



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 16 de mayo de 2017*

«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»

En el asunto C-682/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Luxemburgo), mediante resolución de 17 de diciembre de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de diciembre de 2015, en el procedimiento entre

Berlioz Investment Fund SA

y

Directeur de l’administration des contributions directes,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente, el Sr. A. Tizzano, Vicepresidente, los Sres. M. Ilešič, L. Bay Larsen y T. von Danwitz y las Sras. M. Berger y A. Prechal, Presidentes de Sala, y el Sr. A. Arabadjiev, la Sra. C. Toader y los Sres. M. Safjan, D. Šváby, E. Jarašiūnas, C.G. Fernlund (Ponente), C. Vajda y S. Rodin, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sra. V. Giacobbo-Peyronnel, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 8 de noviembre de 2016;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Berlioz Investment Fund SA, por el Sr. J.-P. Drescher, abogado;
- en nombre del Gobierno luxemburgués, por el Sr. A. Germeaux y la Sra. D. Holderer, en calidad de agentes, asistidos por los Sres. P.-E. Partsch y T. Evans, abogados;

* Lengua de procedimiento: francés.

- en nombre del Gobierno belga, por el Sr. J.-C. Halleux y la Sra. M. Jacobs, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno francés, inicialmente por la Sra. S. Ghiandoni, en calidad de agente, y posteriormente por la Sra. E. de Moustier, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. P. Garofoli, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno finlandés, por el Sr. S. Hartikainen, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal, J.-F. Brakeland, H. Krämer y W. Roels, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de enero de 2017;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 1, apartado 1, y del artículo 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 y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DO 2011, L 64, p. 1), así como del artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»).
- 2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Berlioz Investment Fund SA (en lo sucesivo, «Berlioz») y el directeur de l'administration des contributions directes (director del servicio responsable de los tributos directos, Luxemburgo) en relación con una sanción pecuniaria que éste había impuesto a aquélla por haberse negado a responder a una solicitud de información en el marco de un intercambio de información con la Administración tributaria francesa.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea

- 3 El artículo 47 de la Carta, titulado «Derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial», dispone lo siguiente:

«Toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva respetando las condiciones establecidas en el presente artículo.

Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente y dentro de un plazo razonable por un juez independiente e imparcial, establecido previamente por la ley. Toda persona podrá hacerse aconsejar, defender y representar.

[...]»

Directiva 2011/16

4 Los considerandos 1, 2, 6 a 9 y 19 de la Directiva 2011/16 indican lo siguiente:

«(1) [...] El enorme incremento de la movilidad de los sujetos pasivos, el número de transacciones transfronterizas y la internacionalización de los instrumentos financieros dificulta una estimación adecuada por parte de los Estados miembros de los impuestos adeudados. Esta creciente dificultad afecta al funcionamiento de los sistemas fiscales y lleva aparejada la doble imposición, fenómeno que incita a la evasión y al fraude fiscal [...].

(2) [...] A fin de paliar los efectos negativos de este fenómeno, es indispensable impulsar una nueva cooperación administrativa entre las administraciones tributarias de los Estados miembros. Es preciso crear instrumentos que permitan instaurar la confianza entre los Estados miembros, mediante el establecimiento de las mismas normas, obligaciones y derechos para todos ellos.

[...]

(6) [...] La nueva Directiva se considera el instrumento adecuado con vistas al logro de una cooperación administrativa eficaz.

(7) La Directiva se basa en los logros de 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 (DO 1977, L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94)], pero prevé una serie de medidas más claras y precisas con vistas a regular la cooperación administrativa entre los Estados miembros, cuando resulte necesario, con el fin de establecer, en particular por lo que respecta al intercambio de información, un ámbito de cooperación administrativa más amplio entre los Estados miembros. [...]

(8) [...] Deben adoptarse disposiciones que posibiliten el establecimiento de un contacto más directo entre servicios a fin de lograr una cooperación más eficaz y más rápida. [...]

(9) Los Estados miembros deben intercambiarse información relativa a casos particulares cuando así lo solicite otro Estado miembro y llevar a cabo las investigaciones necesarias para obtenerla. Con la norma de la “pertinencia previsible” se pretende prever en la mayor medida posible el intercambio de información en materia fiscal y, al mismo tiempo, aclarar que los Estados miembros no están en condiciones de emprender investigaciones aleatorias o solicitar información que probablemente no sea pertinente para los asuntos fiscales de un contribuyente dado. Mientras que el artículo 20 contiene requisitos de procedimiento, estas disposiciones deben interpretarse con cierta libertad, para no frustrar el efectivo intercambio de información.

[...]

(19) La situación en la que un Estado miembro puede denegar facilitar información debe definirse y limitarse con claridad, teniendo en cuenta determinados intereses privados que deben protegerse, así como el interés público.»

5 El artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2011/16 estipula lo siguiente:

«La presente Directiva establece las normas y los procedimientos con arreglo a los cuales los Estados miembros cooperarán entre sí con vistas a intercambiar información que, previsiblemente, guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros en relación con los impuestos mencionados en el artículo 2.»

6 El artículo 5 de la citada Directiva preceptúa lo siguiente:

«A petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida comunicará a la autoridad requirente toda información de la mencionada en el artículo 1, apartado 1, que obre en su poder o que obtenga a raíz de investigaciones administrativas.»

