



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 2 de julio de 2020¹

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

État du Grand-duché de Luxembourg (Estado del Gran Ducado de Luxemburgo)

contra

B (C-245/19),

B,

C,

D,

F.C. (C-246/19),

con intervención de:

A

(Tutela judicial efectiva frente a una solicitud de información en materia tributaria)

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Luxemburgo)]

«Procedimiento prejudicial — Derecho fiscal — Directiva 2011/16/UE — Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad — Artículo 1, apartado 1 — Artículo 5 — Solicitud de información de la Administración tributaria de otro Estado miembro — Requerimiento de información efectuado por la autoridad tributaria requerida — Pertinencia previsible de la información solicitada — Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea — Artículos 7 y 8 — Artículo 47 — Derecho a la tutela judicial efectiva — Exclusión de un recurso del obligado a proporcionar la información, del contribuyente al que concierne la información y de otros terceros afectados»

I. Introducción

1. La lucha efectiva contra la elusión y el fraude fiscal se encuentra actualmente en el centro de la atención pública, de las reformas legales² y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.³ No cabe duda de que la lucha internacional contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (el llamado «Proyecto BEPS» de la OCDE)⁴ requiere una cooperación reforzada entre las Administraciones tributarias de los Estados y, en particular, un intercambio efectivo de datos.

1 Lengua original: alemán.

2 Actualmente está en vigor 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), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (DO 2018, L 139, p. 1). Los Estados miembros están obligados a aplicar sus disposiciones adoptadas en cumplimiento de dicha modificación a partir del 1 de julio de 2020.

3 Sentencias de 26 de febrero de 2019, N Luxembourg 1 y otros (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16, EU:C:2019:134), y T Danmark e Y Denmark (C-116/16 y C-117/16, EU:C:2019:135), y mis conclusiones presentadas en dichos asuntos (C-115/16, EU:C:2018:143, C-116/16, EU:C:2018:144, C-117/16, EU:C:2018:145, C-118/16, EU:C:2018:146, C-119/16, EU:C:2018:147 y C-299/16, EU:C:2018:148).

4 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Base Erosion and Profit Shifting*.

2. La presente petición de decisión prejudicial se ocupa del otro aspecto de todo sistema eficaz de intercambio de información: los intereses jurídicos (por ejemplo, el derecho fundamental a la protección de datos) de las personas obligadas a facilitar información, de los contribuyentes y de otros terceros que pueden desconocer la divulgación de sus datos. En el presente caso, el Gran Ducado de Luxemburgo había excluido expresamente por ley toda vía de recurso contra los requerimientos de información.

3. A este respecto, en el asunto *Berlioz*,⁵ el Tribunal de Justicia ya declaró que la persona obligada a aportar información en el marco de un intercambio de información entre Administraciones tributarias nacionales en virtud de la Directiva 2011/16⁶ tiene derecho a que se revise indirectamente la legalidad del requerimiento de información en el Estado miembro requerido con ocasión de la impugnación de una decisión de sanción pecuniaria adoptada por la autoridad requerida ante su negativa a aportar la información.⁷

4. La presente petición de decisión prejudicial versa sobre el recurso interpuesto directamente contra el requerimiento de información de la Administración tributaria nacional, que tiene la intención o la obligación de facilitar información a la autoridad tributaria requirente de otro Estado miembro. A ese requerimiento se opone no solo el obligado a facilitar la información, sino también los contribuyentes y los demás terceros afectados.

5. El Tribunal de Justicia debe determinar si el requerimiento de información en virtud de la Directiva 2011/16 constituye una injerencia en los derechos fundamentales del obligado a proporcionar información, del contribuyente y de otros terceros afectados, contra la cual debe existir una tutela judicial efectiva con arreglo al artículo 47 de la Carta. Además, se plantea la cuestión del grado de concreción y precisión que ha de presentar la solicitud respecto de las personas afectadas para que la Administración tributaria requerida pueda apreciar el criterio de la «pertinencia previsible» de la información solicitada a efectos del procedimiento tributario en el otro Estado miembro. En efecto, solo la información «previsiblemente pertinente» es objeto de la cooperación administrativa prevista en la Directiva 2011/16.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

1. Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea

6. El artículo 7 de la Carta, titulado «Respeto de la vida privada y familiar», es del siguiente tenor:

«Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones.»

7. El artículo 8 de la Carta, titulado «Protección de datos de carácter personal», establece:

«1. Toda persona tiene derecho a la protección de los datos de carácter personal que le conciernan.

5 Sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373).

6 Directiva 2016/2258/UE del Consejo, de 6 de diciembre de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales (DO 2016, L 342, p. 1).

7 Sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), apartado 59 y punto 2 del fallo.

2. Estos datos se tratarán de modo leal, para fines concretos y sobre la base del consentimiento de la persona afectada o en virtud de otro fundamento legítimo previsto por la ley. Toda persona tiene derecho a acceder a los datos recogidos que le conciernan y a obtener su rectificación.

3. [...]»

8. El artículo 47, apartado 1, de la Carta regula el derecho a la tutela judicial efectiva:

«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.»

2. Directiva 2011/16

9. El considerando 9 de la Directiva 2011/16 establece:

«[...] 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. [...]»

10. El artículo 1 de la Directiva 2011/16 dispone:

«1. 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.

2. [...]

3. La presente Directiva no afectará a la aplicación en los Estados miembros de las normas relativas a la asistencia judicial en materia penal. También se entenderá sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones de los Estados miembros respecto a una cooperación administrativa más amplia que resulte de otros actos jurídicos, incluidos los acuerdos bilaterales o multilaterales.»

11. El artículo 5 de la Directiva 2011/16 establece el procedimiento de intercambio de información previa solicitud:

«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.»

12. El artículo 6 de la Directiva 2011/16 regula cómo llevar a cabo la solicitud de información:

«1. La autoridad requerida se encargará de llevar a cabo cualquier investigación administrativa que sea necesaria para obtener la información mencionada en el artículo 5.

2. [...]

3. A fin de obtener la información o llevar a cabo la investigación administrativa solicitadas, la autoridad requerida aplicará los mismos procedimientos que si actuase por propia iniciativa o a instancias de otra autoridad de su propio Estado miembro.

4. [...]»

13. Por último, el artículo 25 de la Directiva 2011/16 aclara que la protección de datos también se aplica a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

B. Derecho internacional

1. Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal

14. Los Estados miembros del Consejo de Europa y los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) firmaron, el 25 de enero de 1988, el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal,⁸ que ha sido ratificado por todos los Estados miembros de la Unión Europea.

15. El artículo 23 del Convenio se aplica a todos los tipos de asistencia administrativa:

«1. Las actuaciones relativas a las medidas adoptadas por el Estado requerido en virtud del presente Convenio se realizarán exclusivamente ante el organismo apropiado de dicho Estado.

2. [...]

3. Tan pronto como se dicte una resolución que ponga fin a las actuaciones, el Estado requerido o el Estado requirente, según el caso, notificarán al otro Estado dicha resolución y los efectos de la misma sobre la solicitud de asistencia.»

2. Modelo de Convenio Tributario de la OCDE para evitar la doble imposición

16. El 30 de julio de 1963, el Consejo de la OCDE adoptó una Recomendación para evitar la doble imposición (Modelo de Convenio Tributario de la OCDE).⁹

17. El artículo 26, apartado 1, del Modelo de Convenio de la OCDE, relativo al intercambio de información, establece:

«1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en la misma no sea contraria al Convenio. [...]»

⁸ Consejo de Europa, Recopilación de Tratados europeos — Apartado 127, en su versión modificada por el Protocolo de 2010, Recopilación de Tratados europeos — Apartado 208. Únicamente son oficiales las versiones inglesa y francesa del Convenio.

⁹ *Recommendation concerning the Avoidance of Double Taxation/Recommandation concernant la suppression des doubles impositions*. La versión actual del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE data de 21 de noviembre de 2017.

3. *Convenio entre el Reino de España y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y para prevenir el fraude y la evasión fiscal*

18. Desde 1988 está en vigor el Convenio entre el Reino de España y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición en materia de impuestos, firmado en Madrid el 3 de junio de 1986.¹⁰ El artículo 27, apartado 1, del Convenio regula el intercambio de información y es conforme con el artículo 26, apartado 1, del Modelo de Convenio tributario de la OCDE.

C. Derecho luxemburgués

1. *Ley de 29 de marzo de 2013*

19. Mediante la Ley de 29 de marzo de 2013, Luxemburgo transpuso la Directiva 2011/16.¹¹

20. El artículo 6 de la Ley de 29 de marzo de 2013 dispone:

«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.»

2. *Ley de 25 de noviembre de 2014*

21. Posteriormente siguió la Ley de 25 de noviembre de 2014 relativa al procedimiento aplicable al intercambio de información previa solicitud en el ámbito de la fiscalidad.¹² El artículo 1 de esta ley establece lo siguiente:

«1. 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 loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (Ley modificada de 29 de marzo de 2013 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad) [...].»

22. El artículo 2 de la Ley de 25 de noviembre de 2014 dispone:

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

¹⁰ *Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume d'Espagne tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales* (Convenio entre el Reino de España y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y para prevenir el fraude y la evasión fiscal, en su versión modificada por el Protocolo de 10 de noviembre de 2009).

¹¹ Ley por la que se adapta el Derecho interno a la Directiva 2011/16, Mémorial A 2013, p. 756.

¹² Mémorial A 2014, p. 4170.

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.

[...]»

23. Con arreglo al 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 este 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.

[...]»

24. El artículo 5, apartado 1, de la Ley de 25 de noviembre de 2014 establece:

«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 este haya delegado sus facultades fijará el importe de la sanción.»

25. El artículo 6 de la Ley de 25 de noviembre de 2014 disponía:

«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 un recurso contencioso-administrativo contra las resoluciones mencionadas en el artículo 5 ante el tribunal administratíf. 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. No obstante lo dispuesto en la legislación contencioso-administrativa, cada parte no podrá presentar más de un escrito, incluido el escrito de interposición del recurso. El escrito de contestación deberá presentarse en el plazo de un mes a partir de la presentación del escrito de interposición del recurso en la Secretaría del tribunal. Sin embargo, en aras de la instrucción del asunto, el presidente de la sala que conozca del litigio podrá ordenar de oficio que se presenten escritos adicionales en el plazo que determine. El tribunal administratíf resolverá en el plazo de un mes a partir de la presentación del escrito de contestación o de la expiración del plazo para la presentación de escritos adicionales.»

