



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MELCHIOR WATHELET
presentadas el 10 de enero de 2017¹

Asunto C-682/15

Berlioz Investment Fund SA
contra
Directeur de l'administration des Contributions directes

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

«Procedimiento prejudicial — Directiva 2011/16/UE — Artículo 1, apartado 1 — Artículo 5 — Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad — Intercambio de información entre Administraciones tributarias — Concepto de “pertinencia previsible” de la información solicitada — Negativa de un tercero en el Estado requerido a comunicar determinada información — Sanciones — Aplicación de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea — Artículo 47 — Artículo 51, apartado 1 — Derecho a la tutela judicial efectiva — Derecho a recurrir contra la solicitud de información dirigida al tercero»

I. Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial tiene por objeto esencialmente la interpretación de los artículos 1, apartado 1, y 5 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE,² así como del artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»).

2. Dicha petición se plantea en el clima particular de las recientes revelaciones de «escándalos financieros»³ y otras eventuales ventajas fiscales concedidas por algunos países a sociedades multinacionales de las que se ha hecho eco la prensa estos últimos meses.⁴ Tales acontecimientos han suscitado en un gran número de ciudadanos el deseo de una mayor transparencia y equidad en la materia y en algunos incluso cierta incompreensión por la falta de armonización fiscal en el seno de la Unión Europea.

¹ — Lengua original: francés.

² — DO 2011, L 64, p. 1.

³ — Pienso en las investigaciones llevadas a cabo por periodistas de diferentes países agrupados en el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ) que han dado lugar a las revelaciones denominadas LuxLeaks, SwissLeaks o los papeles de Panamá.

⁴ — La Comisión Europea abrió varias investigaciones a diferentes Estados miembros que han concedido tipos de gravamen ventajosos a algunas empresas, como es el caso del Reino de los Países Bajos respecto a Starbucks, de Irlanda respecto a Apple, del Gran Ducado de Luxemburgo respecto a Mc Donald's y Amazon o del Reino de Bélgica en relación con su sistema de «excess profits rulings».

3. En este contexto, los instrumentos jurídicos que permiten una lucha más eficaz contra el fraude fiscal —como puede ser la Directiva 2011/16— se utilizan cada vez más por los Estados miembros. El mayor empleo de estos medios plantea ineluctablemente la cuestión del equilibrio entre, por una parte, la eficacia administrativa y, por otra, el respeto de los derechos del ciudadano, entre ellos el derecho a la tutela judicial efectiva.

4. En definitiva, esta delicada ecuación constituye el núcleo de las cuestiones prejudiciales formuladas por la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Luxemburgo).

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

1. Carta

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

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

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

Se prestará asistencia jurídica gratuita a quienes no dispongan de recursos suficientes siempre y cuando dicha asistencia sea necesaria para garantizar la efectividad del acceso a la justicia.»

2. Directiva 2011/16

6. El considerando 9 de la Directiva 2011/16 declara lo siguiente:

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

7. Según el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2011/16:

«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.»

8. El artículo 5 de la Directiva 2011/16 preceptúa lo siguiente:

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

9. El artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2011/16 prescribe lo siguiente:

«La autoridad requerida notificará a la autoridad requirente cualquier deficiencia que observe en la solicitud, así como la necesidad de cualquier información general adicional en el plazo de un mes a partir de la fecha de recepción de la solicitud. En tal caso, los plazos fijados en el apartado 1 empezarán a correr al día siguiente de que la autoridad requerida haya recibido la información adicional necesaria.»

10. A tenor del artículo 17 de la Directiva 2011/16, titulado «Límites»:

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

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

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

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

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

11. Conforme al artículo 18 de la Directiva 2011/16, titulado «Obligaciones»:

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

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

[...]»

12. Por último, el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16 precisa la información mínima que debe figurar en el formulario normalizado utilizado en el marco del intercambio de información. Esta disposición presenta la siguiente redacción:

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

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

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

B. Derecho luxemburgués

1. Ley de 29 de marzo de 2013

13. Mediante la loi du 29 mars 2013 «portant transposition de la directive 2011/16/[...]» (Ley de 29 de marzo de 2013, «relativa a la transposición de la Directiva 2011/16[...]; en lo sucesivo, «Ley de 29 de marzo de 2013»), se procedió a la transposición de la Directiva 2011/16 al Derecho luxemburgués.

14. El artículo 6 de la Ley de 29 de marzo de 2013 establece lo siguiente:

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

15. El artículo 8, apartado 1, de la Ley de 29 de marzo de 2013 estipula lo siguiente:

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

2. Ley de 25 de noviembre de 2014

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

17. El artículo 1 de la Ley de 25 de noviembre de 2014 dispone 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 Ley modificada de 29 de marzo de 2013, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad;

[...]»

18. A tenor del artículo 2 de la Ley de 25 de noviembre de 2014:

«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.

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.

[...]»

19. Conforme 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 éste tenga delegadas sus funciones notificará mediante carta certificada a quien posea tales datos su decisión de requerirle para que proporcione la información de que se trate. La notificación de la decisión a quien posea la información solicitada también servirá de notificación para cualquier otra persona mencionada en ella.

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

[...]»

20. El artículo 5, apartado 1, de la Ley de 25 de noviembre de 2014 preceptúa lo siguiente:

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

21. Según el artículo 6 de la Ley de 25 de noviembre de 2014:

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

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

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

III. Hechos del litigio principal

22. El 3 de diciembre de 2014, la autoridad competente de la Administración tributaria francesa dirigió a la Administración tributaria luxemburguesa una solicitud de información sobre la base de la Directiva 2011/16 en el marco del examen de la situación fiscal de Cofima SAS, société par actions simplifiée de Derecho francés. Dicha solicitud tenía por objeto diversa información relativa a la sociedad a la que pertenecía Cofima, a saber, la sociedad anónima luxemburguesa Berlioz Investment SA (en lo sucesivo, «Berlioz»).

23. En efecto, Berlioz disfrutó de los dividendos abonados por su filial, Cofima, con exención de la retención en origen y la Administración tributaria francesa se preguntaba sobre el cumplimiento de los requisitos que prevé el Derecho francés en esta materia. Dicha Administración quiso obtener diversa información de parte de su homóloga luxemburguesa.