7 El artículo 16, apartado 1, de dicha Directiva es del siguiente tenor:

«Cualquier información que se transmita bajo cualquier forma entre los Estados miembros en aplicación de la presente Directiva estará amparada por el secreto oficial y gozará de la protección que la legislación nacional del Estado miembro que la haya recibido otorgue a la información de la misma naturaleza. [...]

[...]»

8 El artículo 17 de la referida Directiva, titulado «Límites», establece lo siguiente:

«1. La autoridad requerida de un Estado miembro deberá facilitar a la autoridad requirente de otro Estado miembro la información a que se refiere el artículo 5 siempre que la autoridad requirente haya agotado las fuentes habituales de información que podría utilizar en esas circunstancias para obtener la información solicitada sin arriesgarse a que ello afecte negativamente a sus fines.

2 La presente Directiva no impondrá a ningún Estado miembro la obligación de llevar a cabo investigaciones o de comunicar información, si realizar tales investigaciones o recopilar la información solicitada para los propios fines de dicho Estado miembro infringe su legislación.

3. La autoridad competente de un Estado miembro requerido podrá negarse a facilitar información cuando, por motivos legales, el Estado miembro requirente no pueda facilitar información similar.

4. Podrá denegarse la comunicación de información en caso de que ello suponga la divulgación de un secreto comercial, industrial o profesional, de un procedimiento comercial, o de una información cuya divulgación sea contraria al interés público.

5. La autoridad requerida informará a la autoridad requirente de los motivos por los que se deniega la solicitud de información.»

9 El artículo 18 de la Directiva 2011/16, con la rúbrica «Obligaciones», prescribe lo siguiente:

«1. En caso de que un Estado miembro solicite información de conformidad con la presente Directiva, el Estado miembro requerido aplicará, a fin de obtener la información requerida, las medidas nacionales previstas al efecto, aun cuando no precise de tal información para sus propios fines fiscales. Tal obligación se entenderá sin perjuicio de los apartados 2, 3 y 4 del artículo 17, que en ningún caso podrán interpretarse en el sentido [de] que autorizan a un Estado miembro a negarse a facilitar información exclusivamente por el hecho de que ésta no reviste interés nacional.

2. No podrá interpretarse, en ningún caso, que los apartados 2 y 4 del artículo 17 autorizan a la autoridad requerida de un Estado miembro a negarse a facilitar información exclusivamente por el hecho de que esa información obre en poder de un banco u otra entidad financiera, un representante o una persona que actúe en calidad de intermediario o agente fiduciario, o porque esté relacionada con la participación en el capital de una persona.

[...]»

- 10 El artículo 20, apartado 1, de la Directiva 2011/16 prevé, respecto a las solicitudes de información y de investigaciones administrativas con arreglo al artículo 5 de dicha Directiva, la utilización, en la medida de lo posible, de un formulario adoptado por la Comisión. El apartado 2 del citado artículo 20 presenta la siguiente redacción:

«El formulario normalizado mencionado en el apartado 1 incluirá al menos la información siguiente que proporcionará la autoridad requirente:

- a) la identidad de la persona sometida a examen o investigación;
- b) el objetivo fiscal para el que se pide la información.

La autoridad requirente podrá proporcionar, en la medida en que obre en su conocimiento y de conformidad con la situación internacional, el nombre y dirección de toda persona que se considere esté en posesión de la información solicitada, así como todo elemento que pueda facilitar la recogida de información por parte de la autoridad requerida.»

- 11 El artículo 22 de la Directiva 2011/16 dispone en su apartado 1, letra c), lo siguiente:

«Los Estados miembros adoptarán todas las medidas necesarias a fin de:

[...]

- c) garantizar el buen funcionamiento de las disposiciones en materia de cooperación administrativa previstas en la presente Directiva.»

Derecho luxemburgués

Ley de 29 de marzo de 2013

- 12 La Directiva 2011/16 fue objeto de transposición al Derecho luxemburgués mediante la loi du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16 et portant 1) modification de la loi générale des impôts, 2) abrogation de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs [Ley de 29 de marzo de 2013, relativa a la transposición de la Directiva 2011/16 y por la que: 1) se modifica la Ley General Tributaria, y 2) se deroga la Ley modificada de 15 de marzo de 1979 sobre la asistencia administrativa internacional en materia de impuestos directos; *Mémorial* A 2013, p. 756; en lo sucesivo, «Ley de 29 de marzo de 2013»].

- 13 El artículo 6 de la Ley de 29 de marzo de 2013 establece lo siguiente:

«A petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida luxemburguesa le comunicará la información que, previsiblemente, guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales del Estado miembro requirente con respecto a los impuestos mencionados en el artículo 1, que obre en su poder o que obtenga a raíz de investigaciones administrativas.»

14 El artículo 8, apartado 1, de la Ley de 29 de marzo de 2013 preceptúa lo siguiente:

«La autoridad requerida luxemburguesa efectuará las comunicaciones a que se refiere el artículo 6 lo antes posible y, a más tardar, seis meses después de la fecha de recepción de la solicitud. No obstante, si la autoridad requerida luxemburguesa ya dispusiera de la información de que se trate, el plazo para efectuar las comunicaciones será de dos meses.»

