



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 2 de marzo de 2023^{*i}

«Procedimiento prejudicial — Espacio de libertad, seguridad y justicia — Cooperación judicial en materia penal — Directiva 2014/41/UE — Orden europea de investigación — Artículo 1, apartado 1 — Concepto de “autoridad judicial” — Artículo 2, letra c) — Concepto de “autoridad de emisión” — Orden emitida por una administración tributaria sin validación por un juez o un fiscal — Administración tributaria que asume los derechos y obligaciones del Ministerio Fiscal en el ámbito de una instrucción penal en materia tributaria»

En el asunto C-16/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Oberlandesgericht Graz (Tribunal Superior Regional de Graz, Austria), mediante resolución de 21 de diciembre de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de enero de 2022, en el procedimiento sobre el reconocimiento y ejecución de una orden europea de investigación relativa a

MS,

con intervención de:

Staatsanwaltschaft Graz,

Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung Düsseldorf,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por la Sra. K. Jürimäe (Ponente), Presidenta de Sala, y los Sres. M. Safjan, N. Piçarra, N. Jääskinen y M. Gavalec, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Richard de la Tour;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de MS, por el Sr. J. Herbst, Rechtsanwalt;

* Lengua de procedimiento: alemán.

- en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. A. Posch y las Sras. J. Schmoll y M.-T. Rappersberger, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. J. Möller, P. Busche, M. Hellmann y D. Klebs, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. S. Grünheid y el Sr. M. Wasmeier, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 1, apartado 1, párrafo primero, y 2, letra c), inciso i), de la Directiva 2014/41/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de abril de 2014, relativa a la orden europea de investigación en materia penal (DO 2014, L 130, p. 1).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de la solicitud de ejecución en Austria de una orden europea de investigación emitida por el Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung Düsseldorf (Oficina Tributaria competente en materia de delitos fiscales e investigación fiscal de Düsseldorf, Alemania; en lo sucesivo, «Oficina Tributaria para delitos fiscales de Düsseldorf») en relación con MS.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 Los considerandos 5 a 8 de la Directiva 2014/41 tienen el siguiente tenor:
 - «(5) [...] resulta evidente que el marco existente para la obtención de pruebas es demasiado fragmentario y complicado. Por eso es necesario un nuevo planteamiento.
 - (6) En el Programa de Estocolmo, adoptado por el Consejo Europeo de los días 10 y 11 de diciembre de 2009, este decidió que debía proseguirse la creación de un sistema general para obtener pruebas en los casos de dimensión transfronteriza, basado en el principio de reconocimiento mutuo. El Consejo Europeo indicó que los instrumentos existentes en este ámbito constituyen un régimen fragmentario y que es necesario un nuevo planteamiento basado en el principio de reconocimiento mutuo pero que tenga también en cuenta la flexibilidad del sistema tradicional de asistencia judicial. Por ello, el Consejo Europeo abogó por un sistema general que sustituya a todos los instrumentos existentes en este ámbito, incluida la Decisión Marco 2008/978/JAI [del Consejo, de 18 de diciembre de 2008, relativa al exhorto europeo de obtención de pruebas para recabar objetos,

documentos y datos destinados a procedimientos en materia penal (DO 2008, L 350, p. 72)], que cubra, en la medida de lo posible, todos los tipos de pruebas, contenga plazos para su aplicación y limite en la medida de lo posible los argumentos para la denegación.

- (7) Este nuevo planteamiento se basa en un único instrumento denominado orden europea de investigación (OEI). Una OEI se expedirá a efectos de obtener una o varias medidas de investigación específicas que se llevarán a cabo en el Estado de ejecución de la OEI (“el Estado de ejecución”), con vistas a la obtención de pruebas. Esto incluye la obtención de pruebas que ya están en posesión de la autoridad de ejecución.
- (8) La OEI debe tener un ámbito horizontal y por ello se debe aplicar a todas las medidas de investigación dirigidas a la obtención de pruebas. [...]»
- 4 El artículo 1 de esta Directiva, titulado «La orden europea de investigación y la obligación de ejecutarla», establece en su apartado 1, párrafo primero:

«La orden europea de investigación (OEI) será una resolución judicial emitida o validada por una autoridad judicial de un Estado miembro (“el Estado de emisión”) para llevar a cabo una o varias medidas de investigación en otro Estado miembro (“el Estado de ejecución”) con vistas a obtener pruebas con arreglo a la presente Directiva.»