24. A raíz de esta petición de asistencia, el directeur de l'administration des Contributions directes de Luxemburgo (Director del servicio responsable de los tributos directos; en lo sucesivo, «Director») adoptó, el 16 de marzo de 2015, una decisión por la que requería a Berlioz para que le comunicara determinada información (en lo sucesivo, «decisión de requerimiento»), pidiéndole en particular que:

- aclarase si la sociedad dispone de una sede de dirección efectiva en Luxemburgo y cuáles son las principales características de los sucesivos domicilios sociales (descripción de la sede, superficie de las oficinas propias de Berlioz, equipamiento material e informático perteneciente a Berlioz, copia del contrato de arrendamiento de los locales, dirección de domiciliación), adjuntando documentos justificativos;
- facilitara una lista de los trabajadores de Berlioz, indicando su función en la sociedad e identificando a aquellos trabajadores que desempeñan sus funciones en el domicilio social de ésta;
- hiciera saber si Berlioz contrata a trabajadores en Luxemburgo;
- manifestara si existe un contrato entre Berlioz y Cofima y, en caso afirmativo, aportara una copia del contrato;
- indicara las participaciones de Berlioz en otras sociedades y cómo se financiaron tales participaciones, adjuntando documentos justificativos;

- indicara los nombres y direcciones de los socios de Berlioz y el importe del capital poseído por cada uno de ellos y su porcentaje de participación;
- indicara el importe por el que se habían inscrito los títulos de Cofima en el activo de Berlioz con anterioridad a la junta general de Cofima celebrada el 7 de marzo de 2012 y aportara la relación cronológica de los valores de entrada de los títulos de Cofima en el activo con ocasión de la aportación del 5 de diciembre de 2002, de la aportación del 31 de octubre de 2003 y de la adquisición del 2 de octubre de 2007.

25. El 21 de abril de 2015, Berlioz respondió al requerimiento, salvo en lo relativo a los nombres y direcciones de sus socios, el importe del capital poseído por cada uno de ellos y su porcentaje de participación, debido a que esta información no era previsiblemente pertinente, en el sentido de la Directiva 2011/16, para el examen efectuado por la Administración tributaria francesa.

26. El 22 de abril de 2015, el Director requirió a Berlioz para que le comunicara la información solicitada el 29 de abril de 2015, advirtiéndole de que, de no hacerlo, se le podría imponer una sanción tributaria sobre la base del artículo 5, apartado 1, de la Ley de 25 de noviembre de 2014. Ante la persistencia en la negativa de Berlioz, el Director le impuso una sanción tributaria de 250 000 euros el 18 de mayo de 2015.

27. A raíz de esta sanción, Berlioz interpuso recurso ante el Tribunal administratif (Tribunal Contencioso-Administrativo, Luxemburgo) contra la decisión del Director por la que se le imponía una sanción, solicitando a ese Tribunal que comprobara la procedencia de la decisión de requerimiento.

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

29. Mediante demanda de 31 de agosto de 2015, Berlioz interpuso recurso de apelación ante la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), alegando que el rechazo del Tribunal administratif (Tribunal Contencioso-Administrativo) de comprobar la procedencia de la decisión de requerimiento, conforme al artículo 6, apartado 1, de la Ley de 25 de noviembre de 2014, violaba su derecho a la tutela judicial efectiva tal como lo garantiza el artículo 6, apartado 1, del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950.⁵

30. La Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) consideró que podía ser necesario tener en cuenta la Carta, en particular su artículo 47. Tras haber instado a las partes en el litigio principal a presentarle sus observaciones a este respecto, la Cour administrative decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia diversas cuestiones prejudiciales.

5 — En lo sucesivo, «CEDH».

IV. Petición de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

31. Mediante resolución de 17 de diciembre de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de diciembre de 2015, la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió plantear al Tribunal de Justicia, en virtud del artículo 267 TFUE, las siguientes cuestiones prejudiciales:

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

del Estado requerido, de la validez de una petición de información a un control de la regularidad formal, y de que obligan al juez nacional a comprobar, en el marco de un recurso contencioso-administrativo, como el descrito en la tercera cuestión prejudicial, del que conoce, el cumplimiento del requisito de la previsible pertinencia de la información solicitada en todos los aspectos referentes al vínculo con el supuesto de imposición de que se trata, a la finalidad fiscal invocada y a la observancia del artículo 17 de la Directiva 2011/16?

- 6) En caso de que se determine que la Carta resulta aplicable al presente asunto, ¿se opone el artículo 47, apartado 2, de la Carta a una norma jurídica de un Estado miembro que excluye del control del juez nacional competente del Estado requerido, en el marco de un recurso contencioso-administrativo, como el descrito en la tercera cuestión prejudicial, del que conoce, la petición de información formulada por la autoridad competente de otro Estado miembro, y exige que se presente tal documento ante el juez nacional competente y que se permita el acceso al tercero que posee la información, o incluso que se aporte ese documento ante el juez nacional sin conceder acceso a dicho tercero debido al carácter confidencial del documento, siempre y cuando todas las dificultades causadas a ese tercero como consecuencia de una limitación de sus derechos queden suficientemente compensadas por el procedimiento desarrollado ante el juez nacional competente?»

32. Berliozy, los Gobiernos luxemburgués, belga, italiano, polaco y finlandés y la Comisión Europea formularon observaciones escritas.

33. El representante del Gobierno luxemburgués y la Comisión expusieron sus alegaciones en la vista, celebrada el 8 de noviembre de 2016. El representante del Gobierno alemán y el del Gobierno francés, que no habían presentado observaciones escritas, pudieron exponer también sus alegaciones en la vista.

V. Análisis

A. Observación preliminar sobre el artículo 47 de la Carta y el derecho que reconoce

34. El artículo 47 de la Carta se titula «Derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial». Con esta disposición, la Carta reconoce el derecho a un recurso efectivo consagrado en el artículo 13 del CEDH y el derecho a un proceso equitativo garantizado en el artículo 6, apartado 1, del CEDH.

35. La relación entre estos artículos del CEDH y el artículo 47 de la Carta se menciona expresamente en las Explicaciones sobre la Carta de los Derechos Fundamentales: el artículo 47, párrafo primero, de la Carta «se basa en el artículo 13 del CEDH», el párrafo segundo «corresponde al apartado 1 del artículo 6 del CEDH».⁶

36. Conforme al artículo 52, apartado 3, de la Carta, el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 47 de la propia Carta tendrá un sentido y alcance iguales a los que le confiere el CEDH. No obstante, aquella disposición precisa que no obstará a que el Derecho de la Unión conceda una protección más extensa.