Ley de 25 de noviembre de 2014

15 La loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande (Ley de 25 de noviembre de 2014, relativa al procedimiento aplicable al intercambio de información previa petición en el ámbito de la fiscalidad y mediante la que se modifica la Ley de 31 de marzo de 2010, relativa a la aprobación de los convenios fiscales y que establece el procedimiento aplicable en materia de intercambio de información previa petición; *Mémorial* A 2014, p. 4170; en lo sucesivo, «Ley de 25 de noviembre de 2014») contiene las siguientes disposiciones.

16 El artículo 1, apartado 1, de la Ley de 25 de noviembre de 2014 dispone:

«Esta ley se aplicará, a partir de su entrada en vigor, a las solicitudes de intercambio de información formuladas en el ámbito de la fiscalidad por las autoridades competentes de un Estado requirente en virtud de:

[...]

4) la [Ley de 29 de marzo de 2013], relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad;

[...]»

17 El artículo 2 de la Ley de 25 de noviembre de 2014 estipula lo siguiente:

«1. Las Administraciones tributarias podrán solicitar a quien esté en posesión de ella cualquier tipo de información que sea requerida a efectos del intercambio de información previsto en los convenios y en las leyes.

2. Quien esté en posesión de la información estará obligado a facilitar los datos exigidos en su totalidad, de forma precisa y sin alteraciones, en el plazo de un mes a contar desde la notificación de la decisión por la que se le requiera la información solicitada. Dicha obligación incluye el envío, sin modificaciones, de documentos en los que se base la información.

[...]»

18 A tenor del artículo 3 de la Ley de 25 de noviembre de 2014:

«1. La Administración tributaria competente comprobará la regularidad formal de la solicitud de intercambio de información. Esta solicitud será formalmente válida si indica su base jurídica y la autoridad competente de la que emana y las demás indicaciones establecidas en los convenios y en las leyes.

[...]

3. En caso de que la Administración tributaria competente no disponga de la información requerida, su director o la persona en quien éste tenga delegadas sus funciones notificará mediante carta certificada a quien posea tales datos su decisión de requerirle para que proporcione la información de que se trate. La notificación de la decisión a quien posea la información solicitada también servirá de notificación para cualquier otra persona mencionada en ella.

4. La solicitud de intercambio de información no podrá ser divulgada. La decisión de requerimiento contendrá únicamente las indicaciones imprescindibles para que quien esté en posesión de la información pueda identificar los datos solicitados.

[...]»

19 El artículo 5, apartado 1, de la Ley de 25 de noviembre de 2014 establece lo siguiente:

«Si la información solicitada no se facilita en el plazo de un mes a partir de la notificación de la decisión de requerimiento, podrá imponerse a quien esté en posesión de dicha información una sanción tributaria por un importe máximo de 250 000 euros. El director de la Administración tributaria competente o la persona en quien éste haya delegado sus facultades fijará el importe de la sanción.»

20 El artículo 6 de la Ley de 25 de noviembre de 2014 prescribe lo siguiente:

«1. No cabe recurso alguno contra la solicitud de intercambio de información ni contra la decisión de requerimiento indicadas en el artículo 3, apartados 1 y 3.

2. La persona que esté en posesión de la información podrá interponer recurso contencioso-administrativo contra las resoluciones mencionadas en el artículo 5 ante el tribunal administratif [Tribunal Contencioso-Administrativo]. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de un mes a partir de la notificación de la resolución a la persona que esté en posesión de la información solicitada. El recurso tendrá efecto suspensivo. [...]

Contra las resoluciones del tribunal administratif podrá interponerse recurso de apelación ante la Cour administrative [Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo]. El recurso de apelación deberá interponerse en el plazo de 15 días a partir de la notificación de la resolución judicial por parte de la Secretaría [...]. La Cour administrative resolverá, bien en el plazo de un mes a partir de la presentación del escrito de contestación, bien en el mes siguiente a la expiración del plazo para la presentación de dicho escrito.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

21 Berlioz es una sociedad anónima luxemburguesa que ha disfrutado de los dividendos abonados por su filial Cofima, una société par actions simplifiée de Derecho francés, con exención de la retención en origen.

22 El 3 de diciembre de 2014, la Administración tributaria francesa, al albergar dudas acerca de si la exención atinente a Cofima cumplía los requisitos establecidos por el Derecho francés, dirigió a la Administración tributaria luxemburguesa una solicitud de información relativa a Berlioz en virtud de la Directiva 2011/16, en particular.

23 A raíz de esta solicitud, el director del servicio responsable de los tributos directos adoptó, el 16 de marzo de 2015, una decisión en la que indicaba que las autoridades tributarias francesas estaban comprobando la situación fiscal de Cofima y necesitaban información para poder pronunciarse sobre la aplicación de retenciones en origen a los dividendos abonados por Cofima a

Berlioz. Mediante dicha decisión, sobre la base del artículo 2, apartado 2, de la Ley de 25 de noviembre de 2014, requirió a Berlioz para que le comunicara determinada información, pidiéndole en particular que:

- aclarase si la sociedad dispone de una sede de dirección efectiva en Luxemburgo y cuáles son sus principales características, a saber, la descripción de esa sede, la superficie de sus oficinas, el equipamiento material e informático de su propiedad, la copia del contrato de arrendamiento de los locales y la dirección de domiciliación, adjuntando documentos justificativos;
- facilitara una lista de sus trabajadores, indicando su función en la sociedad e identificando a aquellos trabajadores que desempeñan sus funciones en el domicilio social de ésta;
- hiciera saber si contrata a trabajadores en Luxemburgo;
- manifestara si existe un contrato entre Berlioz y Cofima y, en caso afirmativo, aportara una copia del contrato;
- indicara sus participaciones en otras sociedades y cómo se financiaron tales participaciones, adjuntando documentos justificativos;
- indicara los nombres y direcciones de sus socios y el importe del capital poseído por cada uno de ellos y su porcentaje de participación;
- indicara el importe por el que se habían inscrito los títulos de Cofima en el activo de Berlioz con anterioridad a la junta general de Cofima celebrada el 7 de marzo de 2012 y aportara la relación cronológica de los valores de entrada de los títulos de Cofima en el activo con ocasión de la aportación del 5 de diciembre de 2002, de la aportación del 31 de octubre de 2003 y de la adquisición del 2 de octubre de 2007.

24 El 21 de abril de 2015, Berlioz indicó que respondía a la decisión de requerimiento de 16 de marzo de 2015, salvo en lo relativo a los nombres y direcciones de sus socios, el importe del capital poseído por cada uno de ellos y su porcentaje de participación, debido a que esta información no era previsiblemente pertinente, en el sentido de la Directiva 2011/16, para determinar si la distribución de dividendos por parte de su filial debía estar sujeta a la retención en origen, objeto del examen efectuado por la Administración tributaria francesa.

25 Mediante resolución de 18 de mayo de 2015, el director del servicio responsable de los tributos directos impuso a Berlioz, sobre la base del artículo 5, apartado 1, de la Ley de 25 de noviembre de 2014, una sanción tributaria de 250 000 euros por su negativa a facilitar tal información.

26 El 18 de junio de 2015, Berlioz interpuso recurso ante el tribunal administratif (Tribunal Contencioso-Administrativo) contra la resolución del director del servicio responsable de los tributos directos por la que se le imponía una sanción, solicitando a ese tribunal que comprobara la procedencia de la decisión de requerimiento de 16 de marzo de 2015.

27 Mediante sentencia de 13 de agosto de 2015, el tribunal administratif (Tribunal Contencioso-Administrativo) estimó en parte el recurso y redujo la multa hasta 150 000 euros, pero desestimó el recurso en todo lo demás y declaró que no procedía pronunciarse sobre la pretensión de anulación formulada con carácter subsidiario.

28 Mediante demanda de 31 de agosto de 2015, Berlioz interpuso recurso de apelación ante la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), alegando que la negativa del tribunal administratif (Tribunal Contencioso-Administrativo) a comprobar la procedencia de la decisión de requerimiento de 16 de marzo de 2015, conforme al artículo 6, apartado 1, de la Ley de

25 de noviembre de 2014, violaba su derecho a la tutela judicial efectiva tal como lo garantiza el artículo 6, apartado 1, del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950 (en lo sucesivo, «CEDH»).

- 29 La Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) consideró que podía ser necesario tener en cuenta en particular el artículo 47 de la Carta, que reconoce el derecho contemplado en el artículo 6, apartado 1, del CEDH, e instó a las partes en el litigio principal a presentarle sus observaciones a este respecto.
- 30 Dicho órgano jurisdiccional 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.
- 31 En tales circunstancias, la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

- 32 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide si el artículo 51, apartado 1, de la Carta debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro aplica el Derecho de la Unión, a efectos de dicha disposición, y de que, por tanto, la 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.
- 33 A tenor del artículo 51, apartado 1, de la Carta, las disposiciones de la misma están dirigidas a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión. Así pues, es preciso determinar si una medida nacional que prevé tal sanción puede considerarse una aplicación del Derecho de la Unión.

- 34 A este respecto, procede señalar que la Directiva 2011/16 impone ciertas obligaciones a los Estados miembros. En particular, su artículo 5 preceptúa que la autoridad requerida comunicará a la autoridad requirente determinada información.
- 35 Por otro lado, conforme al artículo 18 de la Directiva 2011/16, titulado «Obligaciones», el Estado miembro requerido aplicará, a fin de obtener la información requerida, las medidas nacionales previstas al efecto.
- 36 Además, a tenor del artículo 22, apartado 1, letra c), de la Directiva 2011/16, los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias a fin de garantizar el buen funcionamiento de las disposiciones en materia de cooperación administrativa previstas en dicha Directiva.
- 37 De este modo, al mismo tiempo que remite a las medidas previstas en el Derecho nacional para recabar información, la Directiva 2011/16 exige a los Estados miembros que adopten las medidas necesarias para obtener la información solicitada de manera que cumplan sus obligaciones en materia de intercambio de información.
- 38 Pues bien, debe constatarse que, para garantizar el efecto útil de la citada Directiva, tales medidas deben incluir dispositivos, como la sanción pecuniaria de que se trata en el litigio principal, que garanticen la existencia de una incitación suficiente al administrado para responder a las peticiones de las autoridades tributarias y, de este modo, permitan a la autoridad requerida cumplir sus obligaciones con respecto a la autoridad requirente.
- 39 La circunstancia de que la Directiva 2011/16 no prevea expresamente la imposición de medidas sancionadoras no impide considerar que éstas guardan relación con la aplicación de dicha Directiva y que, por tanto, están comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión. En efecto, el concepto de «medidas nacionales previstas [para obtener información]», en el sentido del artículo 18 de la mencionada Directiva, y el concepto de «medidas necesarias a fin de garantizar el buen funcionamiento de las disposiciones en materia de cooperación administrativa», en el sentido del artículo 22, apartado 1, de esta misma Directiva, pueden incluir medidas de esta naturaleza.
- 40 En estas circunstancias, es irrelevante que la disposición nacional en la que se basa una medida sancionadora como la impuesta a Berlioz figure en una ley que no ha sido promulgada para transponer la Directiva 2011/16, dado que la aplicación de esa disposición nacional tiene por objeto garantizar la aplicación de dicha Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, apartado 28).
- 41 Por consiguiente, debe considerarse que una legislación nacional, como la controvertida en el litigio principal, que prevé una medida sancionadora por no atender una solicitud de la autoridad tributaria nacional cuya finalidad es permitir a esta última el cumplimiento de las obligaciones que establece la Directiva 2011/16, aplica esta Directiva.
- 42 Así pues, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 51, apartado 1, de la Carta 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 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.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