- 5 A tenor del artículo 2 de esta Directiva, titulado «Definiciones»:

«A efectos de la presente Directiva, se entenderá por:

[...]

c) “autoridad de emisión”:

- i) un juez, órgano jurisdiccional, juez de instrucción o fiscal competente en el asunto de que se trate, o
- ii) cualquier otra autoridad competente según la defina el Estado de emisión que, en el asunto específico de que se trate, actúe en calidad de autoridad de investigación en procesos penales y tenga competencia para ordenar la obtención de pruebas con arreglo al Derecho nacional. Además, antes de su transmisión a la autoridad de ejecución, la OEI deberá ser validada, previo control de su conformidad con los requisitos para la emisión de una OEI en virtud de la presente Directiva, en particular las condiciones establecidas en el artículo 6, apartado 1, por un juez, un órgano jurisdiccional, un fiscal o un magistrado instructor del Estado de emisión. Cuando la OEI haya sido validada por una autoridad judicial, dicha autoridad también podrá considerarse autoridad de emisión a efectos de la transmisión de la OEI;

[...]».

6 El artículo 4 de la misma Directiva, titulado «Tipos de procedimientos para los que puede emitirse la OEI», dispone:

«La OEI podrá emitirse:

- a) en relación con los procedimientos penales incoados por una autoridad judicial, o que puedan entablarse ante una autoridad judicial, por hechos constitutivos de delito con arreglo al Derecho interno del Estado de emisión;
- b) en los procedimientos incoados por autoridades administrativas por hechos tipificados en el Derecho interno del Estado de emisión por ser infracciones de disposiciones legales, y cuando la decisión pueda dar lugar a un procedimiento ante una autoridad jurisdiccional competente, en particular, en materia penal;
- c) en los procedimientos incoados por autoridades judiciales por hechos tipificados en el Derecho interno del Estado de emisión por ser infracciones de disposiciones legales, y cuando la decisión pueda dar lugar a un procedimiento ante un órgano jurisdiccional competente, en particular, en materia penal, y
- d) en relación con los procedimientos mencionados en las letras a), b) y c) que se refieran a delitos o infracciones por los cuales una persona jurídica pueda ser considerada responsable o ser castigada en el Estado de emisión.»

7 El artículo 33 de la Directiva 2014/41, con la rúbrica «Notificaciones», establece en sus apartados 1 y 2:

«1. A más tardar el 22 de mayo de 2017, los Estados miembros notificarán a la Comisión [Europea] la información siguiente:

- a) la autoridad o autoridades que, de conformidad con su Derecho interno, son competentes conforme al artículo 2, letras c) y d), cuando el Estado miembro de que se trate sea el Estado de emisión o el Estado de ejecución;

[...]

2. Los Estados miembros podrán notificar a la Comisión además la lista de los documentos necesarios que exigirán a tenor del artículo 22, apartado 4.»

8 El formulario relativo a la orden europea de investigación que figura en el anexo A de dicha Directiva contiene, entre otras, una sección K, en la que debe indicarse, en particular, el tipo de autoridad que ha emitido la orden europea de investigación, a saber, una autoridad judicial o cualquier otra autoridad competente, tal como se defina en el Derecho del Estado de emisión. El formulario contiene también una sección L, en la que deben indicarse, cuando proceda, los datos de la autoridad judicial que haya validado la orden europea de investigación.