37. A este respecto, procede subrayar que el artículo 47 de la Carta se muestra más exigente que el artículo 13 del CEDH, puesto que el primero exige el establecimiento de un recurso efectivo ante un «juez», mientras que el artículo 13 del CEDH se contenta con una «instancia nacional». Además, el artículo 47 de la Carta tiene un ámbito de aplicación material más amplio. Por una parte, se aplica

6 — DO 2007, C 303, pp. 17 a 35, especialmente pp. 29 y 30. Véase, en particular, en este sentido, la sentencia de 30 de junio de 2016, Toma y Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499), apartado 40. En relación con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre esta cuestión, véase Lebrun, G.: «De l'utilité de l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne», *Rev. trim. dr. h.*, 2016/106, pp. 433 a 459, especialmente p. 440.

cuando los «derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados» (al margen de que figuren o no en la Carta), en tanto que el artículo 13 del CEDH requiere la violación de los «derechos y libertades reconocidos *en el [CEDH]*». ⁷ Por otra parte, el artículo 6, apartado 1, del CEDH limita el derecho a un proceso equitativo a los litigios sobre derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal. Semejante restricción no se halla en el artículo 47, párrafo segundo, de la Carta. ⁸

38. Por último, el artículo 47 de la Carta no puede apreciarse con independencia del artículo 19 TUE, párrafo segundo, puesto que esta disposición impone a los Estados miembros la obligación de establecer «las vías de recurso necesarias para garantizar la tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión». ⁹

39. Las cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente han de abordarse teniendo presentes estas observaciones.

B. Sobre la primera cuestión prejudicial

40. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide si un Estado miembro aplica el Derecho de la Unión, y hace consecuentemente que sea aplicable la Carta, al prever en su legislación una sanción económica a un administrado que se niega a aportar información en el marco de un intercambio de información entre autoridades tributarias basado en una directiva.

41. Con arreglo al artículo 51, apartado 1, de la Carta, la aplicación del Derecho de la Unión es, efectivamente, la condición *sine qua non* para que la Carta se aplique a los Estados miembros. Pues bien, según los Gobiernos luxemburgués y finlandés, éste no es el caso de la legislación nacional de que se trata en el asunto principal, porque la sanción económica que instaura no se prevé en la Directiva 2011/16.

42. Con tal argumento, estos Estados miembros distinguen el presente asunto del que dio lugar a la sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105). En esa sentencia, el Tribunal de Justicia constató que los artículos 2, 250, apartado 1, y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, ¹⁰ y el artículo 4 TUE, apartado 3, preveían la aplicación de medidas necesarias para la recaudación del impuesto. Sobre la base de esta constatación, consideró que las sanciones tributarias y las actuaciones penales, como las previstas por la legislación nacional en cuestión, constituían una aplicación del Derecho de la Unión que hacía la Carta aplicable.

43. En primer lugar, no comparto la tesis de los Gobiernos luxemburgués y finlandés porque considero que la distinción que efectúan no tiene razón de ser.

7 — El subrayado es mío. Véase, en este sentido, Braibant, G.: *La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne*, Éditions du Seuil, París, 2001, pp. 235 y 236.

8 — Véase, en este sentido, Shelton, D.: «Article 47 — Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial», en Peers, St., Hervey, T., Kenner, J., y Ward, A. (eds.), *The EU Charter of Fundamental Rights — A commentary*, Hart Publishing, Oxford, 2014, pp. 1197 a 1275, especialmente n.º 47.44.

9 — Véase, en este sentido, Hofmann, H. Ch.: «Article 47 — Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial», en Peers, St., Hervey, T., Kenner, J., y Ward, A. (eds.), *The EU Charter of Fundamental Rights — A commentary*, Hart Publishing, Oxford, 2014, pp. 1197 a 1275, especialmente n.º 47.50.

10 — DO 2006, L 347, p. 1.

44. Antes de nada, se ha de precisar que, en el apartado 28 de su sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), el Tribunal de Justicia declaró asimismo que no era necesario que *las propias* leyes nacionales de que se trataba tuvieran por objeto proceder a la transposición de una directiva de la Unión, dado que mediante su aplicación se pretendía sancionar la infracción de las disposiciones de tal directiva. Expresado en otros términos, debe tratarse de la aplicación de una obligación específica, pero no necesariamente explícita.

45. A continuación, el artículo 22 de la Directiva 2011/16 impone a los Estados miembros, de una manera tan general como las disposiciones invocadas en la sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105),¹¹ la obligación de adoptar «todas las medidas necesarias a fin de [...] garantizar el buen funcionamiento de las disposiciones en materia de cooperación administrativa previstas en la presente Directiva [...]». Ciertamente, un mecanismo sancionador es una medida necesaria para garantizar la eficacia del sistema de intercambio de información establecido por la Directiva 2011/16.¹² Sin amenaza de sanción, la norma que prescribe un comportamiento carece de efectividad.

46. En segundo lugar, para el Gobierno luxemburgués es especialmente extraño pretender que la Ley de 25 de noviembre de 2014 no es una aplicación del Derecho de la Unión. En efecto, según el artículo 1 de dicha Ley —que, de acuerdo con su título, establece el procedimiento aplicable al intercambio de información previa petición en el ámbito de la fiscalidad—, ésta se aplicará a las solicitudes de la autoridad competente de un Estado requirente «en virtud de [...] 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]». Pues bien, esta Ley procede a la transposición de la Directiva 2011/16.

47. Por consiguiente, me resulta difícil sostener que la citada Ley, que configura el procedimiento que debe seguirse para obtener la información solicitada por un Estado miembro sobre la base de la Directiva 2011/16, no aplica esta última. En efecto, toda medida adoptada «en el marco» configurado por una obligación dimanante del Derecho de la Unión se incluye en el ámbito de éste y constituye una aplicación de tal Derecho.¹³

48. En tercer lugar, el Tribunal de Justicia ya ha confirmado que las normas relativas a las solicitudes de información y a la utilización de ésta forman parte del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión. En efecto, en la sentencia de 22 de octubre de 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), que versaba sobre la interpretación de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados Miembros en el ámbito de los impuestos directos,¹⁴ que precedió a la Directiva 2011/16, el Tribunal de Justicia consideró que «las cuestiones planteadas [...] est[aba]n relacionadas con *la aplicación* del Derecho de la Unión y [que] el Tribunal de Justicia e[ra] competente para examinar la aplicación, en este contexto, de los derechos fundamentales». ¹⁵ Si bien, en ese asunto, el Tribunal de Justicia descartó la aplicación de la Carta, ello se debía únicamente a que ésta había entrado en vigor con posterioridad al procedimiento de asistencia controvertido.

11 — Según el artículo 273, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, «los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA [impuesto sobre el valor añadido] y prevenir el fraude [...]». El artículo 2 de la citada Directiva define las operaciones sujetas al IVA y el artículo 250, apartado 1, de la misma Directiva se refiere a la declaración del IVA que debe realizar el sujeto pasivo.

12 — A este respecto, el hecho de que la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (DO 2016, L 148, p. 8), introduzca un nuevo artículo 25 *bis* en la Directiva 2011/16 que prevé expresamente que los Estados miembros determinarán el régimen de sanciones aplicables a las infracciones de las disposiciones nacionales adoptadas en aplicación de dicha Directiva en relación con un artículo en particular (el nuevo artículo 8 *bis bis*) no modifica el alcance de la regla enunciada en el artículo 22 de la Directiva 2011/16.