3. Ley de 1 de marzo de 2019

26. La Ley de 1 de marzo de 2019, por la que se modifica la Ley de 25 de noviembre,¹³ entró en vigor el 9 de marzo de 2019. La Ley de 1 de marzo de 2019 modificó, en particular, el artículo 3, apartado 1, y el artículo 6, apartado 1, de la Ley de 25 de noviembre de 2014.

27. El artículo 3, apartado 1, de la Ley de 25 de noviembre de 2014 establece ahora que la Administración tributaria competente debe asegurarse de que la información solicitada no carezca de toda pertinencia previsible habida cuenta de la identidad del contribuyente de que se trate y del poseedor de la información, así como de las necesidades de la inspección fiscal en cuestión.

28. En virtud del artículo 6, apartado 1, de la Ley de 25 de noviembre de 2014, quien esté en posesión de la información dispone ahora de un recurso de anulación ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo contra la decisión de requerimiento a que se refiere el artículo 3, apartado 3.

III. Procedimientos principales y cuestiones prejudiciales

29. Los procedimientos principales se originaron por dos solicitudes de información remitidas por la Administración tributaria española a la Administración tributaria luxemburguesa. La Administración tributaria española basa dichas solicitudes en el Convenio en materia fiscal, celebrado el 3 de junio de 1986 entre Luxemburgo y España, y en la Directiva 2011/16. Ambas solicitudes de información se refieren a la artista F. C., con residencia en España.

1. Antecedentes del asunto C-245/19

30. A raíz de la primera solicitud de información de 18 de octubre de 2016, el directeur de l'administration des contributions directes de Luxembourg (Director del servicio responsable de los tributos directos de Luxemburgo) dictó, el 16 de junio de 2017, un requerimiento dirigido a la sociedad luxemburguesa B, para que presentara, en primer lugar, por el período comprendido entre 2011 y 2014, copias de los contratos que hubiera celebrado con las sociedades E y F en relación con los derechos de la Sra. F. C.

31. Asimismo, instó a la sociedad B a que le facilitara la información y los documentos siguientes:

«Facilite copia de cualquier otro contrato relativo a la artista Sra. F. C. celebrado durante los períodos impositivos de 2011 a 2014 y cualquier otro contrato celebrado antes o después de ese período pero que surtiera sus efectos durante los períodos impositivos mencionados.»

32. Por último, requirió a la sociedad B para que aportara copia de todas las facturas emitidas o recibidas en relación con dichos contratos, así como su forma de cobro y de pago y el detalle de las cuentas bancarias y de las entidades financieras en las que están depositadas las sumas contabilizadas.

33. En el escrito se indicaba que, con arreglo al artículo 6 de la Ley de 25 de noviembre de 2014, no cabía recurso alguno contra dicho requerimiento.

¹³ Mémorial A 2019, p. 112.

2. Antecedentes del asunto C-246/19

34. A raíz de la segunda solicitud de información de 16 de marzo de 2017, el 29 de mayo de 2017 la Administración tributaria luxemburguesa dictó un requerimiento dirigido al banco A, que tiene su sede en Luxemburgo, con el fin de que revelara, por el período comprendido entre 2011 y 2014, los titulares actuales de determinada cuenta bancaria, y proporcionara los nombres de la persona o personas autorizadas en la cuenta bancaria y los nombres de la persona o personas que abrieron dicha cuenta, aun cuando la fecha de apertura no se correspondiera con el período establecido por el presente requerimiento, así como que presentara extractos de cuenta relativos al período en cuestión e identificara los propietarios efectivos de la cuenta.

35. Asimismo, se pidió al banco A que presentara la siguiente información y documentación por el período comprendido entre 2011 y 2014:

- «Indique si la cuenta [...] se abrió después del 31 de diciembre de 2014. En caso afirmativo, indique si los fondos proceden de otra cuenta abierta en su entidad y, en su caso, aporte los extractos de esta otra cuenta correspondientes a dicho período.
- Indique todos los activos que la Sra. F. C. posea en la sociedad D, en la sociedad B o en otras sociedades controladas por la Sra. F. C. durante el período antes mencionado y aporte pruebas al respecto.
- Indique todos los activos de los que la Sra. F. C. era propietaria efectiva durante dicho período y presente pruebas a este respecto.»

36. Por último, la Administración tributaria luxemburguesa requirió al banco A para que presentara copia de todos los documentos pertinentes para la información anterior. El escrito indicaba también que, con arreglo al artículo 6 de la Ley de 25 de noviembre de 2014, no había recurso alguno contra el requerimiento.

3. Procedimientos judiciales principales

37. El 17 de julio de 2017, la sociedad B (asunto C-245/19), así como F. C. y las sociedades B, C y D (asunto C-246/19), interpusieron sendos recursos contra los requerimientos de la Administración tributaria luxemburguesa de 29 de mayo y de 16 de junio de 2017 ante el Tribunal administratif (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, Luxemburgo), solicitando su modificación y, con carácter subsidiario, la anulación de dichos requerimientos. El banco A intervino en el segundo de los procedimientos.

38. Mediante sentencias de 26 de junio de 2018, el Tribunal administratif (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo) estimó parcialmente los recursos. Por una parte, anuló la resolución de 29 de mayo de 2017 (asunto C-245/19) en la medida en que se requería a la sociedad B que presentase copias de todos los contratos relativos a los derechos de F. C. celebrados durante los ejercicios tributarios de 2011 a 2014 con sociedades que no fueran E y F y todos los demás contratos referidos a F. C. celebrados antes o después de ese período que surtieran efecto durante los ejercicios mencionados.

39. Por otra parte, anuló la resolución de 16 de junio de 2017 (asunto C-246/19) en la medida en que se requería al banco:

- en caso de que la cuenta bancaria de que se trate hubiera sido abierta con posterioridad al 31 de diciembre de 2014, que aclarara si los fondos proceden de otra cuenta abierta en la entidad bancaria y, en caso afirmativo, presentar los extractos de esa otra cuenta correspondientes a dicho período;
- que indicara todos los activos mantenidos por la contribuyente en sociedades bajo su control que no fueran las sociedades B y D durante dicho período y aportar pruebas al respecto, y
- que indicara todos los activos cuya propietaria efectiva fuera la contribuyente durante el período mencionado, y aportara pruebas al respecto.

40. El Tribunal administratif (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo) basó la admisibilidad de los recursos en el hecho de que el artículo 6 de la Ley de 25 de noviembre de 2014 es contrario al artículo 47 de la Carta y, por tanto, debe quedar inaplicado. En cuanto al fondo, consideró que la información solicitada por la Administración tributaria luxemburguesa no era «previsiblemente pertinente» en el sentido de la Directiva 2011/16.

41. El 24 de julio de 2018, el Estado Luxemburgués interpuso recurso contra dichas sentencias ante la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Luxemburgo). En particular, Luxemburgo sostiene, por una parte, que el Derecho luxemburgués solo permite recursos ante los órganos jurisdiccionales de lo contencioso-administrativo contra resoluciones que impongan una sanción pecuniaria. Esto cumple con los requisitos del artículo 47 de la Carta. Por otra parte, a su juicio, la información solicitada por las autoridades españolas es «previsiblemente pertinente».

4. Resoluciones de remisión y cuestiones prejudiciales

42. En estas circunstancias, mediante resoluciones de 14 de marzo de 2019, la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender los procedimientos y plantear al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 267 TFUE, las siguientes cuestiones prejudiciales en el asunto C-245/19:

- «1) ¿Deben interpretarse los artículos 7, 8 y 52, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en relación, en su caso, con el artículo 47 de dicha Carta en el sentido de que se oponen a la legislación nacional de un Estado miembro reguladora del procedimiento en materia de intercambio de información previa solicitud, adoptada, en particular, para transponer 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, con arreglo a la cual está excluido cualquier recurso —judicial o de otro orden— por parte del tercero en cuyo poder obre la información contra la resolución por la que la autoridad competente de dicho Estado miembro le obliga a facilitar información para atender a una solicitud de intercambio de información procedente de otro Estado miembro?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿deben interpretarse el artículo 1, apartado 1, y el artículo 5 de la Directiva 2011/16, en su caso, teniendo en cuenta el carácter dinámico de la interpretación del artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, en el sentido de que una solicitud de intercambio de información, junto con un requerimiento de la autoridad competente del Estado miembro requerido que la tramita, satisfacen el criterio de la constatación de pertinencia previsible si el Estado miembro solicitante indica la identidad del contribuyente de que se trata, el período al que se refiere la investigación en el Estado miembro solicitante y la identidad de la persona en cuyo poder obra la información en cuestión, y solicita al

mismo tiempo información relativa a los contratos existentes, y a las correspondientes facturas y pagos, que no se especifican pero que se delimitan, primero, por el dato de haber sido celebrados por la persona identificada en cuyo poder obra la información, segundo, por su aplicabilidad durante los períodos impositivos objeto de la investigación de las autoridades del Estado solicitante y, tercero, por su relación con el contribuyente identificado en cuestión?»