- 43 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide, en lo sustancial, que se determine si el artículo 47 de la Carta 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.

Sobre la existencia de un derecho a la tutela judicial basado en el artículo 47 de la Carta

- 44 Según el artículo 47 de la Carta, titulado «Derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial», toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva. A este derecho corresponde la obligación que el artículo 19 TUE, apartado 1, párrafo segundo, impone a los Estados miembros de establecer las vías de recurso necesarias para garantizar la tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión.
- 45 Varios Gobiernos han sostenido que, en un caso como el del litigio principal, no existía un «derecho garantizado por el Derecho de la Unión», en el sentido del artículo 47 de la Carta, dado que la Directiva 2011/16 no confiere ningún derecho a los particulares. Según tales Gobiernos, dicha Directiva, al igual que la Directiva 77/799 examinada por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 22 de octubre de 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), contempla únicamente el intercambio de información entre Administraciones tributarias y sólo a éstas confiere derechos. Arguyen que, por consiguiente, un administrado como Berlioz no puede pretender sobre la base del artículo 47 de la Carta que dispone del derecho a la tutela judicial efectiva.
- 46 A este respecto, el Tribunal de Justicia consideró, en los apartados 30 a 36 de la citada sentencia, que la Directiva 77/799, cuyo objeto era regular la colaboración entre las autoridades tributarias de los Estados miembros, coordinaba la transmisión de información entre las autoridades competentes, imponiendo a los Estados miembros determinadas obligaciones, pero 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.
- 47 Por lo que se refiere a la Directiva 2011/16, ésta indica en su considerando 7 que se basa en los logros de la Directiva 77/799, previendo una serie de medidas más claras y precisas con vistas a regular la cooperación administrativa entre los Estados miembros, cuando resulte necesario, con el fin de establecer un ámbito de cooperación más amplio. Ha de constatarse que, de este modo, la Directiva 2011/16 persigue un objetivo análogo al de la Directiva 77/799, a la que sustituye.
- 48 No obstante, 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.
- 49 En efecto, de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que los derechos fundamentales garantizados en el ordenamiento jurídico de la Unión deben ser aplicados en todas las situaciones reguladas por el Derecho de la Unión y que la aplicabilidad de este Derecho implica la de los derechos fundamentales garantizados por la Carta (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, apartados 19 a 21, y de 26 de septiembre de 2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, apartados 72 y 73).

- 50 En este caso, el litigio principal versa sobre una medida sancionadora a un administrado por no atender una decisión mediante la que se le requiere que aporte a la autoridad requerida información para que ésta pueda tramitar una solicitud formulada por la autoridad requirente sobre la base, en concreto, de la Directiva 2011/16. Al basarse esta medida sancionadora en una disposición nacional que, tal como se desprende de la respuesta a la primera cuestión prejudicial, aplica el Derecho de la Unión, a efectos del artículo 51, apartado 1, de la Carta, se colige que las disposiciones de esta última, en particular su artículo 47, son aplicables en las circunstancias del litigio principal (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de septiembre de 2013, *Texdata Software*, C-418/11, EU:C:2013:588, apartados 74 a 77).
- 51 En lo que atañe más concretamente a la exigencia de un derecho garantizado por el Derecho de la Unión, en el sentido del artículo 47 de la Carta, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, 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 (sentencias de 21 de septiembre de 1989, *Hoechst/Comisión*, 46/87 y 227/88, EU:C:1989:337, apartado 19, y de 22 de octubre de 2002, *Roquette Frères*, C-94/00, EU:C:2002:603, apartado 27, y auto de 17 de noviembre de 2005, *Minoan Lines/Comisión*, C-121/04 P, no publicado, EU:C:2005:695, apartado 30).
- 52 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.