13 — Véase, en este sentido, Safjan, M., Dürsterhaus, D., y Guérin, A.: «La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et les ordres juridiques nationaux, de la mise en œuvre à la mise en balance», *RTD Eur.*, 2016, pp. 219 a 247, especialmente p. 229.

14 — DO 1977, L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94.

15 — Apartado 27 de dicha sentencia. El subrayado es mío.

49. Por cuanto antecede considero que, cuando un Estado miembro prevé en su legislación una sanción económica a un administrado que se niega a facilitar información en el marco de un intercambio de información entre autoridades fiscales basado en particular en las disposiciones de la Directiva 2011/16, aplica el Derecho de la Unión, lo que conlleva la aplicación de la Carta.

C– Sobre la segunda cuestión prejudicial

50. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide, en lo sustancial, que se determine si un administrado puede invocar el artículo 47 de la Carta cuando considere que la sanción administrativa pecuniaria que se le haya impuesto (por su negativa a comunicar información en el marco de un intercambio de información entre autoridades fiscales) se basa en una solicitud de información de cuya validez duda.

51. Según el artículo 47, párrafo primero, de la Carta, «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». La segunda cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente es por tanto fundamental, pues lleva al Tribunal de Justicia a precisar el ámbito de aplicación del artículo 47 de la Carta. En efecto, se trata ni más ni menos de responder a la cuestión de si la aplicación de la Carta hace automáticamente aplicable su artículo 47 o si la aplicabilidad de este artículo se supedita a la supuesta violación de un derecho o libertad que garantice el Derecho de la Unión.

52. El tenor literal del artículo 47, párrafo primero, de la Carta tiende, ciertamente, a primar la segunda parte de la alternativa. Sin embargo, a mi juicio, no cabe acoger esta interpretación.

53. Por una parte, tal interpretación literal del artículo 47 de la Carta sería contraria al proceso de reconocimiento del derecho a la tutela judicial efectiva en el Derecho de la Unión. En efecto, ese derecho fue consagrado inicialmente por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia como principio general del Derecho. Pues bien, la identificación sistemática de un derecho o de una libertad precisos como requisito para la aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva no se desprende de ella (véase la sección 1 posterior).

54. Por otra parte, esta interpretación sería contraria a las diferencias de redacción que presenta el artículo 47 de la Carta en relación con los artículos 6 y 13 del CEDH (véase la sección 2 *infra*).

1. Breve recapitulación de la evolución histórica del reconocimiento del derecho a la tutela judicial efectiva en el Derecho de la Unión

55. He de recordar de entrada que, incluso antes de su inscripción formal en la Carta, el Tribunal de Justicia había visto en la existencia de una vía de recurso judicial un principio general del Derecho de la Unión.

56. En efecto, ante un derecho fundamental, como el derecho a la libre circulación de los trabajadores, el Tribunal de Justicia consideró que «la existencia de una vía de recurso de carácter jurisdiccional contra cualquier decisión de una autoridad nacional que impida el ejercicio de este derecho [era] esencial para garantizar al particular la protección efectiva de su derecho. Tal como el Tribunal admitió en su sentencia de 15 de mayo de 1986, Johnston, (222/84, EU:C:1986:206), *esta exigencia constituye un principio general de Derecho comunitario* que se deriva de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros y que se ve sancionada en los artículos 6 y 13 del Convenio Europeo de los Derechos Humanos».¹⁶

16 — Sentencia de 15 de octubre de 1987, Heylens y otros (222/86, EU:C:1987:442), apartado 14. El subrayado es mío.

57. Ciertamente, ese asunto ponía en cuestión la violación de un derecho, el derecho a la libre circulación. No obstante, a continuación, el Tribunal de Justicia franqueó una etapa más al relacionar el principio general del derecho a un recurso efectivo con la consagración de la Unión como una «Unión de Derecho».

58. En efecto, según el Tribunal de Justicia, este concepto implica que «*ni sus Estados miembros ni sus instituciones pueden sustraerse al control de la conformidad de sus actos con la carta constitucional fundamental que constituye el Tratado*»,¹⁷ así como con los «principios generales del Derecho y con los derechos fundamentales».¹⁸

59. En este contexto, resulta lógico que la identificación sistemática de un derecho o de una libertad precisos y garantizados por el Derecho de la Unión como requisito para la aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva no se requiera en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

60. La sentencia de 26 de septiembre de 2013, *Texdata Software* (C-418/11, EU:C:2013:588), ilustra el enfoque del Tribunal de Justicia. En esa sentencia, el Tribunal de Justicia consideró, antes de nada, que la legislación nacional que establece las sanciones por incumplimiento de la obligación de publicidad de documentos contables¹⁹ constituía una aplicación del Derecho de la Unión en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta.²⁰ Seguidamente, el Tribunal de Justicia dedujo de ello que las disposiciones de la Carta eran aplicables.²¹ Finalmente, sin pretender identificar la violación de un derecho o de una libertad precisos, el Tribunal de Justicia engarzó con el examen del respeto del artículo 47 de la Carta.²²

2. Interpretación del artículo 47, párrafo primero, de la Carta

61. Además, tal como he indicado en mi observación preliminar, el artículo 47 de la Carta tiene un ámbito de aplicación material más amplio que el CEDH.

62. Mientras que el artículo 13 del CEDH requiere la violación de los «derechos y libertades reconocidos en el [CEDH]» para poder aplicarse, el artículo 47 de la Carta se aplica desde el momento en que los «derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados», al margen de que figuren o no en la Carta.

63. Pues bien, a tenor del artículo 51, apartado 1, de la Carta, ésta se dirige a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión. Por consiguiente, el reconocimiento de la aplicabilidad de la Carta implica, necesariamente, la existencia de un derecho garantizado por el Derecho de la Unión.²³ Exigir que esta norma del Derecho de la Unión, que entraña la aplicabilidad de la Carta, confiera además un derecho subjetivo preciso que pueda haber sido violado frente al justiciable me parece contradictorio con la intención liberal que subyace en el artículo 47 de la Carta.

17 — Sentencia de 23 de abril de 1986, *Les Verts/Parlamento* (294/83, EU:C:1986:166), apartado 23. El subrayado es mío.

18 — Sentencias de 3 de octubre de 2013, *Inuit Tapiriit Kanatami y otros/Parlamento y Consejo* (C-583/11 P, EU:C:2013:625), apartado 91, y de 19 de diciembre de 2013, *Telefónica/Comisión* (C-274/12 P, EU:C:2013:852), apartado 56.

19 — Obligación prevista por la Undécima Directiva 89/666/CEE del Consejo, de 21 de diciembre de 1989, relativa a la publicidad de las sucursales constituidas en un Estado miembro por determinadas formas de sociedades sometidas al Derecho de otro Estado (DO 1989, L 395, p. 36).