43. En el asunto C-246/19, la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Deben interpretarse los artículos 7, 8 y 52, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en relación, en su caso, con el artículo 47 de dicha Carta en el sentido de que se oponen a la legislación nacional de un Estado miembro reguladora del procedimiento en materia de intercambio de información previa solicitud adoptada, en particular, para transponer la Directiva 2011/16, con arreglo a la cual está excluido cualquier recurso —judicial o de otro orden— por parte del contribuyente investigado en el Estado miembro solicitante, y del tercero afectado, contra la resolución por la que la autoridad competente de dicho Estado miembro obliga a una persona en cuyo poder obra la información en cuestión a facilitársela con el fin de atender a una solicitud de intercambio de información procedente de otro Estado miembro?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿deben interpretarse el artículo 1, apartado 1, y el artículo 5 de la Directiva 2011/16, en su caso, teniendo en cuenta el carácter dinámico de la interpretación del artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, en el sentido de que una solicitud de intercambio de información, junto con un requerimiento de la autoridad competente del Estado miembro requerido que la tramita, satisfacen el criterio de la constatación de pertinencia previsible si el Estado miembro solicitante indica la identidad del contribuyente de que se trata, el período al que se refiere la investigación en el Estado miembro solicitante y la identidad de la persona en cuyo poder obra la información en cuestión, y solicita al mismo tiempo información relativa a las cuentas bancarias y activos financieros existentes, que no se especifican pero que se delimitan, primero, por el dato de que se trata de información que obra en poder de un tercero identificado, segundo, por los períodos impositivos objeto de la investigación de las autoridades del Estado solicitante y, tercero, por su relación con el contribuyente identificado en cuestión?»

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

44. Mediante auto de 26 de abril de 2019, el Presidente del Tribunal de Justicia ordenó la acumulación de los asuntos C-245/19 y C-246/19 a los efectos de la fase escrita, de la fase oral y de la sentencia.

45. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones por escrito el Gran Ducado de Luxemburgo, el Reino de Bélgica, el Reino de España, la República Francesa, la República Helénica, la República de Polonia y la Comisión Europea. El Gran Ducado de Luxemburgo, el Reino de España, la República Francesa y la Comisión participaron en la vista celebrada el 26 de mayo de 2020.

V. Apreciación jurídica

A. Sobre la respectiva primera cuestión prejudicial

46. Mediante sus primeras cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 47 de la Carta debe interpretarse en el sentido de que el destinatario de un requerimiento de información, el contribuyente de que se trate y el tercero afectado deben disponer de tutela judicial efectiva contra el requerimiento de información de la autoridad requerida. A este respecto, es preciso determinar si dichas categorías de personas pudieron ver menoscabados sus derechos derivados de los artículos 7 y 8 de la Carta (respeto a la vida privada y protección de datos de carácter personal).

1. Infracción del artículo 47 de la Carta en relación con el destinatario del requerimiento de información (C-245/19)

47. Por lo que respecta al destinatario, el Gran Ducado de Luxemburgo introdujo, mediante la Ley de 1 de marzo de 2019, la posibilidad de una vía de recurso directo contra el requerimiento de información. Sin embargo, ello no afecta a la admisibilidad de la primera cuestión prejudicial del asunto C-245/19, dado que, en el presente caso, el destinatario interpuso el recurso antes de la entrada en vigor de la Ley de 1 de marzo de 2019.

48. La cuestión de si la exclusión de un recurso contra un requerimiento de información en el marco del intercambio transfronterizo de información vulnera los derechos del destinatario en el sentido del artículo 47 de la Carta depende de si dicho requerimiento entra en el ámbito de aplicación de la Carta y afecta a «los derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión».

a) Requerimiento de información como aplicación del Derecho de la Unión

49. Con arreglo al artículo 51, apartado 1, de la Carta, las disposiciones de esta están dirigidas a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión.

50. En el asunto *Berlioz*, el Tribunal de Justicia ya declaró que un Estado miembro aplica el Derecho de la Unión cuando 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 Administraciones tributarias, basado en particular en las disposiciones de la Directiva 2011/16.¹⁴

51. Si la resolución sancionadora, que no está regulada por la Directiva 2011/16, constituye una aplicación del Derecho de la Unión, lo mismo sucede entonces respecto a la tramitación de una solicitud de información por parte de la Administración tributaria del Estado miembro requerido, tal y como se establece en el artículo 6, apartado 3, de la Directiva 2011/16. Por lo tanto, procede la aplicación de la Carta.

b) Infracción del artículo 47 de la Carta

52. La ausencia de un recurso contra el requerimiento de información constituye, por lo tanto, una vulneración del artículo 47 de la Carta frente al destinatario de dicho requerimiento si este puede vulnerar sus derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión.

¹⁴ Sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, apartado 42 y punto 1 del fallo).

53. La Directiva 2011/16 solamente regula la cooperación administrativa entre los Estados miembros y no implica derechos para los particulares. No obstante, en el marco de la aplicación de la Directiva 2011/16, un administrado puede invocar el artículo 47 de la Carta y defender su causa ante un tribunal.¹⁵

54. Por lo que respecta al destinatario del requerimiento de información, no procede tratar de determinar cuál es la eventual vulneración de los derechos fundamentales de la Carta. En efecto, como ya declaró el Tribunal de Justicia en el asunto *Berlioz*, esta posibilidad existe siempre respecto al destinatario de una medida lesiva del poder público.¹⁶

55. Tal consideración vale tanto para el destinatario de un requerimiento de información como para el destinatario de una resolución administrativa sancionadora. En efecto, contrariamente a lo que sostienen algunos Estados miembros, el requerimiento de información ya constituye un acto lesivo para su destinatario. La imposición de tal obligación de proporcionar información, que también está sujeta a sanción pecuniaria, no constituye un mero acto de trámite. Por una parte, el destinatario está directamente obligado a realizar un acto concreto, en este caso la comunicación de información. Por otra, no se prepara una medida lesiva para la parte que debe proporcionar la información. En todo caso, sirve para preparar la liquidación tributaria dirigida al contribuyente. El requerimiento de información tampoco es una medida de trámite de una resolución administrativa sancionadora. En efecto, la resolución administrativa sanciona el incumplimiento del requerimiento de información, y no es la finalidad de este.

56. Del mismo modo, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno de Luxemburgo, la posibilidad de interponer un recurso incidental, tal como el establecido por el Tribunal de Justicia en el asunto *Berlioz* mediante la posibilidad de recurso contra un posible régimen de multas, tampoco desvirtúa esta conclusión.¹⁷

57. Tanto en un Estado de Derecho como en una Unión de Derecho, no es razonable exigir a un afectado que contravenga un requerimiento administrativo para poder impugnar por vía incidental la legalidad del requerimiento.¹⁸ Máxime cuando, como en el presente caso, como señala acertadamente la Comisión, la Administración tributaria dispone de una facultad discrecional para incoar un procedimiento sancionador. En tal caso, la Administración tributaria tendría la facultad de evitar el control de la legalidad de la solicitud de información absteniéndose de incoar el procedimiento sancionador.

c) Conclusión

58. El destinatario de un requerimiento de información, adoptado en el marco de un intercambio de información entre Administraciones tributarias de los Estados miembros en virtud de la Directiva 2011/16, tiene derecho, con arreglo al artículo 47 de la Carta, a someter la legalidad de dicha decisión a un control judicial. Por lo tanto, la exclusión de la tutela judicial para el destinatario de un requerimiento de información es contraria al artículo 47 de la Carta.

15 Sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, apartados 45 y siguientes).

16 Reiterada jurisprudencia, véanse las sentencias de 13 de septiembre de 2018, *UBS Europe* y otros (C-358/16, EU:C:2018:715), apartado 56, y de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), apartado 51; el auto de 17 de noviembre de 2005, *Mínoan Lines/Comisión* (C-121/04 P, no publicado, EU:C:2005:695), apartado 30, y las sentencias de 22 de octubre de 2002, *Roquette Frères* (C-94/00, EU:C:2002:603), apartado 27, y de 21 de septiembre de 1989, *Hoechst/Comisión* (46/87 y 227/88, EU:C:1989:337), apartado 19.

17 Sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), apartado 59 y punto 2 de la parte dispositiva.

18 Véanse las sentencias de 3 de octubre de 2013, *Inuit Tapiriit Kanatami* y otros/Parlamento y Consejo (C-583/11 P, EU:C:2013:625), apartado 104, y de 13 de marzo de 2007, *Unibet* (C-432/05, EU:C:2007:163), apartado 64.

2. Infracción del artículo 47 de la Carta respecto a los contribuyentes afectados por el requerimiento de información (C-246/19)

59. Asimismo, debe aclararse si la exclusión de una vía de recurso para la contribuyente afectada indirectamente por un requerimiento de información *dirigido a un tercero* constituye una infracción del artículo 47 de la Carta.

60. La adopción del requerimiento de información en el marco de intercambios transfronterizos de información entre las Administraciones tributarias constituye una aplicación del Derecho de la Unión. Por lo tanto, la Carta es aplicable (véanse los puntos 49 y siguientes de las presentes conclusiones).

a) Posible vulneración de los derechos fundamentales de los contribuyentes afectados indirectamente

61. Para que se aplique el artículo 47 de la Carta es preciso que se vean afectados los derechos o libertades propios de los contribuyentes. Puede considerarse que se ha vulnerado el derecho fundamental a la protección de los datos de carácter personal de los contribuyentes cuando una Administración tributaria obliga a un tercero (en el caso del asunto C-246/19, un banco) a facilitar información sobre las cuentas bancarias, las participaciones sociales y los activos financieros de dichos contribuyentes.

62. En virtud del artículo 8, apartado 1, de la Carta, toda persona tiene derecho a la protección de los datos de carácter personal que le conciernen.

63. Constituyen datos de carácter personal toda información relativa a una persona identificada o identificable.¹⁹ La información relativa al importe de los ingresos es un dato de carácter personal.²⁰ Lo mismo sucede con la información relativa a los datos bancarios. A este respecto, también cabe citar abundante jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos relativa al artículo 8 del CEDH.²¹

64. En el presente caso, se trata de información sobre cuentas, saldos de cuentas, otros activos y participaciones en sociedades de una persona física, es decir, datos de carácter personal. Por lo tanto, es información amparada por el artículo 8 de la Carta.