Derecho alemán

- 9 Mediante escrito de notificación de la Representación Permanente de la República Federal de Alemania ante la Unión Europea de 14 de marzo de 2017, dicho Estado miembro indicó, con arreglo al artículo 33, apartados 1 y 2, de la Directiva 2014/41:

«En la República Federal de Alemania, podrán ser autoridades de emisión y de ejecución —en función de las normas de competencia de los estados federados aplicables en cada caso—, por un lado, todas las autoridades judiciales y, en particular, el Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof [(Fiscal general del Tribunal Supremo de lo Civil y Penal, Alemania)], las fiscalías, las fiscalías generales y la Zentrale Stelle in Ludwigsburg [(Oficina central de las Administraciones de Justicia de los estados federados para la instrucción de los crímenes nacionalsocialistas, sita en Ludwigsburg, Alemania)], así como todos los tribunales competentes en materia penal.

Por otro lado, también podrán ser autoridades de emisión y de ejecución las autoridades administrativas que, en virtud del Derecho de la República Federal de Alemania, sean competentes para la persecución y represión de infracciones administrativas.

Por cuanto se refiere a las solicitudes dirigidas por las autoridades administrativas alemanas a otro Estado miembro de la Unión Europea, está previsto, de conformidad con el artículo 2, letra c), de la [Directiva 2014/41], que deberá procederse a su certificación, en principio, por la fiscalía del Landgericht [(tribunal regional de lo civil y penal, Alemania)] en cuya demarcación tenga su sede la autoridad administrativa. No obstante, los estados federados podrán, apartándose de lo anterior, atribuir la competencia para la certificación a un tribunal o regular de modo diferente la competencia territorial de la fiscalía encargada de la certificación [...].

Las solicitudes emitidas por autoridades tributarias alemanas que tramiten un procedimiento de instrucción penal de manera autónoma en virtud del artículo 386, apartado 2, de la Abgabenordnung [(Ley General Tributaria alemana), en su versión publicada el 1 de octubre de 2002 (BGBl. 2002 I, p. 3866; BGBl. 2003 I, p. 61)] no precisarán de ninguna certificación por una autoridad judicial o un tribunal. En estos casos, con arreglo al artículo 399, apartado 1, de la Ley General Tributaria alemana, en relación con el artículo 77, apartado 1, [de la Gesetz über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Ley alemana relativa a la asistencia judicial internacional en materia penal), en su versión publicada el 27 de junio de 1994 (BGBl. 1994 I, p. 1537)], las autoridades tributarias asumirán los derechos y obligaciones del Ministerio Fiscal y, por consiguiente, actuarán ellas mismas en calidad de autoridad judicial en el sentido del artículo 2, letra c), de la [Directiva 2014/41].»

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 10 La Oficina Tributaria para delitos fiscales de Düsseldorf tramita una instrucción por fraude fiscal contra MS. Se sospecha que esta, en su condición de gerente de una sociedad de responsabilidad limitada, no declaró, durante el período comprendido entre 2015 y febrero de 2020, ingresos generados por la explotación de un prostíbulo, omisión que tuvo una incidencia fiscal de aproximadamente 1,6 millones de euros.
- 11 A efectos de la instrucción, dicha Oficina Tributaria emitió una orden europea de investigación y la envió el 23 de julio de 2020 a la Staatsanwaltschaft Graz (Fiscalía de Graz, Austria). Mediante esa orden, la Oficina Tributaria solicitaba a la Fiscalía de Graz que requiriese de un banco sito en Austria documentación acerca de dos cuentas bancarias abiertas a nombre de MS en relación con el período comprendido entre el 1 de enero de 2015 y el 28 de febrero de 2020.