Sobre el objeto del derecho a la tutela judicial

- 53 En lo atinente a una medida sancionadora, ha de comprobarse si el derecho a la tutela judicial frente a esta medida, como prevé la normativa de que se trata en el litigio principal, es suficiente para permitir al administrado ejercitar los derechos que le atribuye el artículo 47 de la Carta o si este artículo requiere que el administrado pueda igualmente, en tal ocasión, impugnar la legalidad de la decisión de requerimiento en la que se basa la medida sancionadora.
- 54 A este respecto, cabe recordar que el principio de tutela judicial efectiva es un principio general del Derecho de la Unión, actualmente plasmado en el artículo 47 de la Carta. Este artículo garantiza, en el Derecho de la Unión, la protección conferida por los artículos 6, apartado 1, y 13 del CEDH. En consecuencia, procede referirse únicamente a aquella primera disposición (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de noviembre de 2012, *Otis y otros*, C-199/11, EU:C:2012:684, apartados 46 y 47).
- 55 En cuanto al artículo 47, párrafo segundo, de la Carta, el mismo preceptúa que toda persona tiene derecho a que su causa sea oída por un juez independiente e imparcial. El respeto de este derecho supone que 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.
- 56 Por consiguiente, tal como señaló el Abogado General en el punto 80 de sus conclusiones, 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.
- 57 La Comisión alega que admitir el derecho a la tutela judicial del administrado frente a tal decisión de requerimiento equivaldría a reconocerle más derechos procesales que a un contribuyente. A su juicio, del apartado 40 de la sentencia de 22 de octubre de 2013, *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678), resulta

que la solicitud de información dirigida a un contribuyente –que pertenece a la fase de investigación, en la que se recaba la información– constituye un mero acto de trámite de la decisión definitiva y no es susceptible de impugnación.

- 58 No obstante, deben distinguirse las circunstancias del asunto principal de las del asunto que dio lugar a la sentencia de 22 de octubre de 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678). En efecto, este último asunto 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. Así, en el asunto sobre el que versaba aquella sentencia, el Tribunal de Justicia estaba llamado a pronunciarse sobre la existencia del derecho del contribuyente que era objeto de solicitudes de información entre Administraciones tributarias nacionales a ser oído en el marco de ese procedimiento, y no, como sucede en el presente asunto, sobre la existencia del derecho a la tutela judicial de un administrado del Estado miembro requerido 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.
- 59 En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 47 de la Carta 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.

Sobre la cuarta cuestión prejudicial

- 60 Mediante su cuarta cuestión prejudicial, que procede examinar antes que la tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si 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.
- 61 En virtud del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2011/16, relativo al objeto de ésta, los Estados miembros cooperarán entre sí con vistas a intercambiar información que, «previsiblemente, guarde relación» con la Administración requirente, habida cuenta de las disposiciones de la legislación en materia tributaria del Estado miembro al que pertenezca dicha Administración.
- 62 El artículo 5 de la Directiva 2011/16 hace referencia a esta información estableciendo que, a petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida comunicará a la autoridad requirente toda información de la mencionada en el citado artículo 1, apartado 1, que obre en su poder o que obtenga a raíz de investigaciones administrativas. Dicho artículo 5 impone así una obligación a la autoridad requerida.
- 63 Del tenor literal de estas disposiciones resulta que los términos «previsiblemente [pertinente]» designan la cualidad que debe ostentar la información solicitada. La obligación que incumbe a la autoridad requerida de cooperar con la autoridad requirente, conforme al artículo 5 de la Directiva 2011/16, no se extiende a la comunicación de información que no posea esa cualidad.
- 64 Así pues, la cualidad de «pertinencia previsible» de la información solicitada constituye un requisito de la solicitud atinente a la misma.

- 65 Queda aún por determinar quién y cómo evalúa esta cualidad y si el administrado al que se dirige la autoridad requerida para obtener la información solicitada por la autoridad requirente puede alegar la falta de tal cualidad.
- 66 A este respecto, es preciso remitirse a los términos del considerando 9 de la Directiva 2011/16, a cuyo tenor, con la norma de la «pertinencia previsible» se pretende prever en la mayor medida posible el intercambio de información en materia fiscal y, al mismo tiempo, aclarar que los Estados miembros no están en condiciones de emprender investigaciones aleatorias o solicitar información que probablemente no sea pertinente para los asuntos fiscales de un contribuyente dado.
- 67 Tal como han alegado varios Gobiernos y la Comisión, este concepto de pertinencia previsible refleja el utilizado en el artículo 26 del modelo de convenio fiscal de la OCDE tanto por la similitud de los conceptos empleados como por la referencia a los convenios de la OCDE en la exposición de motivos de la Propuesta de Directiva del Consejo COM(2009) 29 final, de 2 de febrero de 2009, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, que llevó a la adopción de la Directiva 2011/16. Según los comentarios relativos a dicho artículo efectuados por el Consejo de la OCDE el 17 de julio de 2012, los Estados contratantes no pueden «ir a la caza de información» o solicitar información que probablemente no sea pertinente para esclarecer los asuntos fiscales de un contribuyente determinado. Antes al contrario, tiene que existir una posibilidad razonable de que la información solicitada resulte pertinente.
- 68 Así, 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.
- 69 En efecto, es conveniente que la autoridad requirente pueda, en el marco de su investigación, determinar la información que considere necesaria a la luz de su Derecho nacional para, de conformidad con el considerando 1 de la Directiva 2011/16, estimar adecuadamente los impuestos adeudados.
- 70 Por lo tanto, corresponde a esta autoridad, que dirige la investigación que da lugar a la solicitud de información, apreciar, según las circunstancias del asunto, la pertinencia previsible de la información solicitada para esa investigación en función de la evolución del procedimiento y, conforme al artículo 17, apartado 1, de la Directiva 2011/16, del agotamiento de las fuentes habituales de información que haya podido utilizar.
- 71 Si bien la autoridad requirente dispone a este respecto de un margen de discrecionalidad, no por ello puede solicitar información sin ninguna pertinencia para la investigación en cuestión.
- 72 En efecto, semejante solicitud no sería conforme a los artículos 1 y 5 de la Directiva 2011/16.
- 73 En lo referente al administrado, en el supuesto de que la autoridad requerida se dirigiera no obstante a él remitiéndole eventualmente una decisión de requerimiento para obtener la información solicitada, de la respuesta dada a la segunda cuestión prejudicial se desprende que 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.
- 74 Por consiguiente, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial que 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.