65. Obligar al destinatario del requerimiento de la información a transmitir estos datos a la Administración tributaria ya vulnera el derecho fundamental de los contribuyentes. Contrariamente a lo que sostienen algunos Estados miembros, no puede negarse una injerencia por el hecho de que el requerimiento no constituya un acto lesivo hasta que no se proceda a su ejecución. Antes bien, el requerimiento constituye de por sí un acto lesivo directo para el destinatario (véase el punto 61 de las presentes conclusiones) y un acto lesivo indirecto para el contribuyente. La obligación de actuar del destinatario pone también en peligro los derechos fundamentales del contribuyente. En efecto, con el cumplimiento necesario de esta obligación, la autoridad pública tiene acceso a los datos de carácter personal sin que su titular haya dado su consentimiento.²²

19 Sentencias de 3 de octubre de 2019, A y otros (C-70/18, EU:C:2019:823), apartado 54; de 16 de enero de 2019, Deutsche Post (C-496/17, EU:C:2019:26), apartado 54; de 17 de octubre de 2013, Schwarz (C-291/12, EU:C:2013:670), apartado 26; de 24 de noviembre de 2011, Asociación Nacional de Establecimientos Financieros de Crédito (C-468/10 y C-469/10, EU:C:2011:777), apartado 42, y de 9 de noviembre de 2010, Volker und Markus Schecke y Eifert (C-92/09 y C-93/09, EU:C:2010:662), apartado 52.

20 Véanse las sentencias de 1 de octubre de 2015, Bara y otros (C-201/14, EU:C:2015:638), apartado 14 y 29; de 16 de diciembre de 2008, Satakunnan Markkinapörssi y Satamedia (C-73/07, EU:C:2008:727), apartado 35, y de 20 de mayo de 2003, Österreichischer Rundfunk y otros (C-465/00, C-138/01 y C-139/01, EU:C:2003:294), apartado 73.

21 TEDH, sentencias de 22 de diciembre de 2015, G. S.B./Suiza, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, apartado 51, y de 7 de julio de 2015, M. N. y otros/San Marino, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, apartado 51.

22 Véanse, en este sentido, el dictamen 1/15, de 26 de julio de 2017 [EU:C:2017:5929, apartados 125 y 126; así como las sentencias de 21 de diciembre de 2016, Tele2 Sverige y Watson y otros (C-203/15 y C-698/15, EU:C:2016:970), apartado 100; de 1 de octubre de 2015, Bara y otros (C-201/14, EU:C:2015:638), apartado 29, y de 20 de mayo de 2003, Österreichischer Rundfunk y otros (C-465/00, C-138/01 y C-139/01, EU:C:2003:294), apartado 74.

66. La jurisprudencia del TEDH no se opone a la anterior consideración. De acuerdo con esta jurisprudencia, la transmisión de los datos bancarios del contribuyente a la Administración tributaria del Estado requirente supone, *como mínimo*, una injerencia en el derecho al respeto a la vida privada consagrado en el artículo 8 del CEDH.²³ Sin embargo, esto no excluye que previamente se produzca ya una injerencia.

67. Resulta, pues, que la obligación de un tercero de comunicar datos de carácter personal de los contribuyentes afecta, en cualquier caso, al derecho fundamental que el artículo 8 de la Carta les confiere. A este respecto, carece de importancia la cuestión de si también existe violación del artículo 7 de la Carta (respeto a la vida privada y familiar).

b) Infracción del artículo 47 de la Carta por la exclusión de la vía de recurso aun existiendo la posibilidad de impugnar la liquidación tributaria

68. La tutela judicial ante los órganos jurisdiccionales del Estado requerido, en este caso el Gran Ducado de Luxemburgo, no sería necesaria si bastase con que la contribuyente pudiera impugnar posteriormente la correspondiente liquidación tributaria eventualmente practicada, en este caso, por la Administración tributaria española requirente. En la medida en que la contribuyente en este litigio también puede alegar deficiencias en la obtención de las pruebas, podría argumentarse que el recurso concedido en España es suficientemente efectivo para excluir una infracción del artículo 47 de la Carta.

69. Abona esta tesis el hecho de que el artículo 47 de la Carta no contiene ninguna indicación concreta sobre el régimen del recurso efectivo, sino que únicamente exige que toda persona pueda presentar un recurso efectivo ante un órgano jurisdiccional. Esto no requiere que el recurso se dirija directamente contra el acto de poder público del Estado. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, incluso un recurso por vía incidental puede ser efectivo en determinadas circunstancias.²⁴ En particular, el Gran Ducado de Luxemburgo, la República Francesa y el Reino de España concluyen que el recurso contra la liquidación tributaria es suficiente.

70. Esta interpretación podría sustentarse en el objetivo de la Directiva 2011/16 de luchar contra el fraude y la evasión fiscal en el ámbito internacional.²⁵ Conceder la tutela judicial antes incluso de que se proporcione la información, cuando menos, daría lugar a retrasos.

71. Sin embargo, existen dos injerencias distintas en el ámbito de un titular de derechos fundamentales que son independientes una de otra y que están jurídicamente separadas entre sí. Unas veces lo que se solicitan son datos de carácter personal a un tercero, lo que menoscaba la vida privada del contribuyente, protegida por el Derecho de la Unión en los artículos 7 y 8 de la Carta. Otras veces se impone al contribuyente una obligación de pago de una suma de dinero. Esta última no afecta normalmente al derecho fundamental a la protección de la vida privada, sino, en todo caso, a los derechos fundamentales consagrados en los artículos 20 (igualdad ante la ley), 16 y 17 de la Carta (libertad de empresa y derecho a la propiedad).

23 TEDH, sentencia de 22 de diciembre de 2015, G. S.B./Suiza, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, apartado 50.

24 Sentencias de 21 de noviembre de 2019, Deutsche Lufthansa (C-379/18, EU:C:2019:1000), apartado 61, y de 13 de marzo de 2007, Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163), apartados 47, 50 y 53.

25 Véanse las sentencias de 22 de octubre de 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), apartado 32, y de 27 de septiembre de 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550), apartado 30 y 31; respecto a las justificaciones en el ámbito de las libertades fundamentales, véanse las sentencias de 3 de marzo de 2020, Google Ireland (C-482/18, EU:C:2020:141), apartado 47; de 25 de julio de 2018, TTL (C-553/16, EU:C:2018:604), apartado 57, y de 26 de mayo de 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356), apartado 59.

72. La independencia de las injerencias se manifiesta también en el hecho de que la recopilación de datos no deviene ilegal simplemente porque la liquidación tributaria sea inexacta. Esta última, a su vez, tampoco deviene necesariamente inexacta solo porque la recopilación de datos sea ilegal. En cualquier caso, si la recogida ilegal de datos se ha traducido en la liquidación tributaria, ninguna prohibición absoluta de utilizarlos resulta del Derecho de la Unión.²⁶

73. Por otra parte, no queda claro si se emitirá una liquidación tributaria ni en qué momento. Si de los datos recogidos se desprende la inexistencia de una obligación tributaria exigible por el Estado requirente, nunca se producirá una liquidación tributaria lesiva que el contribuyente pueda impugnar. Lo mismo sucede si los datos recogidos no tienen relevancia en materia fiscal pero se emite una liquidación tributaria por otros motivos. En el recurso contra esta liquidación tributaria, el contribuyente difícilmente podría impugnar el carácter ilegal de la recogida de datos «fallida».

74. Por todas estas razones, la impugnación incidental de la recogida de datos mediante un recurso contra una liquidación tributaria no constituye una tutela judicial efectiva en el sentido del artículo 47 de la Carta. Dicho recurso ya no puede impedir de una manera eficaz la injerencia en la protección de los datos de carácter personal, ya que esta tuvo lugar desde el momento en que se recogieron los datos. Cualquier utilización posterior de estos no hace más que prolongar esta injerencia, de modo que un recurso contra la utilización, en el marco del procedimiento tributario, aunque se prohibiese dicha utilización, no haría sino impedir la prolongación de la injerencia pero no la injerencia en sí misma.

75. La posibilidad de un recurso tampoco deja sin efecto la asistencia mutua transfronteriza, como demuestran otros Estados miembros que disponen de vías de recurso.²⁷ Ello dependerá de la estructura del recurso en cuestión. Tal y como está concebida, esta puede tener en cuenta el interés en una cooperación administrativa eficaz y rápida, mencionado en los considerandos 6, 27 y 29 de la Directiva 2011/16. Sin embargo, la exclusión de cualquier vía de recurso es contraria a la garantía prevista en el artículo 47 de la Carta.

76. Por otra parte, la propia Directiva 2011/16 parte de una obligación de cooperación administrativa jurídicamente limitada. En efecto, el Estado requirente solo puede solicitar información previsiblemente pertinente (véanse los artículos 1, apartado 1, y 5, así como el considerando 9 de la Directiva 2011/16). Esta condición puede ser objeto de control jurisdiccional a instancia del destinatario, ya sea en el marco de un recurso dirigido contra una resolución administrativa sancionadora²⁸ o en el marco de un recurso contra el propio requerimiento (véanse los puntos 52 y siguientes de las presentes conclusiones).

77. En particular, el artículo 23, apartado 1, del Convenio de asistencia administrativa mutua en materia fiscal permite también interponer un recurso contra las medidas adoptadas por el Estado requerido (véase el artículo 1, apartado 3, de la Directiva 2011/16).

78. Contrariamente a lo sostenido por casi todos los intervinientes, esta conclusión tampoco contradice la sentencia en el asunto Sabou.²⁹ En ella no se trataba de la misma situación que la del asunto Berlioz³⁰ o la del presente asunto.

26 Sentencia de 10 de abril de 2003, Steffensen (C-276/01, EU:C:2003:228), apartado 75, y mis conclusiones presentadas en los asuntos acumulados IN y JM (C-469/18 y C-470/18, EU:C:2019:597), puntos 70 y siguientes; tampoco de la sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), se deduce una prohibición absoluta respecto a la utilización de pruebas.

27 Véanse, a título de ejemplo, para la República Federal de Alemania, las sentencias del Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia) de 12 de septiembre de 2018 — 2 K 814/18-; de 13 de abril de 2018 — 2 V 174/18-; de 23 de febrero de 2018 — 2 V 814/17—, y de 20 de octubre de 2017 — 2 V 1055/17—.

28 Sentencia de 16 de mayo de 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373), apartado 59 y punto 2 de la parte dispositiva.

29 Sentencia de 22 de octubre de 2013 (C-276/12, EU:C:2013:678).

30 Véase expresamente la sentencia de 16 de mayo de 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373), apartado 58.