- 12 En la sección K de la referida orden se indicaba que esta se emitía por una «autoridad judicial». Por consiguiente, la Oficina Tributaria en cuestión no cumplimentó la sección L de la orden, en la que deben figurar, en caso de que la orden sea validada por una autoridad judicial, los datos de dicha autoridad.
- 13 De la resolución de remisión se desprende que, con arreglo a la Strafprozessordnung (Ley de Enjuiciamiento Criminal austriaca), solo podrá obligarse a un banco a facilitar información y documentación sobre cuentas bancarias en virtud de una medida de investigación ordenada por el Ministerio Fiscal sobre la base de una autorización judicial.
- 14 Mediante resolución dictada el 5 de agosto de 2020 a instancias de la Fiscalía de Graz, la Haft- und Rechtsschutzrichterin (juez competente en materia de detenciones y tutela judicial) del Landesgericht für Strafsachen Graz (Tribunal Regional de lo Penal de Graz, Austria) autorizó la ejecución de la orden europea de investigación mencionada en el apartado 11 de la presente sentencia. El 7 de agosto de 2020, la Fiscalía de Graz ordenó la ejecución de la medida solicitada.
- 15 MS ha recurrido la resolución de 5 de agosto de 2020 ante el Oberlandesgericht Graz (Tribunal Superior Regional de Graz, Austria), que es el órgano jurisdiccional remitente. Alega ante este que la Oficina Tributaria para delitos fiscales de Düsseldorf no es ni una «autoridad judicial», en el sentido del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2014/41, ni una «autoridad de emisión», en el sentido del artículo 2, letra c), de la misma Directiva. Por lo tanto, afirma que dicha Oficina Tributaria no es competente para emitir una orden europea de investigación.
- 16 El órgano jurisdiccional remitente expone que debe pronunciarse sobre la licitud de la ejecución de la orden europea de investigación emitida por la Oficina Tributaria para delitos fiscales de Düsseldorf. Precisa que esa orden no ha sido validada por una autoridad judicial, tal y como está previsto en el artículo 2, letra c), inciso ii), de la Directiva 2014/41 en caso de que la autoridad de emisión sea una autoridad distinta de un juez, un órgano jurisdiccional, un juez de instrucción o un fiscal competente en el asunto de que se trate. Por consiguiente, considera necesario determinar si la Administración tributaria, facultada en virtud del Derecho alemán para asumir los derechos y obligaciones del Ministerio Fiscal con respecto a determinadas infracciones penales, puede asimilarse a una «autoridad judicial», en el sentido del artículo 1, apartado 1, de dicha Directiva, y a un «fiscal», en el sentido del artículo 2, letra c), inciso i), de esta.
- 17 Según dicho órgano jurisdiccional, se oponen a tal asimilación razones basadas en el tenor y en la *ratio* de estas disposiciones, tal como fueron interpretadas por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 8 de diciembre de 2020, Staatsanwaltschaft Wien (Órdenes de transferencia falsificadas) (C-584/19, EU:C:2020:1002), y por el Abogado General Campos Sánchez-Bordona en sus conclusiones presentadas en el asunto Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung Münster (C-66/20, EU:C:2021:200).
- 18 En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente destaca que la posición institucional de la Administración tributaria, que no figura como autoridad de emisión en el listado de autoridades judiciales recogido en el artículo 2, letra c), inciso i), de la Directiva 2014/41, es claramente distinta de la posición del Ministerio Fiscal, el cual sí figura en ese listado.
- 19 Observa que, a diferencia del Ministerio Fiscal, la Administración tributaria es una entidad administrativa, perteneciente al poder ejecutivo, que es competente en materia tributaria y se encuentra integrada en la estructura jerárquica del Ministerio de Hacienda alemán, sin gozar de ninguna autonomía, independencia ni libertad de acción. Está investida de la facultad de tramitar

una instrucción penal de manera autónoma tan solo en relación con determinadas infracciones penales, y únicamente mientras que ella misma no se inhiba en favor del Ministerio Fiscal o que este no se haga cargo del asunto, lo cual es posible en cualquier momento y sin motivo particular. Cuando el Ministerio Fiscal tramita la instrucción, la Administración tributaria solo tiene los mismos derechos y obligaciones que los atribuidos a los servicios de policía. Cuando la Administración tributaria tramita la instrucción de manera autónoma, se limita a «asumir» los derechos y obligaciones que corresponden al Ministerio Fiscal durante la instrucción penal, sin ser ella misma su titular.

