

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE (GRAN SALA) DE 6 DE OCTUBRE DE 2020

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

Miembro de AEDAF

(España)

Asuntos acumulados: C-245/19 y C-246/19.

Partes: *État luxembourgeois y B (Asunto C-245/19) y entre État luxembourgeois y B, C, D, F.C., con intervención de A (Asunto C-246/19).*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Directiva 2011/16/UE – Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad – Artículos 1 y 5 – Requerimiento de comunicación de información a la autoridad judicial competente de otro Estado miembro, a raíz de una solicitud de intercambio de información de la autoridad competente de otro Estado miembro – Persona en cuyo poder obra la información requerida por la autoridad competente del primer Estado miembro – Contribuyente sometido a la investigación que ha originado la solicitud de la autoridad competente del segundo Estado miembro – Terceras personas con las que dicho contribuyente mantiene relaciones jurídicas, bancarias, financieras o, en un sentido más amplio, económicas – Tutela judicial – Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea – Artículo 47 – Derecho a la tutela judicial efectiva – Artículo 52, apartado 1 – Limitación – Base jurídica – Respeto del contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva – Existencia de una vía de recurso que permita a los justiciables de que se trate obtener un control efectivo de todas las cuestiones de hecho y de Derecho pertinentes así como una tutela judicial efectiva de los derechos que les garantiza el Derecho de la Unión – Objetivo de interés general reconocido por la Unión – Lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional – Proporcionalidad – «Pertinencia previsible» de la información solicitada en el requerimiento – Control jurisdiccional – Alcance – Aspectos personales, temporales y materiales que deben considerarse».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El presente asunto se suscita a raíz de sendas solicitudes de intercambio de información remitidas por la Administración Tributaria española a su homóloga luxemburguesa, a fin de recabar datos sobre una persona física residente en España y que está siendo objeto de una investigación tendente a clarificar su situación tributaria.

En cumplimiento de tal solicitud, la autoridad competente de Luxemburgo envió dos requerimientos de información, dirigidos respectivamente a una persona jurídica que poseía tales datos (Sociedad B) y a un tercero (Banco A) que mantenía o podía mantener relaciones jurídicas o económicas con el contribuyente investigado en España.

El *quid* de la cuestión radica en que la decisión de comunicación de información emitida por la autoridad luxemburguesa no admite posibilidad de recurso alguno, salvo en el caso de que se desatienda y, por ello, proceda imponer una sanción que sí resulta impugnabile.

A la vista de ello y, tomando en consideración los recursos planteados tanto por la Sociedad B como por el Banco A, mediante los cuales se solicita que se modifique dicha decisión en lo que concierne a su inimpugnabilidad, al tiempo que se cuestiona la pertinencia de la información requerida, el Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo de Luxemburgo procedió a elevar ante el Tribunal de Justicia de la UE (TJUE) sendas peticiones de decisión prejudicial en torno a la interpretación, de una parte, de los artículos 7, 8 y 47, así como del artículo 52, apartado 1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE) y, de otra parte, de los artículos 1.1 y 5 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.

2. Fundamentos de Derecho y fallo. Comentario crítico

El análisis del pronunciamiento que nos ocupa requiere distinguir entre la primera y la segunda cuestión prejudicial formuladas. Esencialmente, a través de la primera el órgano jurisdiccional nacional pregunta al TJUE sobre la interpretación del derecho a la tutela judicial efectiva alojado en el artículo 47 CDFUE; mientras que la segunda cuestión prejudicial versa sobre la interpretación de los artículos 1.1 y 5 de la Directiva 2011/16 y, en concreto, sobre si el requerimiento de información cursado por el Estado que solicita la asistencia se acomoda a la exigencia de «pertinencia previsible» contemplada en los preceptos citados.

Se trata, por consiguiente, de dos cuestiones hermenéuticas sobre dos instrumentos diferentes del Derecho europeo, a saber, la CDFUE –considerada Derecho originario– y la Directiva de cooperación administrativa en materia de fiscalidad –con rango de Derecho derivado–.

Centrándonos en el examen de la primera cuestión prejudicial, cabe subrayar que el derecho a la jurisdicción o derecho a la tutela judicial efectiva constituye una garantía universal. Así lo demuestra el hecho de que su virtualidad no se circunscriba al ámbito interno estatal, sino que trascienda al plano supranacional, donde goza de reconocimiento positivo explícito. La Declaración Universal de Derechos Humanos y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos consagran, respectivamente, en sus artículos 10 y 14.1, este trascendental derecho respecto a toda persona con independencia de su nacionalidad.