79. En el asunto Sabou, se trataba de determinar si sería necesaria una (o más) audiencias durante la tramitación de un procedimiento administrativo para dar curso a una solicitud de información entre dos Administraciones tributarias. Se trataba, en concreto, de saber si la autoridad requirente debía oír al contribuyente y permitir su intervención antes de verificar la información proporcionada tras la solicitud de información remitida a la Administración tributaria de otro Estado miembro.

80. Mientras que en el asunto Sabou se trataba de una solicitud dirigida a otra autoridad pública, en el presente caso se trata de un requerimiento con apercibimiento de sanción contra un particular. Siempre que una Administración tributaria se limite, como en el asunto Sabou, a solicitar información a una Administración tributaria de otro Estado miembro, no está obligada por el Derecho de la Unión a ponerlo en conocimiento del contribuyente ni a requerir sus observaciones al respecto.³¹ La Carta no exige vías de recurso contra las fases intermedias en un procedimiento administrativo.³² Por otra parte, los requerimientos de información dirigidos a terceros van más allá de esa actuación inspectora preparatoria de las Administraciones tributarias.

81. Además, en el asunto Sabou, el contribuyente ya fue oído, por cuanto él mismo había proporcionado los datos sujetos a verificación. En este contexto, el Tribunal de Justicia desestimó el derecho fundamental a ser oído en una fase intermedia en el marco de un procedimiento administrativo.³³ Sin embargo, en el presente caso no se trata del derecho fundamental a ser oído en un procedimiento administrativo. Se trata más bien del derecho a la tutela judicial efectiva para revisar una resolución administrativa dirigida a otro particular y que le concierne. Por lo tanto, en relación con la presente situación, la sentencia Sabou no contiene información útil.

c) Conclusión

82. Por consiguiente, en el marco de un intercambio de información entre Administraciones tributarias de los Estados miembros en virtud de la Directiva 2011/16, el contribuyente afectado tiene derecho, conforme al artículo 47 de la Carta, a que un órgano jurisdiccional revise la legalidad del requerimiento de información remitido a un tercero sobre sus datos de carácter personal. La exclusión de toda posibilidad de recurso es contraria al artículo 47 de la Carta.

3. Infracción del artículo 47 de la Carta respecto de un tercero afectado por el requerimiento de información (C-246/19)

83. Queda por aclarar, en el marco de la primera cuestión prejudicial respectiva, si el artículo 47 de la Carta debe interpretarse en el sentido de que los terceros afectados también pueden recurrir los requerimientos expedidos por la Administración tributaria requerida.

84. A este respecto, dichos terceros afectados no son los destinatarios del requerimiento de la Administración tributaria requerida (puntos 47 y siguientes de las presentes conclusiones) y ni siquiera son parte en el procedimiento tributario de la Administración tributaria requirente (puntos 59 y siguientes de las presentes conclusiones).

31 Sentencia de 22 de octubre de 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), apartado 41.

32 Véase la sentencia de 22 de octubre de 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), apartado 44.

33 Sentencia de 22 de octubre de 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, apartado 46 y punto 1 del fallo), y mis conclusiones presentadas en este asunto (EU:C:2013:370, punto 62).

85. En el procedimiento que dio lugar al asunto C-246/19, la Administración tributaria luxemburguesa requirió, en particular, al Banco A que facilitara cierta información sobre cuentas bancarias y activos que afectaba también a terceros (las sociedades B, C y D). Al igual que ocurre con el contribuyente (puntos 62 y siguientes de las presente conclusiones), es necesario que el requerimiento de información pueda vulnerar también en su caso los «derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión» de los terceros afectados (artículo 47 de la Carta).

86. Una vez más, los interesados han adoptado posturas diametralmente opuestas. Mientras que la República Francesa y el Gran Ducado de Luxemburgo consideran que no es necesario reconocer la tutela judicial a los terceros afectados, la Comisión considera que tal derecho se desprende del artículo 47 de la Carta.

a) Posible vulneración de los derechos fundamentales de los terceros indirectamente afectados

87. Se trata, por lo tanto, de determinar si los derechos o las libertades de terceros, en este caso de diferentes sociedades, se ven afectados en el sentido del artículo 47 de la Carta cuando la Administración tributaria obliga a otros a proporcionar información sobre cuentas bancarias y activos de las sociedades. En este caso también hay que considerar los derechos fundamentales consagrados en los artículos 7 y 8 de la Carta.

88. Es cierto que, conforme a su tenor, cabría pensar en la aplicabilidad del artículo 8 de la Carta («persona», «datos de carácter personal»). No obstante, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que atiende al tenor del Derecho derivado³⁴ en materia de protección de datos, en principio solo las personas físicas están comprendidas en el ámbito de aplicación del derecho fundamental a la protección de datos establecido en el artículo 8 de la Carta. En cambio, las personas jurídicas solo pueden invocar la protección de los «datos de carácter personal» del artículo 8 de la Carta en la medida en que su nombre designe a una persona física.³⁵ Saber si sucede así en el presente caso es intrascendente, ya que las sociedades pueden seguramente invocar un derecho reconocido en el artículo 7 de la Carta.

89. El respeto del derecho a la vida privada y familiar en lo que respecta al tratamiento de los datos de carácter personal, reconocido por el artículo 7 de la Carta, se aplica a toda información sobre una persona física identificada o identificable.³⁶ La protección de la vida privada abarca también las actividades profesionales o empresariales, incluidas las transacciones correspondientes.³⁷ Esto incluye también la información relativa a los datos bancarios.³⁸

34 Se trata concretamente del artículo 2, letra a), de la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos (DO 1995, L 281, p. 31), y del artículo 2, letra a), del Reglamento (CE) n.º 45/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de diciembre de 2000, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales por las instituciones y los organismos comunitarios y a la libre circulación de estos datos (DO 2001, L 8, p. 1).

35 Sentencias de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), apartado 79, y de 9 de noviembre de 2010, Volker und Markus Schecke y Eifert (C-92/09 y C-93/09, EU:C:2010:662), apartados 52 y 53.

36 Sentencias de 3 de octubre de 2019, A y otros (C-70/18, EU:C:2019:823), apartado 54; de 16 de enero de 2019, Deutsche Post (C-496/17, EU:C:2019:26), apartado 54; de 17 de octubre de 2013, Schwarz (C-291/12, EU:C:2013:670), apartado 26; de 24 de noviembre de 2011, Asociación Nacional de Establecimientos Financieros de Crédito (C-468/10 y C-469/10, EU:C:2011:777), apartado 42, y de 9 de noviembre de 2010, Volker und Markus Schecke y Eifert (C-92/09 y C-93/09, EU:C:2010:662), apartado 52.

37 TEDH, sentencia de 7 de julio de 2015, M. N. y otros/San Marino, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, apartado 51; el artículo 7 de la Carta se corresponde con el artículo 8, apartado 1, del CEDH; sentencia de 14 de febrero de 2019, Buivids (C-45/17, EU:C:2019:122), apartado 65.

38 TEDH, sentencias de 22 de diciembre de 2015, G. S.B./Suiza, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, apartado 51, y de 7 de julio de 2015, M. N. y otros/San Marino, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, apartado 51.

90. En este contexto, las personas jurídicas también pueden acogerse al artículo 7 de la Carta.³⁹ Sin embargo, para justificar una injerencia en el citado artículo, cabe aplicar criterios diferentes a las personas jurídicas y a las personas físicas.⁴⁰ Así y todo, ello no es relevante para la existencia del derecho a la tutela judicial efectiva previsto en el artículo 47 de la Carta.

91. En el presente caso, se solicitó una información sobre cuentas bancarias y activos que también afectaba a las sociedades B, C y D. Por lo tanto, estas personas jurídicas pueden acogerse al artículo 7 de la Carta.

92. Contrariamente a lo que han sostenido algunos Estados miembros, una injerencia en el artículo 7 de la Carta puede tener para los terceros afectados consecuencias similares que para el destinatario del requerimiento de la autoridad requerida y para la contribuyente. Así, la Comisión señala acertadamente que la solicitud de información y la posterior decisión de requerimiento de la autoridad requerida podrían basarse en hechos erróneos que afectan a terceros. La transmisión de datos a una autoridad pública permite que personas extrañas accedan a ellos, con independencia de que su titular haya dado o no su consentimiento. Esto es precisamente lo que el artículo 7 de la Carta pretende impedir. El presente ejemplo ilustra la necesidad práctica de que los terceros afectados gocen de tutela judicial efectiva frente a tales requerimientos.

93. Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para demostrar la existencia de una injerencia en el derecho fundamental al respeto de la vida privada carece de relevancia que la información relativa a la vida privada de que se trate tenga o no carácter sensible o que los interesados hayan sufrido o no inconvenientes en razón de tal injerencia.⁴¹

94. La obligación de otra persona de comunicar estos datos a la Administración tributaria interfiere también en el derecho fundamental de las terceras sociedades afectadas.⁴²

95. Contrariamente a la postura sostenida por la República Francesa, los requerimientos emitidos por la autoridad requerida no pueden considerarse actos de trámite para la obtención de información sin efectos lesivos, de modo que aún no se habría producido una injerencia en el artículo 7 de la Carta. En efecto, frente a los terceros afectados no se produce ningún acto jurídico posterior que deba prepararse con este requerimiento. Como ya se ha señalado (véanse los puntos 68 y siguientes de las presentes conclusiones), el requerimiento prepara, en todo caso, la liquidación tributaria dirigida al contribuyente, pero no un acto jurídico frente a los terceros afectados.

96. Es más, la injerencia a raíz de la comunicación de los datos por otro particular a la Administración tributaria ya se ha consumado. El artículo 7 de la Carta no exige que se produzca ningún otro daño patrimonial o moral que pueda ser reparado posteriormente por otros medios.