- 20 Por el contrario, la posición institucional del Ministerio Fiscal se caracteriza por el hecho de que este actúa ante los tribunales como garante de la legalidad, participa efectivamente en la administración de la justicia y sirve al interés general del cumplimiento de la ley.
- 21 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente reconoce que también cabría considerar que la Administración tributaria, al asumir los derechos y obligaciones del Ministerio Fiscal, queda asimilada a una «autoridad judicial» y a una «autoridad de emisión», en el sentido, respectivamente, de los artículos 1, apartado 1, y 2, letra c), inciso i), de la Directiva 2014/41.
- 22 En efecto, recuerda que de la sentencia de 8 de diciembre de 2020, Staatsanwaltschaft Wien (Órdenes de transferencia falsificadas) (C-584/19, EU:C:2020:1002), apartados 51 y 56 a 73, se desprende que el único requisito para calificar una entidad contemplada en el artículo 2, letra c), inciso i), de la Directiva 2014/41 como «autoridad de emisión» es que tal entidad sea competente en el asunto de que se trate y que la orden europea de investigación se emita respetando las garantías previstas por esa Directiva.
- 23 En estas circunstancias, el Oberlandesgericht Graz (Tribunal Superior Regional de Graz) ha decidido suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 1, apartado 1, párrafo primero, y 2, letra c), inciso i), de la [Directiva 2014/41] en el sentido de que por “autoridad judicial” y “autoridad de emisión” a efectos de dichas disposiciones se entiende también una Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung (Oficina Tributaria competente en materia de delitos fiscales e investigación fiscal) alemana que, con arreglo al Derecho nacional, está facultada para asumir en relación con determinados delitos los derechos y obligaciones del Ministerio Fiscal?»

Sobre la cuestión prejudicial

- 24 Mediante su única cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si el artículo 1, apartado 1, párrafo primero, y el artículo 2, letra c), inciso i), de la Directiva 2014/41 deben interpretarse en el sentido de que la Administración tributaria de un Estado miembro que, pese a pertenecer al poder ejecutivo de este, tramita, de conformidad con el Derecho nacional, una instrucción penal en materia tributaria de manera autónoma, en lugar del Ministerio Fiscal y asumiendo los derechos y obligaciones que corresponden a este último, puede calificarse de «autoridad judicial» y de «autoridad de emisión» en el respectivo sentido de dichas disposiciones.