En el ámbito europeo, el derecho a la tutela judicial efectiva es proclamado tanto por el artículo 6.1 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales (CEDH), como por el artículo 47 CDFUE. Como es sabido, este último instrumento reconoce un conjunto de derechos personales, civiles, políticos, económicos y sociales de los ciudadanos y residentes de la UE, con la finalidad de reafirmar los derechos que emanan de las tradiciones constitucionales comunes a los países de la UE, así como de la jurisprudencia del TJUE y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) y, en definitiva, otorgar una mayor visibilidad a los derechos fundamentales y velar por la seguridad jurídica dentro de la UE.

Cabe afirmar, por tanto, que la CDFUE se ha convertido en uno de los elementos constitutivos del «bloque de constitucionalidad», al dotar a la UE de un verdadero catálogo de derechos fundamentales, que también vincula a los países de la UE cuando aplican la legislación comunitaria.

La cuestión a dilucidar en este caso estriba en si la decisión luxemburguesa que obliga a una persona que posee información a comunicarla, a efectos de tramitar una solicitud de intercambio de información cursada por España y que, según la normativa luxemburguesa no es susceptible de recurso, viola o no el artículo 47 CDFUE en relación con la persona requerida, el contribuyente sometido a la investigación en España y las terceras personas que pudieran mantener relaciones económicas con el segundo.

Nótese que se trata, en realidad, de una triple cuestión hermenéutica o, si se prefiere, de una cuestión que ha de interpretarse desde tres perspectivas diferentes, dado que el derecho a la tutela judicial efectiva puede comportar un significado distinto según el sujeto de que se trate y dependiendo de la situación en la que se encuentre dicho sujeto. Por tal motivo, el razonamiento del Tribunal al abordar esta primera cuestión prejudicial se estructura en tres partes, que se corresponden con los tres sujetos implicados.

Se examina, en primer lugar, si la citada decisión puede conculcar el derecho a la jurisdicción en relación con la Sociedad B, que es la que dispone de la información requerida. A este respecto, el Tribunal de Luxemburgo comienza aclarando que el mencionado derecho es invocable tanto por las personas físicas como por las jurídicas, aludiendo para ello a su Sentencia de 16 de mayo de 2017¹, recaída en el Asunto *Berlioz*.

Seguidamente, el Alto Tribunal recuerda que el derecho a la tutela judicial efectiva no es un derecho ilimitado, sino que puede ser limitado bien por la UE

1 STJUE de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, apartados 51 y 52.

bien por los Estados miembros, siempre y cuando se cumpla lo dispuesto en el artículo 52.1 CDFUE. Una vez comprobado que ninguna limitación a este derecho se deriva de la Directiva 2011/16, procede analizar si el límite impuesto por la legislación luxemburguesa, consistente en la imposibilidad de impugnar la decisión de requerimiento de información por parte de la persona en cuyo poder obran dichos datos, podría considerarse lesivo respecto del artículo 47 CDFUE.

Para ello es necesario tener en cuenta que el artículo 52.1 CDFUE solo permite a los Estados miembros limitar el citado derecho si, pese a ello, se respeta el contenido esencial del mismo, que incluye el derecho de su titular a acceder a un tribunal competente para garantizar la observancia de los derechos que la UE reconoce. Además, según jurisprudencia² constante del TJUE, para acceder a tal órgano judicial, dicho sujeto no puede verse obligado «a infringir una norma o una obligación jurídica y a exponerse a la sanción por la infracción cometida».

En el caso que analizamos, se constata que únicamente la desatención del requerimiento de información por parte de la Sociedad B, con la consiguiente sanción que dicha infracción lleva aparejada, conllevaría la posibilidad de impugnar con carácter incidental aquella decisión al hilo del recurso planteado contra la sanción. Partiendo, pues, de que solo el incumplimiento de tal obligación jurídica habilitaría –y de forma indirecta– la posibilidad de reclamar contra aquella decisión, no siendo factible recurrir esta directamente en la hipótesis de que fuera arbitraria o desproporcionada, el TJUE concluye que la limitación impuesta por el Estado luxemburgués no respeta el contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva, vulnerando, en suma, tanto el contenido del artículo 52.1 como el propio derecho propugnado en el artículo 47 CDFUE.

