la legalidad del requerimiento? El Tribunal de Justicia concreta el órgano jurisdiccional que debe verificar la legalidad del requerimiento, que corresponde al órgano del Estado en el que el administrado deba atender el requerimiento de información. Para ello, la autoridad requerida debe verificar, en primer lugar, que el requerimiento contiene una motivación adecuada acerca de la finalidad solicitada en el marco del procedimiento tributario incoado contra el contribuyente identificado en la solicitud de información.

En consecuencia, por una parte, el control de legalidad debe realizarlo, en primer lugar, la autoridad requerida, que no sólo debe comprobar de forma sumaria y formal la regularidad de la solicitud de información, sino que debe asegurarse de que la información solicitada no carece de toda pertinencia previsible, habida cuenta de la identidad del contribuyente de que se trate y de la del tercero eventualmente informado, así como de las necesidades de la inspección fiscal en cuestión.

En segundo lugar, corresponde al juez nacional antes indicado controlar no solo la proporcionalidad de la sanción, sino también alcanzar a la “legalidad de esa decisión de requerimiento, tal como se desprende de la respuesta dada a la segunda cuestión prejudicial” (p. 83).

El control de legalidad derivado de la tutela judicial efectiva exige que “la motivación aportada por la autoridad requirente permita al juez nacional ejercer el control de la legalidad de la solicitud de información”. Basta, sin embargo, la verificación de una motivación suficiente, que no parezca carente de toda pertinencia previsible ‘manifiestamente’

“habida cuenta, por un lado, del contribuyente de que se trate y del tercero eventualmente informado y, por otro, del objetivo fiscal perseguido” (p. 86).

El Tribunal concluye que “la comprobación de la autoridad requerida, ante la que la autoridad requirente ha presentado una solicitud de información en virtud de la citada Directiva, no se limita a la regularidad formal de esa solicitud, sino que debe permitir a la autoridad requerida asegurarse de que la información solicitada no carece de toda pertinencia previsible, habida cuenta de la identidad del contribuyente de que se trate y de la del tercero eventualmente informado, así como de las necesidades de la inspección fiscal en cuestión. Estas mismas disposiciones de la Directiva 2011/16 y el artículo 47 de la Carta deben interpretarse en el sentido de que, en el marco de un recurso interpuesto por un administrado contra una medida sancionadora que le ha impuesto la autoridad requerida por no atender una decisión de requerimiento adoptada por ésta a raíz de una solicitud de información dirigida por la autoridad requirente en virtud de la Directiva 2011/16, el juez nacional dispone, además de competencia para modificar la sanción impuesta, de competencia para controlar la legalidad de dicha decisión de requerimiento. En cuanto al requisito de legalidad de esta decisión respecto a la pertinencia previsible de la información solicitada, el control jurisdiccional se limita a la verificación de la falta manifiesta de tal pertinencia.”

En relación con el acceso del juez al requerimiento de información y la obligación de comunicarlo al administrado concernido, el Tribunal exige el acceso del primero al requerimiento para posibilitar el debido control jurisdiccional, pero deniega el segundo, puesto que el secreto de la solicitud de información –artículo 16 de la Directiva- puede *oponerse a toda persona* en el contexto de una investigación.

Dicha negativa no impide el derecho a la tutela judicial del administrado, puesto que no es necesario que el administrado de que se trate, a fin de que su causa sea oída de manera equitativa en relación con el requisito de pertinencia previsible, tenga acceso a la totalidad de la solicitud de información. Basta con que tenga acceso a la información mínima a que se refiere el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16, a saber, la identidad del contribuyente de que se trate y el objetivo fiscal para el que se pide la información. No obstante, si el juez del Estado miembro requerido considera que dicha información mínima no es suficiente a este respecto, y si solicita a la autoridad requerida datos complementarios en el sentido contemplado en el apartado 92 de la presente sentencia, ese juez tendrá la obligación de aportar tales datos complementarios al administrado de que se trate, sin dejar de tener en cuenta debidamente la eventual confidencialidad de algunos de estos datos.