- 25 A efectos de interpretar las citadas disposiciones, procede tener en cuenta no solo su tenor, sino también su contexto y los objetivos de la normativa de la que forman parte [véase, en este sentido, la sentencia de 8 de diciembre de 2020, Staatsanwaltschaft Wien (Órdenes de transferencia falsificadas), C-584/19, EU:C:2020:1002, apartado 49 y jurisprudencia citada].
- 26 En primer lugar, por lo que respecta a la interpretación literal, procede recordar que el artículo 1, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2014/41 define la orden europea de investigación como una resolución judicial emitida o validada por una autoridad judicial de un Estado miembro para llevar a cabo una o varias medidas de investigación en otro Estado miembro con vistas a obtener pruebas con arreglo a la Directiva.
- 27 Dicha disposición menciona el concepto de «autoridad judicial», pero no lo define. Por lo tanto, procede interpretar esa disposición en relación con las demás disposiciones de la Directiva 2014/41 y, en particular, con su artículo 2, letra c).
- 28 Este último precepto define lo que debe entenderse, a efectos de dicha Directiva, por «autoridad de emisión». A tenor del artículo 2, letra c), inciso i), de la Directiva, constituye una autoridad de emisión «un juez, órgano jurisdiccional, juez de instrucción o fiscal competente en el asunto de que se trate». A tenor del artículo 2, letra c), inciso ii), de la Directiva, también constituye una autoridad de emisión «cualquier otra autoridad competente según la defina el Estado de emisión que, en el asunto específico de que se trate, actúe en calidad de autoridad de investigación en procesos penales y tenga competencia para ordenar la obtención de pruebas con arreglo al Derecho nacional». De esta última disposición se desprende, además, que, cuando tal «otra autoridad» emita una orden europea de investigación, esta deberá ser validada por una autoridad judicial, a saber, un juez, órgano jurisdiccional, juez de instrucción o fiscal del Estado de emisión, antes de su transmisión a la autoridad de ejecución.
- 29 Así pues, de los claros términos del artículo 2, letra c), de la Directiva 2014/41 se deduce que dicha disposición opera una distinción entre dos categorías de autoridades de emisión, contempladas respectivamente en sus incisos i) y ii).
- 30 Así, el artículo 2, letra c), inciso i), de dicha Directiva designa expresamente como «autoridades de emisión» a los jueces, órganos jurisdiccionales, jueces de instrucción o fiscales, con el único requisito de que sean competentes en el asunto de que se trate [véase, en este sentido, la sentencia de 8 de diciembre de 2020, Staatsanwaltschaft Wien (Órdenes de transferencia falsificadas), C-584/19, EU:C:2020:1002, apartados 50 y 51].
- 31 Estas cuatro autoridades comparten la característica de que todas ellas participan en la administración de la justicia [véase, por analogía, la sentencia de 27 de mayo de 2019, OG y PI (Fiscalías de Lübeck y de Zwickau), C-508/18 y C-82/19 PPU, EU:C:2019:456, apartado 60]. Por otro lado, en concordancia con esta apreciación, están calificadas como «autoridades judiciales» a efectos de la Directiva 2014/41, tal y como se desprende del artículo 2, letra c), inciso ii), de esta última.
- 32 Además, como se deduce del propio tenor del artículo 2, letra c), inciso i), de la Directiva 2014/41, en particular del empleo de la conjunción coordinante «o», esta disposición enumera esas cuatro autoridades de modo taxativo.