Sobre las cuestiones prejudiciales tercera y quinta

- 75 Mediante las cuestiones prejudiciales tercera y quinta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide, por una parte, que se elucide si el artículo 47 de la Carta debe 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 de competencia jurisdiccional plena para controlar la legalidad de dicha decisión de requerimiento. Ese órgano jurisdiccional pide, por otra parte, que se determine si el artículo 1, apartado 1, y el artículo 5 de la Directiva 2011/16, así como el artículo 47 de la Carta, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que el examen por la autoridad requerida de la validez de una solicitud de información de la autoridad requirente se limite a la regularidad formal de tal solicitud, y de que imponen al juez nacional, en el marco de un recurso de esta naturaleza, verificar el cumplimiento del requisito de la pertinencia previsible en todos sus aspectos, también a la luz del artículo 17 de la Directiva 2011/16.
- 76 Por lo que se refiere, en primer lugar, al control ejercido por la autoridad requerida, en los apartados 70 y 71 de la presente sentencia se ha subrayado que la autoridad requirente dispone de un margen de apreciación para evaluar la pertinencia previsible de la información solicitada a la autoridad requerida, de modo que el alcance del control de esta última se ve así limitado.
- 77 En efecto, habida cuenta del mecanismo de cooperación entre autoridades tributarias que establece la Directiva 2011/16, el cual, tal como se desprende de los considerandos 2, 6 y 8 de ésta, se basa en normas destinadas a instaurar la confianza entre los Estados miembros que permitan una cooperación eficaz y rápida, la autoridad requerida debe en principio confiar en la autoridad requirente y presumir que la solicitud de información que se le ha presentado es al mismo tiempo conforme al Derecho nacional de la autoridad requirente y necesaria para su investigación. La autoridad requerida no posee normalmente un conocimiento profundo del marco fáctico y jurídico existente en el Estado requirente, y no cabe exigirle semejante conocimiento (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de abril de 2000, W.N., C-420/98, EU:C:2000:209, apartado 18). En cualquier caso, la autoridad requerida no puede sustituir la apreciación de la utilidad eventual de la información solicitada que hace la autoridad requirente por la suya propia.
- 78 Sentado lo anterior, la autoridad requerida debe no obstante comprobar que la información solicitada no carece de toda pertinencia previsible para la investigación que lleva a cabo la autoridad requirente.
- 79 A este respecto, tal como se desprende del considerando 9 de la Directiva 2011/16, procede remitirse al artículo 20, apartado 2, de ésta, que menciona elementos pertinentes a efectos de ese examen. Tales elementos comprenden, por una parte, información que debe proporcionar la autoridad requirente, a saber, la identidad de la persona sometida a examen o investigación y el objetivo fiscal para el que se pide la información, y, por otra parte, en su caso, el nombre y dirección de toda persona que se considere esté en posesión de la información solicitada, así como todo elemento que pueda facilitar la recogida de información por parte de la autoridad requerida.
- 80 A fin de permitir a la autoridad requerida que proceda a la comprobación a que se refieren los apartados 78 y 79 de la presente sentencia, la autoridad requirente debe ofrecer una motivación adecuada acerca de la finalidad de la información solicitada en el marco del procedimiento tributario incoado contra el contribuyente identificado en la solicitud de información.