20 — Véase el apartado 75 de la sentencia.

21 — Véase el apartado 76 de la sentencia.

22 — Véanse los apartados 77 y siguientes de la sentencia.

23 — Véase, en este sentido, Shelton, D.: «Article 47 — Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial», en Peers, St., Hervey, T., Kenner, J., y Ward, A. (eds.), *The EU Charter of Fundamental Rights— A commentary*, Hart Publishing, Oxford, 2014, pp. 1 197 a 1 275, especialmente n.ºs 47.01 y 47.46.

64. Por otro lado, percibo una confirmación de esta intención de autorizar la aplicación automática del artículo 47 de la Carta cuando la propia Carta es aplicable en la utilización del término «causa» en el párrafo segundo.

65. En efecto, además de extender la tutela judicial a todo el Derecho de la Unión, el artículo 47, párrafo segundo, de la Carta reconoce a toda persona el derecho a que su «causa» sea oída por un juez independiente e imparcial, mientras que el artículo 6, apartado 1, del CEDH restringe el concepto de «causa» a los litigios sobre *derechos y obligaciones* de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier *acusación* en materia penal.

66. Por último, cuando, como sucede en este caso, se trata de impugnar una decisión lesiva, la aplicabilidad del artículo 47 de la Carta se revela como la condición *sine qua non* de una Unión de Derecho. En efecto, tal como he recordado anteriormente, la Unión de Derecho implica que ni los Estados miembros ni las instituciones de la Unión pueden sustraerse al control de la conformidad de sus actos.

67. En conclusión, estimo que el derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial consagrado en el artículo 47 de la Carta supone necesariamente *el derecho de acceso a la justicia*, es decir, que un particular tenga la posibilidad de someter a un control jurisdiccional riguroso todo acto que pueda ser lesivo para sus intereses.²⁴ Pues bien, el artículo 19 TUE, apartado 1, párrafo segundo, impone a los Estados miembros la obligación de establecer «las vías de recurso necesarias para garantizar la tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión».

68. Por consiguiente, considero que un administrado puede invocar el artículo 47 de la Carta cuando estime que la sanción administrativa pecuniaria que se le haya impuesto se basa en una solicitud de información de cuya validez duda por formularse tal solicitud en el marco de un procedimiento que constituye la aplicación del Derecho de la Unión.

D— Sobre las cuestiones prejudiciales tercera y quinta

69. Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial, tal como se consagra en el artículo 47 de la Carta, requiere que el juez nacional disponga de competencia jurisdiccional plena en el recurso interpuesto contra una sanción administrativa pecuniaria impuesta al recurrente por su negativa a comunicar datos en el marco de un intercambio de información fiscal entre Estados miembros.

70. Desde este punto de vista, la exigencia de competencia jurisdiccional plena se refiere por tanto a que el juez nacional pueda apreciar la proporcionalidad de la sanción y examinar la legalidad de la decisión de requerimiento en la que se base la sanción.

71. La quinta cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente versa, por su parte, sobre la extensión del control que debe realizarse. En efecto, mediante esta cuestión prejudicial, la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) pretende saber si el control que han de efectuar la autoridad tributaria y el juez del Estado requerido —en el supuesto de que se le hubiera de reconocer una competencia jurisdiccional plena— se limita a la regularidad formal de la solicitud de información.

24 — Véanse, en este sentido, Pliakos, A.: *Le principe général de la protection juridictionnelle efficace en droit communautaire*, Sakkoulas/Bruylant, Atenas/Bruselas, 1997, p. 102, y Prechal, S.: «The Court of justice and effective judicial protection: what has the Charte changed?», en Paulussen, C., Takács, T., Lazic, V. y Van Rompuy, B. (eds.), *Fundamental Rights in International and European Law. Public and Private Law Perspective*, Springer, Berlín, 2016, pp. 143 a 157, especialmente p. 148.

72. Puesto que considero que el artículo 47 de la Carta impone el examen de la regularidad de la decisión de requerimiento en la que se base la sanción pecuniaria subsiguiente a la negativa a responder a tal decisión de requerimiento, examinaré conjuntamente ambas cuestiones prejudiciales.

1. Exigencia de competencia jurisdiccional plena

73. Como ya he tenido ocasión de indicar, el artículo 52, apartado 3, de la Carta estipula que los derechos reconocidos por la Carta que correspondan a derechos garantizados por el CEDH deben tener un sentido y alcance iguales a los que les confiere dicho Convenio. Sin perjuicio de las observaciones efectuadas con carácter preliminar, tal es el caso del artículo 47 de la Carta, en relación con el artículo 6, apartado 1, y el artículo 13 del CEDH.

74. Según la explicación del artículo 52, apartado 3, de la Carta, el sentido y alcance de los derechos garantizados no quedarán determinados únicamente por el texto del CEDH, sino también por la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en lo sucesivo, «TEDH»)²⁵. Pues bien, es preciso constatar que la jurisprudencia del TEDH relativa a la exigencia de la tutela judicial efectiva es reiterada: ante un régimen de multas administrativas —como las sanciones tributarias—, el derecho a un proceso equitativo (garantizado por el artículo 6, apartado 1, del CEDH y el artículo 47, párrafo segundo, de la Carta) supone que la decisión de una autoridad administrativa que no reúna en sí misma los requisitos de dicho artículo se someterá al control ulterior de un órgano judicial con competencia jurisdiccional plena.²⁶

75. Según el TEDH, «entre las características de un órgano judicial con competencia jurisdiccional plena figura la facultad de poder reformar en todos los aspectos la decisión adoptada por el órgano inferior. Tal órgano judicial debe tener competencia, en particular, para pronunciarse sobre todas las cuestiones de hecho y de Derecho pertinentes en el litigio de que conoce».²⁷

76. Además, de reiterada jurisprudencia del TEDH se desprende asimismo que un órgano judicial sólo puede estar vinculado por una decisión administrativa esencial para el litigio si tal decisión se ha adoptado en el marco de un procedimiento administrativo que a su vez es conforme a las exigencias del artículo 6, apartado 1, del CEDH.²⁸

77. En el presente asunto, se imponen dos constataciones. Por una parte, el artículo 5, apartado 1, de la Ley de 25 de noviembre de 2014 califica expresamente la medida que sanciona la negativa a comunicar la información solicitada de «multa administrativa tributaria». Por otra parte, del artículo 6 de dicha Ley resulta que el justiciable sólo puede interponer recurso contra la decisión que impone la sanción pecuniaria, dado que el órgano judicial competente está vinculado, implícitamente, por la decisión de requerimiento.