- 33 Esta interpretación se ve corroborada por el artículo 2, letra c), inciso ii), de dicha Directiva, que prevé una segunda categoría de autoridades comprendida en el concepto de «autoridad de emisión». Esa categoría incluye cualquier «otra» autoridad diferente de las contempladas en el artículo 2, letra c), inciso i), de la Directiva, siempre y cuando tal autoridad sea competente para actuar en calidad de autoridad de investigación en procesos penales [véase, en este sentido, la sentencia de 16 de diciembre de 2021, Spetsializirana prokuratura (Datos relativos al tráfico y a la localización), C-724/19, EU:C:2021:1020, apartado 29]. Una orden europea de investigación emitida por este tipo de autoridad deberá ser validada, antes de su transmisión a la autoridad de ejecución, por una «autoridad judicial» contemplada en el artículo 2, letra c), inciso i), de la misma Directiva.
- 34 Por consiguiente, la referencia a «cualquier otra autoridad» efectuada en el artículo 2, letra c), inciso ii), de la Directiva 2014/41 indica claramente que toda autoridad que no sea un juez, un órgano jurisdiccional, un juez de instrucción o un fiscal, contemplados en el artículo 2, letra c), inciso i), de la Directiva, deberá examinarse a la luz del artículo 2, letra c), inciso ii), de esta. Por lo tanto, una autoridad no judicial, como es el caso de una autoridad administrativa, puede estar comprendida en el concepto de «autoridad de emisión» en el sentido del artículo 2, letra c), inciso ii), de la Directiva 2014/41, en las condiciones recordadas en el apartado 33 de la presente sentencia.
- 35 De ello se desprende que el artículo 2, letra c), de dicha Directiva refleja en sus incisos i) y ii) la distinción entre el poder judicial y el poder ejecutivo, inherente al principio de separación de poderes que caracteriza el funcionamiento del Estado de Derecho. En efecto, tradicionalmente se entiende que las autoridades judiciales son aquellas que participan en la administración de la justicia, a diferencia, en particular, de las autoridades administrativas, que están comprendidas en el poder ejecutivo (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de noviembre de 2016, Poltorak, C-452/16 PPU, EU:C:2016:858, apartado 35).
- 36 De cuanto antecede cabe deducir que, atendiendo a su tenor, el artículo 2, letra c), de la Directiva 2014/41 distingue entre dos categorías de autoridades de emisión que se excluyen mutuamente. La situación de toda autoridad que no esté mencionada expresamente en la enumeración que figura en el inciso i) de dicha disposición debe examinarse con arreglo su inciso ii).
- 37 Pues bien, las administraciones tributarias de los Estados miembros no figuran entre las autoridades enumeradas taxativamente en el inciso i) de dicha disposición. Por lo tanto, deben considerarse autoridades de emisión en el sentido del artículo 2, letra c), inciso ii), de la Directiva, siempre que se cumplan los requisitos previstos en este precepto.
- 38 En segundo lugar, el contexto en el que se inserta el artículo 2, letra c), de la Directiva 2014/41 y el objetivo de esta última confirman igualmente la interpretación literal de dicho precepto expuesta en el apartado 36 de la presente sentencia.
- 39 En efecto, por cuanto se refiere a la interpretación contextual, es preciso señalar, en primer término, que el artículo 4 de la Directiva 2014/41, que determina los tipos de procedimientos para los que puede emitirse una orden europea de investigación, menciona como tales tanto procedimientos incoados por una «autoridad judicial» como procedimientos incoados por «autoridades administrativas». Así pues, ese artículo viene a corroborar la pertinencia de la distinción entre ambos tipos de autoridades en el marco legal establecido por la Directiva y, en concreto, por su artículo 2, letra c).

- 40 En segundo término, de una interpretación conjunta de lo dispuesto en el artículo 1, apartado 1, párrafo primero, y en el artículo 2, letra c), de la Directiva 2014/41 se desprende que la emisión de una orden europea de investigación, que constituye una resolución judicial, requiere en todo caso de la intervención de una autoridad judicial. En efecto, dicha orden debe, o bien emitirse directamente por una autoridad judicial, o bien validarse por esta tras haber sido emitida por «otra autoridad» en el sentido del artículo 2, letra c), inciso ii), de la Directiva.
- 41 Al igual que el tenor de estas disposiciones, su contexto permite distinguir claramente entre las autoridades judiciales y las demás autoridades que pueden emitir una orden europea de investigación.
- 42 Por cuanto atañe al objetivo de la Directiva 2014/41, es preciso recordar que, tal y como se desprende de sus considerandos 5 a 8, esta tiene por objeto reemplazar el marco fragmentario y complejo que existía hasta la adopción de dicha Directiva en materia de obtención de pruebas en los asuntos penales de dimensión transfronteriza y, mediante el establecimiento de un sistema simplificado y más eficaz basado en un instrumento único denominado «orden europea de investigación», pretende facilitar y acelerar la cooperación judicial para contribuir a la consecución del objetivo atribuido a la Unión de llegar a ser un espacio de libertad, seguridad y justicia basado en el grado de confianza elevado que debe existir entre los Estados miembros [sentencia de 16 de diciembre de 2021, Spetsializirana prokuratura (Datos relativos al tráfico y a la localización), C-724/19, EU:C:2021:1020, apartado 36 y jurisprudencia citada].
- 43 A este respecto, el objetivo relativo a la cooperación simplificada y eficaz entre los Estados miembros requiere una identificación simple e inequívoca de la autoridad que ha emitido la orden europea de investigación para determinar si esta última debe o no ser validada por una autoridad judicial con arreglo al artículo 2, letra c), inciso ii), de la Directiva 2014/41. La interpretación expuesta en el apartado 36 de la presente sentencia, según la cual las dos categorías de autoridades de emisión en el sentido del artículo 2, letra c), de la Directiva se excluyen mutuamente, contribuye a alcanzar ese objetivo, ya que permite determinar inequívocamente si una autoridad de emisión está comprendida en el inciso i) o en el inciso ii) de dicha disposición.
- 44 De cuanto antecede se desprende que tanto el tenor del artículo 2, letra c), de la Directiva 2014/41 como el contexto en el que se inserta esta disposición y el objetivo de la Directiva se oponen a la interpretación funcional alegada por los Gobiernos austriaco y alemán, según la cual, cuando la Administración tributaria asume, en virtud del Derecho nacional, los derechos y obligaciones conferidos al Ministerio Fiscal, dicha Administración debe asimilarse a este último y, en consecuencia, calificarse de «autoridad de emisión» en el sentido del artículo 2, letra c), inciso i), de la Directiva.
- 45 En efecto, esa interpretación daría lugar a la inclusión de la Administración tributaria, en función del marco legal en el que ejerza sus competencias, bien entre las autoridades de emisión contempladas en el artículo 2, letra c), inciso i), de la Directiva 2014/41, bien entre las autoridades de emisión contempladas en el artículo 2, letra c), inciso ii), de la Directiva. Además, tal interpretación enturbiaría la clara distinción operada por la Directiva entre las autoridades judiciales y las autoridades administrativas. También tendría por consecuencia que, cuando dicha Administración estuviese incluida en la primera de las disposiciones citadas, se permitiría a una administración tributaria perteneciente al poder ejecutivo emitir una orden europea de investigación, sin intervención alguna de una autoridad judicial. De este modo, la admisión de semejante enfoque supondría una fuente de inseguridad jurídica y conllevaría el riesgo de