- 81 De ser necesario, la autoridad requerida puede, a efectos de dicha comprobación, solicitar a la autoridad requirente, en virtud de la cooperación administrativa instituida por la Directiva 2011/16 en materia fiscal, los datos complementarios necesarios para excluir, desde su punto de vista, la falta manifiesta de pertinencia previsible de la información solicitada a la luz de los elementos contemplados en los apartados 78 y 79 de la presente sentencia.
- 82 Así pues, el control que ejerce la autoridad requerida no se circunscribe a una comprobación sumaria y formal de la regularidad de la solicitud de información en base a dichos elementos, sino que debe igualmente permitir a dicha autoridad 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.
- 83 En lo tocante, en segundo lugar, al control del juez que conoce de un recurso interpuesto por un administrado contra la sanción que se le ha impuesto sobre la base de una decisión de requerimiento adoptada por la autoridad requerida para tramitar la solicitud de información de la autoridad requirente, tal control puede no sólo tener por objeto la proporcionalidad de la sanción y dar lugar eventualmente a una modificación de ésta, sino también afectar a la legalidad de esa decisión de requerimiento, tal como se desprende de la respuesta dada a la segunda cuestión prejudicial.
- 84 A este respecto, la tutela judicial efectiva que garantiza el artículo 47 de la Carta exige que la motivación aportada por la autoridad requirente permita al juez nacional ejercer el control de la legalidad de la solicitud de información (véanse, en este sentido, las sentencias de 4 de junio de 2013, ZZ, C-300/11, EU:C:2013:363, apartado 53, y de 23 de octubre de 2014, Unitrading, C-437/13, EU:C:2014:2318, apartado 20).
- 85 Habida cuenta de lo expuesto en los apartados 70 y 71 de la presente sentencia sobre el margen de apreciación de que dispone la autoridad requirente, debe considerarse que los límites aplicables al control de la autoridad requerida se imponen del mismo modo al control del juez.
- 86 Por lo tanto, el juez debe verificar únicamente que la decisión de requerimiento se basa en una solicitud suficientemente motivada de la autoridad requirente relativa a información que no parece, manifiestamente, carente de toda pertinencia previsible habida cuenta, por un lado, del contribuyente de que se trate y del tercero eventualmente informado y, por otro, del objetivo fiscal perseguido.
- 87 El órgano jurisdiccional remitente pide asimismo que se dilucide si el control del juez debe tener por objeto el respeto de las disposiciones del artículo 17 de la Directiva 2011/16, donde se establecen límites a la transmisión de la información requerida por la autoridad de un Estado miembro.
- 88 A este respecto, es preciso destacar que dichas disposiciones, algunas de las cuales podrían tenerse en cuenta para la determinación de la legalidad de una solicitud de información al administrado, no entran en juego sin embargo en el control de la pertinencia previsible de esa información. Pues bien, tal como se desprende de la petición de decisión prejudicial y de las observaciones escritas y orales de Berlioz, la negativa de ésta a comunicar determinada información solicitada se basa únicamente en la supuesta falta de pertinencia previsible de la información, y no en la invocación de un «límite», a efectos del artículo 17 de la Directiva 2011/16.
- 89 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones prejudiciales tercera y quinta que 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 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.

Sobre la sexta cuestión prejudicial

- 90 Mediante su sexta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se determine si el artículo 47, párrafo segundo, de la Carta 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 y si este documento debe comunicarse igualmente al administrado concernido en este último Estado miembro, a fin de que su causa pueda ser oída equitativamente, o si se le puede denegar el acceso al mismo por razones de confidencialidad.
- 91 A este respecto, ha de señalarse que el examen de una eventual falta manifiesta de pertinencia previsible de la información solicitada debe efectuarse en relación con dicho documento.
- 92 Así, para que el juez del Estado miembro requerido pueda ejercer el control jurisdiccional, debe tener acceso a la solicitud de información transmitida por el Estado miembro requirente al Estado miembro requerido. A este respecto, ese juez podrá, si fuere necesario, solicitar a la autoridad requerida los datos complementarios que ésta haya obtenido de la autoridad requirente y que sean necesarios para excluir, desde su punto de vista, la falta manifiesta de pertinencia previsible de la información solicitada.
- 93 En lo referente a la existencia de un derecho de acceso del administrado a la solicitud de información, es preciso tener en cuenta el carácter secreto de ese documento conforme al artículo 16 de la Directiva 2011/16.
- 94 Tal carácter secreto se explica por la discreción que debe mostrar normalmente la autoridad requirente en la fase de recogida de información y que ésta tiene derecho a esperar de la autoridad requerida, a fin de no mermar la eficacia de su investigación.
- 95 Así pues, el secreto de la solicitud de información puede oponerse a toda persona en el contexto de una investigación.
- 96 En el marco de un recurso jurisdiccional, procede recordar que el principio de igualdad de armas, que es un corolario del concepto mismo de proceso justo, implica la obligación de ofrecer a cada parte una oportunidad razonable de presentar su causa, incluidas sus pruebas, en condiciones que no la coloquen en una situación de clara desventaja con respecto a su adversario (sentencia de 6 de noviembre de 2012, *Otis y otros*, C-199/11, EU:C:2012:684, apartado 71).
- 97 El Tribunal de Justicia ha declarado asimismo que la existencia de una violación del derecho de defensa, incluido el derecho a acceder al expediente, debe apreciarse en función de las circunstancias específicas de cada asunto y, en particular, de la naturaleza del acto de que se trate, del contexto en que se adoptó y de las normas jurídicas que regulan la materia correspondiente (véanse las sentencias de 18 de julio de 2013, *Comisión y otros/Kadi*, C-584/10 P, C-593/10 P y C-595/10 P, EU:C:2013:518, apartado 102, y de 10 de septiembre de 2013, *G. y R.*, C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, apartados 32 y 34).

- 98 Ha de verificarse, a la luz de estas consideraciones, si un administrado, como Berlioz, que estima que la información que se le ha solicitado mediante requerimiento no es previsiblemente pertinente, debe tener acceso a la solicitud de información dirigida por la autoridad requirente a la autoridad requerida a fin de que pueda defender plenamente su causa ante un juez.
- 99 A este respecto, de la respuesta aportada a las cuestiones prejudiciales tercera y quinta resulta que, para acreditar el carácter ilegal de la decisión de requerimiento basada en la solicitud de información y de la medida sancionadora impuesta por no atender dicha decisión, es necesario (y suficiente) demostrar la falta manifiesta de pertinencia previsible de la totalidad o parte de la información solicitada respecto a la investigación que se lleva a cabo, habida cuenta de la identidad del contribuyente de que se trate y del objetivo fiscal de la información solicitada.
- 100 A tal efecto, 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.
- 101 Por consiguiente, procede responder a la sexta cuestión prejudicial que el artículo 47, párrafo segundo, de la Carta 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.

Costas

- 102 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

- 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.

Firmas