Resuelta la primera cuestión prejudicial por lo que concierne a la persona destinataria del requerimiento de información, el TJUE focaliza su atención en la posible violación del citado derecho respecto del contribuyente objeto de la investigación tributaria en el Estado miembro que solicita la asistencia administrativa.

Varios son los requisitos que debe cumplir la limitación establecida por el Estado luxemburgués a fin de no transgredir el mandato del artículo 47 CDFUE. La primera exigencia consiste en que tal limitación se articule legalmente, precisando con claridad el alcance de la restricción, presupuesto este que resulta cumplido al regularse dicho límite a través de la Ley luxemburguesa de 25 de noviembre de 2014.

En segundo término, como ya se ha expuesto, el límite impuesto debe respetar el contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva, en cada caso. El hilo argumental sostenido por el TJUE en este punto pone el acento en la distinta situación en la que se encuentra el contribuyente investigado en comparación con la persona jurídica destinataria del requerimiento de información. En efecto, a diferencia de esta última, el contribuyente objeto de investigación no es destinatario de tal requerimiento ni resulta obligado por él. De ello se desprende que tal contribuyente no ha de incurrir en la comisión de ninguna infrac-

2 En esta línea, véanse las SSTJUE de 1 de abril de 2004, *Comisión/Jégo-Quéré*, C-263/02, apartado 35; de 13 de marzo de 2007, *Unibet*, C-432/05, apartado 64; y de 3 de octubre de 2013, *Inuit Tapiriit Kanatami y otros/Parlamento y Consejo*, C-583/11, apartado 104.

ción que propicie la imposición de una sanción, en cuyo marco pueda ejercer su derecho a la tutela judicial efectiva.

Antes al contrario, sus intereses serán adecuadamente tutelados en una fase ulterior de la investigación, cuando se le notifique la propuesta de regularización, estadio este en que el proceso se vuelve contradictorio y se concede al contribuyente el derecho a formular alegaciones. Ninguna indefensión se produce, en consecuencia, en la fase previa de la investigación en la que se remite el requerimiento de información sobre su situación tributaria, en el bien entendido de que ni va dirigido a él, ni en este punto el procedimiento reviste carácter contradictorio, gozando en todo caso del oportuno derecho al recurso en la fase siguiente.

Sentado, pues, que el límite arbitrado por la normativa luxemburguesa no menoscaba el contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva del contribuyente investigado, tan solo resta comprobar si dicha legislación nacional se orienta a la consecución de un objetivo de interés general de la UE y resulta proporcionada y necesaria. En este sentido, el órgano judicial remitente apunta que la normativa cuestionada supone la transposición de la Directiva 2011/16, cuyo objetivo es combatir el fraude y la evasión fiscal internacional intensificando la cooperación interadministrativa entre los Estados miembros. Huelga afirmar que dicha meta constituye un objetivo de interés general reconocido por la UE, susceptible de autorizar una limitación del derecho consagrado en el artículo 47 CDFUE.

De hecho, tal objetivo se materializa en el diseño de un procedimiento de intercambio de información, de manera que procede verificar si la limitación establecida por la legislación luxemburguesa es o no proporcionada en aras a alcanzar tal objetivo. En este extremo, partiendo de que la imposibilidad de plantear un recurso directo contra dicha decisión por parte del contribuyente investigado no le priva de su ulterior derecho a recurrir la decisión de regularización, no puede afirmarse que se le cause indefensión, lo que lleva al tribunal a concluir que tal límite es proporcionado. Cumpliéndose de este modo todos los requisitos exigidos, cabe afirmar que respecto del contribuyente investigado no se produce ninguna contravención del artículo 47 CDFUE.

Avanzando un paso más, el análisis del Alto Tribunal se proyecta a continuación sobre la virtualidad del derecho a la tutela judicial efectiva de las terceras personas con las que el contribuyente objeto de investigación mantiene o puede mantener relaciones jurídicas, bancarias, financieras o, en general, de índole económica.