39 Sentencias de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), apartado 80, y de 14 de febrero de 2008, *Varec* (C-450/06, EU:C:2008:91), apartado 48; en este sentido véase también la sentencia de 9 de noviembre de 2010, *Volker und Markus Schecke y Eifert* (C-92/09 y C-93/09, EU:C:2010:662), apartado 87, en la que el Tribunal de Justicia examinó la proporcionalidad a la luz del artículo 7 de la Carta; véanse también TEDH, sentencias de 16 de junio de 2015, *Othymia Investments/Países Bajos*, CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, apartado 37; de 14 de marzo de 2013, *Bernh Larsen Holding y otros/Noruega*, CE:ECHR:2013:0314JUD002411708, apartado 104, y de 16 de abril de 2002, *Stes Colas y otros/Francia*, CE:ECHR:2002:0416JUD003797197, apartado 41.

40 Así, según la jurisprudencia del TEDH, la información puramente financiera merece menos protección que los datos personales: véase la sentencia de 22 de diciembre de 2015, *G. S.B./Suiza*, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, apartado 93.

41 Sentencias de 6 de octubre de 2015, *Schrems* (C-362/14, EU:C:2015:650), apartado 87; de 8 de abril de 2014, *Digital Rights Ireland y otros* (C-293/12 y C-594/12, EU:C:2014:238), apartado 33, y de 20 de mayo de 2003, *Österreichischer Rundfunk y otros* (C-465/00, C-138/01 y C-139/01, EU:C:2003:294), apartado 75.

42 Véase TEDH, sentencia de 7 de julio de 2015, *M. N. y otros/San Marino*, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, apartado 54.

97. Contrariamente a lo que sostiene el Gran Ducado de Luxemburgo, a la hipótesis de una injerencia en los derechos fundamentales de los terceros afectados tampoco se opone a la resolución del TEDH en el caso *Othymia Investments/Países Bajos*. Esta solo se refería a la impugnación de una solicitud de información entre dos Administraciones tributarias. El TEDH se limitó a señalar que el artículo 8 del CEDH no exige que se notifique provisionalmente a todos los posibles afectados un intercambio de información en materia fiscal.⁴³ Por lo tanto, el objeto de esta resolución era únicamente una obligación de notificación, y no la tutela judicial contra un requerimiento de información.

98. Si una Administración tributaria obliga a otra persona a facilitar información sobre cuentas bancarias y activos de terceros, vulnera probablemente los derechos que el artículo 7 de la Carta confiere a esos terceros.

b) Infracción del artículo 47 de la Carta como consecuencia de la exclusión de vías de recurso

99. Así pues, procede examinar si se vulnera el derecho de los terceros afectados derivado del artículo 47 de la Carta al excluir la posibilidad de interponer un recurso contra el requerimiento de información, como ocurre cuando no se garantiza ninguna tutela judicial efectiva de los terceros afectados.

100. La particularidad para los terceros afectados reside en el hecho de que estos no son parte directamente en ningún procedimiento administrativo. No están directamente involucrados ni en el procedimiento administrativo de carácter tributario, como es el caso del contribuyente, ni en el procedimiento de información, como sucede con la persona obligada a proporcionar la información. Por lo tanto, los terceros no tienen derecho de participación de ningún tipo, como el de ser oídos.

101. Sin embargo, los requerimientos de la autoridad requerida afectan a terceros únicamente en la medida en que esta solicita a otra persona datos de carácter personal de los terceros afectados. A diferencia del destinatario y del contribuyente, los terceros afectados no pueden impugnar ni una posible sanción por incumplimiento del requerimiento ni la liquidación tributaria posterior. Esto significa que, con una regulación como la controvertida, los terceros afectados no disponen de ningún recurso y, por lo tanto, tampoco de una tutela judicial efectiva contra los requerimientos de información que les afecten dictados por la autoridad requerida.

102. Contrariamente a lo que sostiene la República Francesa, un recurso posterior por vía incidental en el marco de una acción de responsabilidad contra el Estado tampoco constituye una tutela judicial efectiva en el sentido del artículo 47 de la Carta. En primer lugar, esta vía de recurso, que también está sujeta a otras condiciones, no puede impedir una vulneración de los derechos fundamentales, sino, a lo sumo, reparar un perjuicio sufrido. Mas las posibilidades meramente secundarias de resarcimiento no constituyen por sí solas ninguna tutela judicial efectiva.⁴⁴

103. Tampoco es pertinente la referencia hecha por la República Francesa a un recurso en el marco de un procedimiento tributario incoado posteriormente, en particular, contra los terceros afectados. Como ya se ha señalado anteriormente, este argumento no puede prosperar siquiera en relación con el contribuyente, puesto que, en el momento de la injerencia en los derechos fundamentales, no está claro en absoluto si se efectuará una liquidación del impuesto (véanse, a este respecto, los puntos 68 y siguientes de las presentes conclusiones). Tal consideración vale *a fortiori* en relación con un tercero afectado.

43 TEDH, sentencia de 16 de junio de 2015, *Othymia Investments/Países Bajos*, CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, apartado 44.

44 TEDH, sentencia de 7 de julio de 2015, *M. N. y otros/San Marino*, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, apartado 81.

104. Es cierto que la República Francesa parte de la «hipótesis» de que los terceros afectados en el presente caso son sociedades «puramente artificiales» que pertenecen a la contribuyente y cuyos intereses coinciden con los de esta, por lo que bastaría con otorgar tutela judicial a la contribuyente. Sin embargo, esas empresas también tienen su propia personalidad jurídica y pueden ser titulares de sus propios derechos fundamentales. Lo mismo sucede si están controladas por otros. Incluso en el caso de que existan sospechas de una estructura fraudulenta, ello no altera en nada su existencia y, por tanto, su derecho a la tutela judicial efectiva, aunque solo sea para poder enervar tal sospecha ante los tribunales.

105. Por otra parte, no todos los terceros que pueden resultar afectados por requerimientos de las autoridades requeridas están vinculados al contribuyente. Por lo tanto, esta objeción de la República Francesa no puede modificar el derecho a la tutela judicial efectiva de los terceros afectados.

106. Por último, las consideraciones relativas al artículo 23 del Convenio de asistencia administrativa mutua en materia fiscal relativas al contribuyente son igualmente aplicables a los terceros afectados (punto 77 de las presentes conclusiones).

107. A este respecto, la conclusión sigue siendo que la exclusión de vías de recurso contra los requerimientos de información de la autoridad requerida vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva de los terceros afectados previsto en el artículo 47 de la Carta.

c) Conclusión

108. Los terceros afectados por un requerimiento de información adoptado en el marco de un intercambio de información entre Administraciones tributarias de los Estados miembros en virtud de la Directiva 2011/16, pueden someter dicho requerimiento a control judicial, de conformidad con el artículo 47 de la Carta. La exclusión de vías de recurso es contraria al citado artículo de la Carta.

B. Sobre la respectiva segunda cuestión prejudicial: criterio de «pertinencia previsible» en el sentido del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2011/16

109. La segunda cuestión prejudicial de las planteadas en los asuntos C-245/19 y C-246/19 son prácticamente idénticas. Solamente difieren en la información que el Reino de España, como Estado miembro requirente, ha solicitado al Gran Ducado de Luxemburgo, como Estado miembro requerido.

110. Básicamente, el órgano jurisdiccional remitente desea saber cómo debe interpretarse el criterio de información «previsiblemente pertinente» del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2011/16, en relación con el artículo 5. La cuestión de si se cumple dicho criterio en cada caso concreto no depende de la interpretación, sino de la aplicación del Derecho de la Unión y, por tanto, del órgano jurisdiccional nacional.

111. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado en el asunto Berlioz que, del tenor del artículo 1, apartado 1, y del artículo 5 de la Directiva 2011/16 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.⁴⁵

⁴⁵ Sentencia de 16 de mayo de 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373), apartado 63.

112. La «pertinencia previsible» de la información solicitada constituye un requisito de la solicitud atinente a la información en cuestión.⁴⁶ En el presente caso se trata de esclarecer los criterios que deben tenerse en cuenta para evaluar ese requisito.

113. El concepto de pertinencia previsible refleja el utilizado en el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE. El Tribunal de Justicia fundó acertadamente tal correspondencia señalando que los conceptos utilizados en la Directiva 2011/16 y en el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE son comparables. De ahí que la exposición de motivos de la propuesta de Directiva que llevó a la adopción de la Directiva 2011/16⁴⁷ se refiera al Modelo de Convenio de la OCDE.⁴⁸

114. Asimismo, según el comentario a las disposiciones del artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE,⁴⁹ los Estados contratantes no pueden lícitamente acudir a las «fishing expeditions». No pueden solicitar información que probablemente carece de pertinencia en relación con la situación fiscal de un determinado contribuyente. Por el contrario, tiene que existir una posibilidad razonable de que la información solicitada sea pertinente.⁵⁰ El apartado 8 de los comentarios relativos al artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE contiene casos típicos⁵¹ en los que cabe considerar una pertinencia previsible. El caso de la solicitud de cuentas se incluyó posteriormente.⁵² En estas circunstancias, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la pertinencia de estas modificaciones a efectos de la interpretación de la Directiva 2011/16.

115. A continuación, analizaré, en primer lugar, la cuestión de si las modificaciones posteriores del comentario al Modelo de Convenio de la OCDE son relevantes para interpretar la Directiva 2011/16 (sección 1). Seguidamente, abordaré la interpretación del criterio de la pertinencia previsible (sección 2).

1. ¿Son relevantes las modificaciones del comentario al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE?

116. El órgano jurisdiccional remitente pregunta, en particular, si, a efectos de la interpretación de los artículos 1, apartado 1, y 5 de la Directiva 2011/16, debe tenerse en cuenta, en su caso, la evolución de la interpretación del artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE.

117. El comentario del Modelo de Convenio de la OCDE refleja la opinión sobre la comprensión o la interpretación del Modelo de Convenio por los Estados contratantes⁵³ y es objeto de revisión y modificación periódicas.

46 Sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), apartado 64.

47 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.

48 Sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), apartado 67.

49 Consejo de la OCDE, comentarios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, comentarios relativos al artículo 26, versión de 21 de noviembre de 2017.

50 Apartado 5 de los comentarios relativos al artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

51 Según el apartado 4, punto 4, de los comentarios al artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, los casos contemplados en el apartado 8 son ejemplos.