En consecuencia, la sentencia comentada nos aporta importantes conclusiones. En primer lugar, se confirma la aplicación y efectividad de la Carta de derechos fundamentales de la UE en materia tributaria, cuando suponga aplicación del Derecho de la Unión, confirmando la jurisprudencia emanada en la sentencia *Akeberg Fransson*. En segundo lugar, se confirma el derecho a la tutela judicial efectiva del administrado en el seno de un procedimiento de intercambio de información, superando la jurisprudencia *Sabou*. En tercer lugar, se exige la autoridad requerida proporcione a la entidad requerida información suficiente sobre el intercambio requerido para permitir a la entidad atender el requerimiento como es debido y poder verificar que la información solicitada es pertinentemente previsible. Por otro lado, se confirma que la autoridad requerida no debería compartir secretos comerciales o empresariales con las autoridades de otros Estados miembros en el curso de la investigación transfronteriza, sea al amparo de requerimientos de información, controles simultáneos, o inspecciones conjuntas.

En cualquier caso, no obstante, el fallo tiene alcance limitado en relación con los procedimientos de intercambio automático de información, en los que el amparo de los derechos garantizados por la Carta se traslada al análisis de legalidad y validez de la norma comunitaria que ordena y establece dicho intercambio automático.

3. Fallo

- 1) El artículo 51, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro aplica el Derecho de la Unión, a efectos de dicha disposición, y por tanto la citada Carta es aplicable, cuando su legislación prevé la imposición de una sanción pecuniaria a un administrado que se niega a facilitar información en el marco de un intercambio de información entre autoridades tributarias, basado en particular en las disposiciones 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.
- 2) El artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que un administrado, al que se ha impuesto una sanción pecuniaria por no atender una decisión administrativa mediante la que se le requiere que aporte información en el marco de un intercambio de información entre Administraciones tributarias nacionales en virtud de la Directiva 2011/16, puede impugnar la legalidad de esa decisión.
- 3) El artículo 1, apartado 1, y el artículo 5 de la Directiva 2011/16 deben interpretarse en el sentido de que la «pertinencia previsible» de la información solicitada por un Estado miembro a otro Estado miembro constituye un requisito que debe cumplir la solicitud de información para que el Estado miembro requerido esté obligado a tramitarla y, en consecuencia, un requisito de legalidad de la decisión de requerimiento dirigida por este Estado miembro a un administrado y de la medida sancionadora impuesta a este último por no atender dicha decisión.
- 4) El artículo 1, apartado 1, y el artículo 5 de la Directiva 2011/16 deben interpretarse en el sentido de que la comprobación de la autoridad requerida, ante la que la autoridad requirente ha presentado una solicitud de información en virtud de la citada Directiva, no se limita a la regularidad formal de esa solicitud, sino que debe permitir a la autoridad requerida asegurarse de que la información solicitada no carece de toda pertinencia previsible, habida cuenta de la identidad del contribuyente de que se trate y de la del tercero eventualmente informado así como de las necesidades de la inspección fiscal en cuestión. Estas mismas disposiciones de la Directiva 2011/16 y el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea deben interpretarse en el sentido de que, en el marco de un recurso interpuesto por un administrado contra una medida sancionadora que le ha impuesto la autoridad requerida por no atender una decisión de requerimiento adoptada por ésta a raíz de una solicitud de información dirigida por la autoridad requirente en virtud de la Directiva 2011/16, el juez nacional dispone, además de competencia para modificar la sanción impuesta, de competencia para controlar la legalidad de dicha decisión de requerimiento. En cuanto al requisito de legalidad de esta decisión respecto a la pertinencia previsible de la información solicitada, el control jurisdiccional se limita a la verificación de la falta manifiesta de tal pertinencia.
- 5) El artículo 47, párrafo segundo, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que, en el marco del ejercicio del control jurisdiccional por un juez del Estado miembro requerido, tal juez debe tener acceso a la solicitud de información dirigida por el Estado miembro requirente al Estado miembro requerido. El administrado concernido no dispone, en cambio, de un derecho de acceso a la totalidad de esta solicitud de información, que sigue siendo un documento secreto, conforme al artículo 16 de la Directiva 2011/16. A fin de defender plenamente su causa en relación con la falta de pertinencia previsible de la información solicitada, basta, en principio, con que disponga de la información a que se refiere el artículo 20, apartado 2, de la mencionada Directiva.