25 — Véase, en este sentido, la sentencia de 22 de diciembre de 2010, DEB (C-279/09, EU:C:2010:811), apartado 35.

26 — Véase, en este sentido, TEDH, sentencia de 7 de junio de 2012, Segame SA c. Francia, CE:ECHR:2012:0607JUD000483706, apartados 54 y 55.

27 — TEDH, sentencia de 7 de junio de 2012, Segame SA c. Francia, CE:ECHR:2012:0607JUD000483706, § 55. Véanse asimismo, en relación con un litigio sobre derechos y obligaciones de carácter civil, TEDH, sentencia de 15 de septiembre de 2015, Tsanova-Gecheva c. Bulgaria, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, § 92, y TEDH, sentencia de 13 de febrero de 2003, Chevrol c. Francia, CE:ECHR:2003:0213JUD004963699, § 77.

28 — Véanse, en este sentido, TEDH, sentencia de 16 de abril de 2013, Fazliyski c. Bulgaria, CE:ECHR:2013:0416JUD004090805, § 59 y 60; TEDH, sentencia de 24 de noviembre de 2005, Capital Bank AD c. Bulgaria, CE:ECHR:2005:1124JUD004942999, § 99 a 108, y TEDH, sentencia de 28 de abril de 2005, I.D. c. Bulgaria, CE:ECHR:2005:0428JUD004357898, § 50 a 55.

78. Pues bien, es incontestable que el procedimiento de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad instaurado por la Directiva 2011/16, transpuesta en el Derecho luxemburgués por la Ley de 29 de marzo de 2013, y las subsiguientes decisiones de requerimiento y de sanción adoptadas en ejecución de esa normativa no ofrecen las garantías del artículo 47 de la Carta. En efecto, habida cuenta del objetivo de colaboración eficaz entre Administraciones que guía tales decisiones,²⁹ las mismas no son, lógicamente, adoptadas por un órgano independiente e imparcial una vez que la parte concernida haya podido ser oída públicamente y con las debidas garantías.

79. Si bien la Directiva 2011/16 no confiere en sí misma ningún derecho a los particulares,³⁰ la imposición de una sanción administrativa pecuniaria prevista con el fin de hacer respetar la Directiva exige, en cambio, el acceso al juez.

80. Por consiguiente, para que se respete el artículo 47 de la Carta, considero que el órgano jurisdiccional que conoce del recurso contra la sanción administrativa pecuniaria debe poder examinar la legalidad de la decisión de requerimiento en la que se base la sanción. Por un lado, el juez nacional no puede estar vinculado por la decisión de requerimiento adoptada unilateralmente por la Administración. Por otro lado, la legalidad de la decisión de requerimiento es, ciertamente, una cuestión de Derecho pertinente para el litigio y su resolución.

2. Alcance del recurso de plena jurisdicción

81. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del TEDH se desprende que el derecho a un juez no es un derecho absoluto.³¹ Así pues, el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva puede ser regulado.

a) Posibilidad de limitar el derecho a la tutela judicial efectiva

82. El Tribunal de Justicia ha declarado que, «según jurisprudencia reiterada, los derechos fundamentales no constituyen prerrogativas absolutas, sino que pueden ser objeto de restricciones, siempre y cuando éstas respondan efectivamente a objetivos de interés general perseguidos por la medida en cuestión y no impliquen, habida cuenta del objetivo perseguido, una intervención desmesurada e intolerable que afecte a la propia esencia de los derechos así garantizados (véanse, en este sentido, la sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de junio de 2006, *Dokter y otros*, C-28/05, [EU:C:2006:408], apartado 75 y la jurisprudencia citada, y la sentencia del TEDH *Fogarty c. Reino Unido* de 21 de noviembre de 2001, *Recueil des arrêts et décisions* 2001-XI, § 33)».³²

83. Este planteamiento es muy parecido al que efectúa el TEDH cuando examina las limitaciones de los derechos garantizados por los artículos 6 y 13 del CEDH.³³

29 — Véanse, en particular, los considerandos 3 y 12 de la Directiva 2011/16. Según el Tribunal de Justicia, la Directiva 77/799 tenía como objetivo «luchar contra el fraude y la evasión fiscal en el ámbito internacional y [...] fue adoptada con el fin de regular la colaboración entre las autoridades fiscales de los Estados miembros» (sentencia de 22 de octubre de 2013, *Sabou*, C-276/12, EU:C:2013:678, apartado 32). Estos objetivos no cambiaron con la adopción de la Directiva 2011/16.

30 — Véase, en este sentido, a propósito de la Directiva 77/799, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, *Twoh International* (C-184/05, EU:C:2007:550), apartado 31. Véase asimismo, también a propósito de la Directiva 77/799 y más concretamente con respecto al contribuyente que es objeto de la solicitud de información, la sentencia de 22 de octubre de 2013, *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678), apartado 36.

31 — Véase, en este sentido, la sentencia de 30 de junio de 2016, *Toma y Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci* (C-205/15, EU:C:2016:499), apartado 44 y jurisprudencia citada.

32 — Sentencia de 18 de marzo de 2010, *Alassini y otros* (C-317/08 a C-320/08, EU:C:2010:146), apartado 63.

33 — Véase, en este sentido, *Shelton, D.: «Article 47 — Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial», en Peers, St., Hervey, T., Kenner, J., y Ward, A. (eds.), The EU Charter of Fundamental Rights — A commentary, Hart Publishing, Oxford, 2014, pp. 1197 a 1275, especialmente n.º 47.84.*

84. En realidad se trata, ni más ni menos, de respetar lo prescrito por el artículo 52, apartado 1, de la Carta, a tenor del cual «una limitación del derecho a la tutela judicial efectiva en el sentido del artículo 47 de la Carta [...] sólo se justifica si está establecida por la ley, respeta el contenido esencial de dicho derecho y, dentro del respeto del principio de proporcionalidad, es necesaria y responde efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión Europea o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás».³⁴

85. Así pues, el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva puede limitarse siempre que su *esencia* no se vea afectada. Desde esta óptica, el TEDH ha precisado asimismo que la función del artículo 6 del CEDH no era garantizar el acceso a un juez que pudiera *sustituir* la opinión de las autoridades administrativas por la suya propia.³⁵

86. A fin de apreciar el carácter suficiente del alcance del control que puede efectuar el órgano jurisdiccional nacional competente, debe tomarse en consideración el objeto de la decisión impugnada. La importancia de este elemento es aún mayor cuando la decisión «guarda relación con un ámbito específico que requiere conocimientos especializados o si implica el ejercicio de la potestad discrecional de la Administración, y en qué medida».³⁶