52 Apartado 8, letra e), de los comentarios al artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

53 Apartado 3 de las observaciones preliminares del comentario a las disposiciones del artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

118. Como ya he explicado en otras ocasiones,⁵⁴ el Modelo de Convenio de la OCDE no es un tratado internacional multilateral jurídicamente vinculante, sino un acto unilateral de una organización internacional en forma de recomendaciones dirigidas a sus Estados miembros. La propia OCDE reconoce que estas recomendaciones no tienen carácter vinculante. Con arreglo al Reglamento de procedimiento de la OCDE, los Estados miembros de la OCDE deben verificar si consideran oportuno su cumplimiento.⁵⁵ Lo mismo cabe afirmar respecto de los comentarios elaborados por la OCDE.

119. Estas consideraciones jurídicas relativas al Modelo de Convenio de la OCDE no influyen directamente en la interpretación de una directiva, aunque la terminología utilizada en el Modelo de Convenio y en la Directiva sea idéntica. A este respecto, estos comentarios solo reflejan la opinión de los expertos que representan a los Gobiernos de los países miembros de la OCDE,⁵⁶ y no la de los legisladores parlamentarios de la Unión o de sus Estados miembros.⁵⁷

120. El Tribunal de Justicia ya ha declarado acertadamente que una normativa de un convenio para evitar la doble imposición, interpretado a la luz de los comentarios al Modelo de Convenio tributario de la OCDE, no puede restringir el Derecho de la Unión.⁵⁸ Lo mismo sucede con las modificaciones introducidas en el Modelo de Convenio de la OCDE y con los comentarios realizados después de la adopción de la Directiva. En caso contrario, los Estados que conforman la OCDE, que no son necesariamente Estados miembros de la Unión Europea, podrían tomar decisiones sobre la interpretación de una directiva de la Unión Europea.

121. Por consiguiente, el cambio de interpretación del artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE en los comentarios no implica automáticamente un cambio de interpretación del artículo 5 en relación con el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2011/16. Aunque ahora los expertos de los Estados miembros de la OCDE estén de acuerdo en que una solicitud de información de todas las cuentas del contribuyente y de todas las cuentas no especificadas de otras personas vinculadas al contribuyente en un banco determinado es un ejemplo de pertinencia previsible en el sentido del artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, esto no significa automáticamente que suceda lo mismo con el artículo 1, apartado 1, y el artículo 5 de la Directiva 2011/16.

122. Si al Tribunal de Justicia le convence la interpretación del artículo 26 del Modelo de Convenio, puede adoptar el planteamiento de la OCDE y proceder a una interpretación similar de la Directiva. Sin embargo, no existe un automatismo jurídico en tal sentido.

123. Por lo tanto, procede analizar si los comentarios relativos al artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE son convincentes y pueden extrapolarse. Los cambios en los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE tras la adopción de un acto jurídico de la Unión precisarían de un análisis más profundo que el estado de los comentarios en el momento de la adopción del acto jurídico, ya que las modificaciones posteriores no pueden reflejar la voluntad del legislador de la Unión.

54 Mis conclusiones presentadas en los asuntos N Luxembourg 1 (C-115/16, EU:C:2018:143), puntos 50 y siguientes; T Danmark (C-116/16, EU:C:2018:144), puntos 81 y siguientes; Y Denmark (C-117/16, EU:C:2018:145), puntos 81 y siguientes; X Denmark (C-118/16, EU:C:2018:146), puntos 50 y siguientes; C Danmark (C-119/16, EU:C:2018:147), puntos 50 y siguientes, y Z Denmark (C-299/16, EU:C:2018:148), puntos 50 y siguientes.

55 Artículo 18, letra b), del Reglamento de Procedimiento de la OCDE: «Recommendations of the Organisation, made by the Council in accordance with Articles 5, 6 and 7 of the Convention, shall be submitted to the Members for consideration in order that they may, if they consider it opportune, provide for their implementation». Véase <https://www.oecd.org/legal/rules%20of%20Procedure%20OECD%20Oct%202013.pdf>.

56 Apartado 29 de las observaciones generales al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

57 Mis conclusiones presentadas en los asuntos N Luxembourg 1 (C-115/16, EU:C:2018:143), punto 52; T Danmark (C-116/16, EU:C:2018:144), punto 83; Y Denmark (C-117/16, EU:C:2018:145), punto 83; X Denmark (C-118/16, EU:C:2018:146), punto 52; C Danmark (C-119/16, EU:C:2018:147), punto 52, y Z Denmark (C-299/16, EU:C:2018:148), puntos 50 y siguientes.

58 Sentencia de 19 de enero de 2006, Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51), apartados 50 y 56.

124. El órgano jurisdiccional remitente señala que las solicitudes de información previstas en la Directiva 2011/16 constituyen una injerencia en los derechos fundamentales de los ciudadanos de la Unión. Con arreglo al artículo 52, apartado 1, de la Carta, tales limitaciones deben ser establecidas por la ley. Por tanto, deben basarse en una decisión del legislador nacional o de la Unión. Ni el Modelo de Convenio de la OCDE ni sus comentarios se ajustan a este requisito. Del mismo modo, en la sentencia N Luxembourg 1 y otros,⁵⁹ citada por el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal de Justicia no defendió que las modificaciones del Modelo de Convenio o de los comentarios correspondientes formulados tras la adopción de una directiva modificasen automáticamente también su interpretación.

125. Por lo tanto, se mantiene una interpretación autónoma del Derecho de la Unión respecto del concepto de «pertinencia previsible», con arreglo al artículo 5 en relación con el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2011/16. De ahí que, en primer lugar, resulten determinantes tanto su tenor como su finalidad.

2. Los dos objetivos del criterio de «pertinencia previsible»

126. Como se desprende del considerando 9 de la Directiva 2011/16, con la norma de la «pertinencia previsible» se pretende posibilitar, en la mayor medida posible, el intercambio de información en materia fiscal y, al mismo tiempo, precisar que los Estados miembros no están autorizados a emprender investigaciones aleatorias o solicitar información que probablemente no sea pertinente para los asuntos fiscales de un contribuyente dado.⁶⁰

127. De ello se desprende, en mi opinión, por una parte, que la información solicitada debe tener cierta pertinencia material para el cálculo del impuesto en el Estado miembro requirente [aspecto material, véase el epígrafe a)]. Por otra parte, no debe autorizarse a los Estados miembros emprender investigaciones aleatorias (es decir, solicitar información sin la necesaria reflexión o emprender *fishing expeditions* [aspecto formal, véase el epígrafe b)].

a) Control limitado de la pertinencia previsible en el Estado miembro requerido para facilitar el intercambio de información

128. El Tribunal de Justicia ya abordó ampliamente el aspecto material en el asunto Berlioz. Corresponde a la autoridad requirente apreciar, según las circunstancias del asunto, la pertinencia previsible de la información solicitada para esa investigación en función de la evolución del procedimiento y del agotamiento de las fuentes habituales de información que haya podido utilizar. La autoridad requirente dispone a este respecto de un margen de discrecionalidad.⁶¹ El alcance del control de la autoridad requerida es limitado.⁶²

129. Así pues, la autoridad requerida, en principio, debe 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. Además, por lo general, la autoridad requerida no posee un conocimiento profundo del marco fáctico y jurídico existente en el Estado requirente. Por consiguiente, 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.⁶³

59 Sentencia de 26 de febrero de 2019, N Luxembourg 1 y otros (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16, EU:C:2019:134, apartados 90 a 93).

60 Sentencia de 16 de mayo de 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373), apartado 66.

61 Sentencia de 16 de mayo de 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373), apartados 70 y 71.

62 Sentencia de 16 de mayo de 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373), apartado 76.

63 Sentencia de 16 de mayo de 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373), apartado 77.

130. Por lo tanto, el control que ejerce la autoridad requerida se circunscribe a asegurar 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.⁶⁴ Este criterio de control se impone del mismo modo a los órganos jurisdiccionales en el Estado miembro requerido.⁶⁵ Por consiguiente, la información solicitada no debe carecer manifiestamente de pertinencia respecto a las necesidades de la inspección fiscal desarrollada por la autoridad requirente.

131. A fin de permitir que la autoridad requerida proceda a dicha comprobación, aunque sea de forma limitada, la autoridad requirente debe ofrecer una motivación adecuada en su solicitud de información. Esta deberá precisar la finalidad de la información solicitada en el marco del procedimiento tributario incoado contra el contribuyente identificado en la solicitud de información.⁶⁶ Dicha motivación aportada por la autoridad requirente debe permitir al juez nacional ejercer el control de la legalidad de la solicitud de información.⁶⁷ No cumple con estos requisitos una simple motivación formal que no aclara por qué la información solicitada es pertinente con arreglo al Derecho nacional a efectos del procedimiento tributario en el Estado miembro requirente. Corresponderá, por lo tanto, al órgano jurisdiccional remitente verificar los motivos de la solicitud de información.

b) Prohibición de investigaciones aleatorias

132. Como se desprende del considerando 9 de la Directiva 2011/16, con el criterio de «pertinencia previsible» se pretende al mismo tiempo puntualizar que los Estados miembros no están autorizados a emprender investigaciones aleatorias (puntos 126 y 127 de las presentes conclusiones). Con ello debe garantizarse también, entre otras cosas, el buen funcionamiento del sistema de intercambio de información a fin de no sobrecargarlo con solicitudes «sin la necesaria reflexión».

133. Así pues, la cuestión decisiva gira en torno a cuándo existe una investigación aleatoria ilegal en el marco de la Directiva 2011/16 o cuándo se da una asistencia mutua legal para la instrucción de un expediente. El Tribunal de Justicia aún no ha resuelto esta cuestión en materia de asistencia mutua transfronteriza.