complicar el sistema de aplicación de la orden europea de investigación y, por lo tanto, de comprometer el establecimiento de un sistema simplificado y eficaz de cooperación entre los Estados miembros en materia penal.

- 46 Habida cuenta del conjunto de consideraciones expuestas, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 1, apartado 1, párrafo primero, y el artículo 2, letra c), inciso i), de la Directiva 2014/41 deben interpretarse en el sentido de que
- la Administración tributaria de un Estado miembro que, pese a pertenecer al poder ejecutivo de este, tramita, de conformidad con el Derecho nacional, una instrucción penal en materia tributaria de manera autónoma, en lugar del Ministerio Fiscal y asumiendo los derechos y obligaciones que corresponden a este último, no puede calificarse de «autoridad judicial» ni de «autoridad de emisión» en el respectivo sentido de dichas disposiciones;
 - en cambio, la referida Administración puede estar comprendida en el concepto de «autoridad de emisión» en el sentido del artículo 2, letra c), inciso ii), de esa Directiva, siempre y cuando se respeten los requisitos establecidos en esta disposición.

Costas

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

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

El artículo 1, apartado 1, párrafo primero, y el artículo 2, letra c), inciso i), de la Directiva 2014/41/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de abril de 2014, relativa a la orden europea de investigación en materia penal,

deben interpretarse en el sentido de que

- **la Administración tributaria de un Estado miembro que, pese a pertenecer al poder ejecutivo de este, tramita, de conformidad con el Derecho nacional, una instrucción penal en materia tributaria de manera autónoma, en lugar del Ministerio Fiscal y asumiendo los derechos y obligaciones que corresponden a este último, no puede calificarse de «autoridad judicial» ni de «autoridad de emisión» en el respectivo sentido de dichas disposiciones;**
- **en cambio, la referida Administración puede estar comprendida en el concepto de «autoridad de emisión» en el sentido del artículo 2, letra c), inciso ii), de esa Directiva, siempre y cuando se respeten los requisitos establecidos en esta disposición.**

Firmas

ⁱ Los indicadores del presente texto han sufrido una modificación de carácter lingüístico con posterioridad a su primera publicación en línea.