En primer término, se clarifica que estas personas jurídicas también ostentan el derecho de acceso a la jurisdicción ante posibles intervenciones arbitrarias de los poderes públicos. Sin embargo, en contraste con la Sociedad B, que como destinataria del requerimiento de información quedaba sujeta a una obligación jurídica, debiendo incumplirla para poder recurrir, a través de la sanción, dicha decisión, lo que sin duda lesionaba el contenido esencial del derecho que nos ocupa; en el caso de las terceras personas, no existe deber jurídico alguno de facilitar la información requerida, de lo que se sigue que tampoco se arriesgan a ser sancionadas por tal incumplimiento. Siendo ello así, el Tribunal de

Luxemburgo matiza que en esta situación el contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva no exige que estos terceros dispongan de la posibilidad de interponer un recurso directo contra la decisión de requerimiento de información.

Por último, habiéndose considerado también que esta última limitación se orienta al logro de un objetivo de interés general de la UE y reviste un carácter proporcionado, por lo que cabe afirmar, en suma, que no viola el artículo 47 CDFUE, el Alto Tribunal pasa a examinar la segunda cuestión prejudicial.

Como ya señalamos, el órgano nacional remitente solicita en este caso que se interprete si la información requerida por la Administración Tributaria española resulta «previsiblemente pertinente», en relación con la investigación en curso. Adviértase que estamos ante un requisito previsto de manera expresa en el artículo 1.1 de la Directiva 2011/16, que habilita al Estado solicitante a pedir todos aquellos datos que razonablemente considere que son oportunos para su investigación, pero no le autoriza a excederse en este terreno, ni tampoco a sobrecargar a la autoridad requerida³.

Como puntualiza el Alto Tribunal, pese a que el Estado requirente dispone de un cierto margen de discrecionalidad para llevar a cabo esta valoración, en ningún caso se admite que se pueda solicitar información que carezca absolutamente de relevancia para la investigación. A tal fin, tal y como ya se señaló con ocasión de la Sentencia dictada en el Asunto *Berlioz*⁴, es la autoridad requerida la encargada de comprobar dicha pertinencia, atendiendo a la identidad del contribuyente sometido a la investigación, a las necesidades de esta, y a la identidad del tercero del que sea necesario obtener la información.

La duda surge, en particular, por el hecho de que la decisión luxemburguesa, considerada conjuntamente con la solicitud española de intercambio de información, alude de forma imprecisa a contratos, facturas y pagos, sin una identificación detallada.

A la luz de todo ello, resulta interesante comprobar cómo el TJUE resuelve que la información solicitada sí es «previsiblemente pertinente», teniendo en cuenta, por un lado, que en la solicitud se hace referencia a contratos, facturas y pagos celebrados o efectuados durante el período comprendido en la investigación por el tercero en poder del cual obran los datos y que, a su vez, tienen relación con el contribuyente investigado; y, de otro lado, que tal información se recaba durante la fase preliminar de tal investigación, momento en el cual la autoridad competente tampoco dispone de un conocimiento completo acerca de dichos datos. No existe, por tanto, quiebra alguna de los artículos 1.1 y 5 de la Directiva europea de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

Llegados a este punto, se evidencia que el pronunciamiento analizado encierra una gran trascendencia por varias razones. En primer término, por la crucial importancia del derecho examinado, pues el derecho a la tutela judicial efectiva no solo se reconoce a nivel europeo a través del artículo 47 CDFUE, sino que

3 Véase, en esta dirección, la STJUE de 16 de mayo de 2017, *Berlioz*, ya citada, apartados 63 y 66 a 68.

4 STJUE de 16 de mayo de 2017, *Berlioz*, ya citada, apartados 76, 78, 80 y 82.

constituye un derecho fundamental en todos los Estados miembros de la UE, concediéndosele una relevancia mayor, si cabe, a la primera de sus vertientes, cual es la del derecho de acceso a la jurisdicción, que es la que nos ocupa en este asunto.

En segundo lugar, porque no siendo numerosos los pronunciamientos del Alto Tribunal sobre el derecho de defensa desde el prisma comentado, todavía lo son menos cuando se trata de abordar conjuntamente la proyección de este derecho en el marco del intercambio de información, en el que como se ha puesto de relieve, la interpretación del contenido del derecho puede variar según la posición y situación de las partes.

Y, en tercer lugar, porque a través de la presente sentencia se complementa y consolida la doctrina ya existente del TJUE sobre la interpretación tanto del contenido y posibles límites del derecho a la tutela judicial efectiva, como de aspectos relativos a la Directiva europea de cooperación administrativa, refrendando así la solución ofrecida por el Alto Tribunal a cuestiones de indudable repercusión práctica en pronunciamientos pioneros como, señaladamente, el dictado al hilo del Asunto *Berlioz*.