87. En estas circunstancias, a mi parecer, el control de la validez de la decisión de requerimiento en la que se basa la sanción pecuniaria administrativa podría limitarse siempre que tal limitación no afecte a la esencia del derecho a la tutela judicial efectiva, persiga un fin legítimo y exista una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y el fin perseguido.³⁷

b) Alcance de los controles de regularidad (por la Administración del Estado requerido) y de legalidad (por un juez del mismo Estado) en el marco de una solicitud de información basada en la Directiva 2011/16

88. En primer lugar, he de recordar que el objetivo de la Directiva 77/799 era luchar contra el fraude y la evasión fiscal en el ámbito internacional.³⁸ Los dos primeros considerandos de la Directiva 2011/16 confirman este objetivo. Tal finalidad puede deducirse igualmente del artículo 23, apartado 2, de la citada Directiva 2011/16, según el cual «los Estados miembros comunicarán a la Comisión toda información pertinente que consideren necesaria con vistas a la evaluación de la eficacia de la cooperación administrativa prevista en la presente Directiva *en relación con la lucha contra la evasión y el fraude fiscal*».³⁹

89. Pues bien, de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el objetivo de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal puede considerarse legítimo y constituir una razón imperiosa de interés general.⁴⁰

90. En segundo lugar, el Tribunal de Justicia ha declarado que el Estado requerido estaba *obligado*, en principio, a responder a la solicitud de información presentada por la autoridad competente de otro Estado miembro.⁴¹

34 — Sentencia de 15 de septiembre de 2016, *Star Storage y otros* (C-439/14 y C-488/14, EU:C:2016:688), apartado 49.

35 — Véase, en este sentido, TEDH, sentencia de 15 de septiembre de 2015, *Tsanova-Gecheva c. Bulgaria*, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, § 97.

36 — TEDH, sentencia de 15 de septiembre de 2015, *Tsanova-Gecheva c. Bulgaria*, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, § 98.

37 — Véase, en este sentido, la sentencia de 22 de diciembre de 2010, *DEB* (C-279/09, EU:C:2010:811), apartado 60.

38 — Véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, *Twoh International* (C-184/05, EU:C:2007:550), apartado 30, y de 22 de octubre de 2013, *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678), apartado 32.

39 — El subrayado es mío.

40 — Véanse, en particular, en este sentido, las sentencias de 18 de julio de 2007, *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439), apartado 60, y de 21 de febrero de 2013, *A* (C-123/11, EU:C:2013:84), apartados 40, 45 y 46.

41 — Véase, en este sentido, la sentencia de 22 de octubre de 2013, *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678), apartado 34.

91. A este respecto, el empleo del futuro de indicativo en el artículo 5 de la Directiva 2011/16 confirma el carácter obligatorio de la transmisión de información. En efecto, según dicho artículo, «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 [...]».⁴² La reserva que se incluía anteriormente en el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 77/799 se desarrolla ahora en un artículo específico de la Directiva 2011/16 titulado «Límites», a saber, el artículo 17. No obstante, el artículo 18 de esta Directiva precisa que las disposiciones del artículo 17, apartados 2, 3 y 4, «en ningún caso podrán interpretarse en el sentido [de] que autorizan a un Estado miembro a negarse a facilitar información exclusivamente por el hecho de que esta no reviste interés nacional».

92. En tercer lugar, es también meridianamente claro que el Estado requirente no puede solicitar cualquier tipo de información fiscal. En efecto, la remisión del artículo 5 de la Directiva 2011/16 al artículo 1 de la propia Directiva impone una limitación clara: esta Directiva establece las normas y los procedimientos que permiten a los Estados miembros cooperar entre sí con vistas a intercambiar información que, *previsiblemente, guarde relación* con la administración y ejecución de las leyes nacionales con respecto a los impuestos.⁴³

93. Esta limitación se explicita en el considerando 9 de la Directiva 2011/16, según el cual «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 [...]».

94. De esta disposición y de su explicación resulta que el respeto de la norma de la «pertinencia previsible» condiciona la regularidad de la solicitud de información. Por tanto, ésta debe ser verificada respecto a este punto por la autoridad requerida. El artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2011/16 le permite por otra parte notificar a la autoridad requirente cualquier deficiencia que observe en la solicitud.

95. Por consiguiente, esta norma constituye igualmente el criterio a la luz del cual debe examinarse la legalidad de la decisión de requerimiento debe ser examinada por un juez, en el sentido del artículo 47 de la Carta.

96. En cuarto lugar, la rapidez y la discreción son evidentemente esenciales en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, extremo que confirman los considerandos 4 y 8 de la Directiva 2011/16. Ésta es la razón por la que se establecieron plazos para la comunicación de información en el artículo 7 de dicha Directiva.⁴⁴

97. De las cuatro observaciones anteriores se desprende que, so pena de privar de una gran parte de su eficacia al mecanismo de cooperación establecido por la Directiva 2011/16, la verificación de la regularidad de la solicitud de información por la autoridad tributaria del Estado requerido y el control de legalidad subsiguiente efectuado por el juez nacional deben ser limitados. Tal restricción está justificada a la luz del objetivo de interés general de lucha contra el fraude y la evasión fiscal que se persigue.

42 — El subrayado es mío.

43 — Con excepción del impuesto sobre el valor añadido, los aranceles, los impuestos especiales contemplados en otras normas de la Unión relativas a la cooperación administrativa entre los Estados miembros y las cotizaciones a la seguridad social (artículo 2, apartado 2, de la Directiva 2011/16).

44 — Véase el considerando 12 de la Directiva 2011/16. Así, por ejemplo, si la autoridad requerida desea notificar a la autoridad requirente las deficiencias que observe en la solicitud de información, el artículo 7, apartado 4, de la citada Directiva le obliga a hacerlo en el mes siguiente a la recepción de la solicitud de información.

98. A este respecto, el artículo 20 de la Directiva 2011/16 concreta los parámetros útiles para la definición del control que debe efectuarse imponiendo una información mínima que debe figurar en los formularios normalizados que el legislador propone utilizar para las solicitudes de información previstas en el artículo 5 de la propia Directiva y las respuestas a éstas. Por otro lado, el considerando 9 de la citada Directiva, que menciona la norma de la «pertinencia previsible», remite expresamente al artículo 20.

99. Los elementos mencionados en el artículo 20, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva 2011/16 son la identidad de la persona sometida a examen o investigación y el objetivo fiscal para el que se pide la información. El segundo párrafo añade que la autoridad requirente podrá proporcionar también el nombre y dirección de toda persona que se considere esté en posesión de la información solicitada.

100. Sobre la base de estos elementos, la autoridad requerida debe poder determinar si la información solicitada es *previsiblemente pertinente* para alcanzar el objetivo descrito por la autoridad requirente, es decir, que la misma afecta realmente a la situación fiscal del contribuyente de que se trate y puede ayudar a la autoridad requirente a determinar correctamente la cuota tributaria adeudada.