134. No obstante, el Tribunal de Justicia abordó un problema similar en el ámbito del Derecho de la competencia. En efecto, para detectar y sancionar comportamientos contrarios a las reglas de la competencia de las empresas, la Comisión puede ordenar inspecciones en las empresas afectadas.⁶⁸ El artículo 20, apartado 4, segunda frase, del Reglamento (CE) n.º 1/2003 del Consejo, de 16 de diciembre de 2002, relativo a la aplicación de las normas sobre competencia previstas en los artículos 81 y 82 del Tratado (Texto pertinente a efectos del EEE) (DO 2003, L 1, p. 1), precisa a este respecto, que la Comisión indicará en dichas decisiones el objeto y la finalidad de la inspección.⁶⁹ De este modo, se pretende evitar que la Comisión realice investigaciones en cualquier dirección sin disponer de sospechas concretas,⁷⁰ una práctica para la que se utiliza frecuentemente la expresión «*fishing expeditions*».

64 Sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), apartado 82.

65 Sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), apartado 85.

66 Sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), apartado 80.

67 Sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), apartado 84.

68 Véanse las sentencias de 25 de junio de 2014, *Nexans y Nexans France/Comisión* (C-37/13 P, EU:C:2014:2030), apartado 33; de 22 de octubre de 2002, *Roquette Frères* (C-94/00, EU:C:2002:603), apartado 42, y de 21 de septiembre de 1989, *Hoechst/Comisión* (46/87 y 227/88, EU:C:1989:337), apartado 25.

69 Véanse las sentencias de 30 de enero de 2020, *České dráhy/Comisión* (C-538/18 P y C-539/18 P, EU:C:2020:53), apartado 40; de 25 de junio de 2014, *Nexans y Nexans France/Comisión* (C-37/13 P, EU:C:2014:2030), apartado 34; de 22 de octubre de 2002, *Roquette Frères* (C-94/00, EU:C:2002:603), apartado 47, y de 21 de septiembre de 1989, *Hoechst/Comisión* (46/87 y 227/88, EU:C:1989:337), apartado 29.

70 Véanse mis conclusiones presentadas en los asuntos *Nexans France y Nexans/Comisión* (C-606/18 P, EU:C:2020:207), punto 55; *Nexans y Nexans France/Comisión* (C-37/13 P, EU:C:2014:223), puntos 43 y 52, y *Solvay/Comisión* (C-109/10 P, EU:C:2011:256), punto 138.

135. Como ya he indicado a este respecto,⁷¹ la Comisión debe indicar en la decisión de inspección con la mayor precisión posible qué es lo que se busca y los elementos sobre los que debe versar la inspección.⁷² En otras palabras, de la motivación de la decisión de inspección se deben desprender los indicios que la Comisión pretende comprobar.⁷³ Se trata, por lo tanto, de describir de manera comprensible para las empresas afectadas las infracciones de la competencia de las que sospecha la Comisión.

136. Esta idea es trasladable a la presente situación de asistencia mutua transfronteriza. También aquí es necesario que la autoridad requerida pueda identificar lo que la autoridad requirente pretende investigar. Como se ha indicado anteriormente, dicha autoridad debe al menos verificar si la información no carece manifiestamente de pertinencia. Además, la motivación es determinante para la interposición de un recurso en materia de derechos fundamentales del destinatario (puntos 47 y siguientes de las presentes conclusiones), del contribuyente afectado (puntos 59 y siguientes de las presentes conclusiones) y de los posibles terceros afectados (puntos 83 y siguientes de las presentes conclusiones) para que así estos puedan defenderse eficazmente contra un requerimiento de información infundado procedente de la autoridad requerida.

137. Ahora bien, si la autoridad requirente tiene que indicar los hechos presuntos que pretende comprobar con la solicitud de información, este requisito no se verá cumplido, por ejemplo, en el caso de una solicitud referida a todas «las cuentas no especificadas de otras personas vinculadas al contribuyente».

138. La autoridad requirente debe incluir normalmente en la solicitud de información los hechos que desea investigar o, al menos, sospechas concretas sobre estos hechos y su relevancia fiscal. Dichas razones deben permitir al Estado requerido justificar ante sus órganos jurisdiccionales la asistencia mutua y las correspondientes inferencias en los derechos fundamentales (frente al destinatario, al contribuyente o a los terceros afectados). Los requisitos de motivación se intensifican en proporción al alcance y a la sensibilidad de la información solicitada.⁷⁴

139. La solicitud de asistencia mutua carece de pertinencia previsible cuando se presenta para recabar medios de prueba «al azar» y sin ninguna conexión concreta con el procedimiento tributario en curso.⁷⁵

140. Por consiguiente, para diferenciar la información previsiblemente pertinente de una investigación aleatoria ilegal, deben tenerse en cuenta diversos factores. En primer lugar, dependerá del objeto de la investigación de la autoridad requirente y de los hechos que se imputan con trascendencia fiscal. Además, también se ha de tener en cuenta el comportamiento previo⁷⁶ del contribuyente. El Schweizerische Bundesgericht (Tribunal Federal suizo) exige acertadamente la presentación de indicios concretos de que se han incumplido las obligaciones fiscales.⁷⁷

71 Véanse mis conclusiones presentadas en los asuntos Nexans France y Nexans/Comisión (C-606/18 P, EU:C:2020:207), puntos 55 y 56, y Nexans y Nexans France/Comisión (C-37/13 P, EU:C:2014:223), punto 52.

72 Sentencia de 22 de octubre de 2002, Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603), apartado 83.

73 Sentencias de 25 de junio de 2014, Nexans y Nexans France/Comisión (C-37/13 P, EU:C:2014:2030), apartado 35; de 17 de octubre de 1989, Dow Chemical Ibérica y otros/Comisión (97/87 a 99/87, EU:C:1989:380), apartado 45; de 17 de octubre de 1989, Dow Benelux/Comisión (85/87, EU:C:1989:379), apartado 9, y de 21 de septiembre de 1989, Hoechst/Comisión (46/87 y 227/88, EU:C:1989:337), apartado 41. Véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto Solvay/Comisión (C-109/10 P, EU:C:2011:256), punto 138.

74 En este sentido, el Schweizerische Bundesgericht (Tribunal Federal suizo), en sentencia de 12 de septiembre de 2016 — 2C-276/2016 —, apartado 6.3, en lo que respecta al carácter detallado de los hechos expuestos.

75 En este sentido también el Schweizerische Bundesgericht (Tribunal Federal suizo), sentencia de 26 de julio de 2019 — 2C-653/2018 —, apartados 6.1.2 y siguientes, y de 12 de septiembre de 2016 — 2C-276/2016 —, apartados 6.1.2 y siguientes.

76 El Schweizerische Bundesgericht (Tribunal Federal suizo) lo menciona expresamente en la sentencia de 12 de septiembre de 2016 — 2C-276/2016 —, apartado 6.4.3. El factor decisivo es el comportamiento del cliente del banco, del que se puede deducir que la persona en cuestión efectivamente no había declarado correctamente sus ingresos y su patrimonio.

77 Schweizerisches Bundesgericht (Tribunal Federal suizo), sentencia de 26 de julio de 2019 — 2C-653/2018 —, apartado 6.2.2.

141. Este sería el caso si la contribuyente hubiera ocultado previamente cuentas o relaciones con terceros vinculados con ella o si hubiera proporcionado información contradictoria durante el procedimiento tributario. Por último, dependerá también de las circunstancias averiguadas hasta la fecha por la Administración tributaria requirente. Puede existir, por ejemplo, una necesidad especial de solicitar información en un escenario de redes de empresas con ramificaciones que realizan transacciones financieras no declaradas entre ellas. Lo mismo sucede cuando las investigaciones realizadas hasta la fecha han revelado informaciones contradictorias que ahora solo pueden aclararse con la ayuda del banco A.

142. Por lo tanto, en el presente caso, la Administración tributaria española debe presentar, por ejemplo, los indicios por los que considera que la contribuyente tiene otras cuentas en el banco A, las razones por las que cree que tiene otros ingresos ocultos y los motivos por los que presume que existen movimientos de activos entre la contribuyente y las sociedades B, C y D.

143. A falta de tales indicios concretos, la solicitud de información para identificar en un banco todas las cuentas del contribuyente y todas las cuentas no especificadas de terceros que tengan algún vínculo con el contribuyente no es admisible con arreglo a la Directiva 2011/16, sino que constituye una investigación aleatoria ilegal.

144. No obstante, la delimitación necesaria debe hacerse de una manera global, valorando todas las circunstancias del caso concreto; es, por tanto, una labor que incumbe al órgano jurisdiccional remitente.

145. Si el órgano jurisdiccional remitente llega a la conclusión de que la solicitud de información constituye una investigación aleatoria ilegal, la Administración tributaria requerida no debería darle curso. En efecto, en virtud de los artículos 1, apartado 1, y 5, y teniendo en cuenta el considerando 9 de la Directiva 2011/16, los Estados miembros no están autorizados a emprender investigaciones aleatorias.

3. Conclusión sobre la segunda cuestión prejudicial

146. El artículo 1, apartado 1, y el artículo 5 de la Directiva 2011/16 deben interpretarse en el sentido de que la autoridad requirente tiene la obligación de motivar la solicitud de información para que la autoridad requerida pueda verificar que no carece manifiestamente de pertinencia previsible para la determinación del impuesto por la autoridad requirente. La solicitud debe contener indicios concretos de los hechos o de las operaciones fiscalmente relevantes, de modo que quede excluida una investigación aleatoria ilegal.

VI. Conclusión

147. En consecuencia, propongo que se responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Luxemburgo) del siguiente modo:

«1) El artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que la decisión basada en la Directiva 2011/16, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, por la que una autoridad requerida exige a una persona que proporcione información relativa a un contribuyente o a un tercero, puede impugnarse ante los tribunales del Estado miembro requerido por dicha persona, por el contribuyente y por los terceros afectados.

- 2) El artículo 1, apartado 1, y el artículo 5 de la Directiva 2011/16 deben interpretarse en el sentido de que la autoridad requirente tiene la obligación de motivar la solicitud de información para que la autoridad requerida pueda verificar que no carece manifiestamente de pertinencia previsible para la gestión del impuesto por la autoridad requirente. La solicitud debe contener indicios concretos de los hechos o de las operaciones fiscalmente relevantes, de modo que quede excluida una investigación aleatoria ilegal.»