101. Expresado en otros términos, la autoridad del Estado requerido debe estar en condiciones de responder a la cuestión de si la información solicitada *puede* tener relación con la determinación del impuesto que pretende efectuar la autoridad requirente.⁴⁵

102. Esta interpretación se ve corroborada por los comentarios relativos al artículo 26 del modelo de Convenio fiscal sobre la renta y el patrimonio de la OCDE, en el que se inspiró el propio legislador de la Unión.⁴⁶ En efecto, según las explicaciones relativas a ese artículo, debe existir «una posibilidad *razonable* de que la información solicitada se *revele* pertinente».⁴⁷ El concepto de «pertinencia previsible» tiene por objeto impedir que un Estado solicite información «de la que sea *poco probable* que tenga *relación* con una investigación o inspección en curso».⁴⁸

103. El objetivo legítimo perseguido por la Directiva 2011/16 exige que los mismos límites se apliquen al control de legalidad de la decisión de requerimiento efectuado en el marco de un recurso jurisdiccional interpuesto contra la sanción pecuniaria impuesta a la persona que se haya negado a comunicar la información solicitada.

104. En concreto, el juez nacional debe poder verificar que la decisión de requerimiento se basa en una solicitud de información que presenta un vínculo entre, por un lado, la información solicitada, el contribuyente de que se trate y el tercero que eventualmente disponga de la información y, por otro lado, la finalidad fiscal perseguida.

45 — He de resaltar que, en la propuesta de Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad de 2 de febrero de 2009 [COM(2009) 29 final], el artículo 5, apartado 1, se refería a «toda la información *que pueda resultar relevante* de cara a la correcta determinación de los impuestos». El subrayado es mío.

46 — Véase el punto 570 de la exposición de motivos de la propuesta de Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad de 2 de febrero de 2009 [COM(2009) 29 final]. El Tribunal de Justicia ya ha legitimado que los Estados miembros se inspiren en un modelo de convenio de la OCDE. Véase, por ejemplo, en relación con el modelo de convenio en materia de doble imposición, la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), apartado 32.

47 — Comentarios de las disposiciones del artículo 26 del modelo de Convenio fiscal sobre la renta y el patrimonio de 2014 de la OCDE, punto 5. El subrayado es mío.

48 — Comentarios de las disposiciones del artículo 26 del modelo de Convenio fiscal sobre la renta y el patrimonio de 2014 de la OCDE. El subrayado es mío.

105. Para ser sancionada, la inadecuación entre la solicitud de información y la finalidad fiscal perseguida debe ser manifiesta. Imponer un análisis jurídico detallado al juez del Estado requerido supondría un conocimiento profundo del marco fáctico y jurídico existente en el Estado requirente, cosa que no se le puede exigir y que además no sería realista.⁴⁹ Comparto la opinión de la Comisión de que el concepto de «pertinencia previsible» sólo impone «una verificación “concisa y formal, de naturaleza fáctica”».⁵⁰

106. Así mismo, a mi juicio, los límites de la obligación de comunicación que desarrolla el artículo 17 de la Directiva 2011/16 no deben tomarse en consideración. En efecto, la autoridad requerida está obligada, en principio, a responder a la solicitud de información⁵¹ y los límites inscritos en ese artículo 17 son únicamente *posibilidades* que se dejan a la apreciación de la autoridad requerida de no transmitir la información.⁵² Tal como ha señalado el Tribunal de Justicia anteriormente a propósito del Estado requirente, mediante el empleo del término «podrá», el legislador de la Unión ha indicado que las Administraciones tributarias nacionales disponen de una facultad.⁵³ Pues bien, éste es el verbo que se utiliza en el artículo 17, apartados 3 y 4, de la Directiva 2011/16.⁵⁴

107. Por lo tanto, no corresponde al juez apreciar *a posteriori* la oportunidad de hacer uso de estas posibilidades si la autoridad requerida no ha considerado útil hacerlo al recibir la solicitud de información.

c) Conclusión provisional sobre el alcance de los controles de regularidad y de legalidad en el marco de una solicitud de información basada en la Directiva 2011/16

108. La Directiva 2011/16 no confiere en sí misma ningún derecho a los particulares.

109. No obstante, antes de adoptar una decisión de requerimiento, la autoridad requerida debe estar en condiciones de determinar si la información solicitada es previsiblemente pertinente para alcanzar el objetivo descrito por la autoridad requirente, es decir, de verificar que afecta a la situación fiscal del contribuyente de que se trate y puede ayudar a la autoridad requirente a determinar correctamente la cuota tributaria adeudada.

110. La imposición de una sanción administrativa pecuniaria prevista con el fin de hacer respetar la Directiva exige, además, el acceso a un juez en el sentido del artículo 47 de la Carta. Ello supone que el órgano jurisdiccional que conoce del recurso contra la sanción pecuniaria pueda examinar la legalidad de la decisión de requerimiento en la que se base.

49 — Véase, en este sentido, respecto de la Directiva 77/799, la sentencia de 13 de abril de 2000, W.N. (C-420/98, EU:C:2000:209), apartado 18.

50 — Véase el punto 50 de las observaciones escritas de la Comisión.

51 — Véase, en este sentido, la sentencia de 22 de octubre de 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), apartado 34.

52 — Sólo el artículo 17, apartado 1, de la Directiva 2011/16 condiciona la respuesta de la autoridad requerida. No obstante, es imposible que ésta verifique el cumplimiento del requisito. En efecto, según dicha disposición, la autoridad requerida deberá facilitar la información a que se refiere el artículo 5 «siempre que la autoridad requirente haya agotado las fuentes habituales de información que podría utilizar en esas circunstancias para obtener la información solicitada sin arriesgarse a que ello afecte negativamente a sus fines». Este requisito se impone pues a la autoridad requirente. En virtud del principio de cooperación leal en el que se basa la Directiva, el cumplimiento de este requisito debe presumirse necesariamente por la autoridad requerida. Normalmente, la autoridad requirente sólo recurre a la Directiva cuando ella misma no dispone de la información necesaria.

53 — Véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de octubre de 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), apartado 33, y de 27 de septiembre de 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550), apartado 32.

54 — El artículo 17, apartado 2, de la Directiva 2011/16 preceptúa por su parte que la Directiva «no impondrá a ningún Estado miembro la obligación de llevar a cabo investigaciones o de comunicar información, si realizar tales investigaciones o recopilar la información solicitada para los propios fines de dicho Estado miembro infringe su legislación» (el subrayado es mío).

111. Sin embargo, el objetivo legítimo de lucha contra el fraude y la evasión fiscal que persigue la Directiva 2011/16 requiere limitar el control de legalidad de la siguiente manera: el juez debe únicamente poder verificar, mediante una comprobación sumaria, que la decisión de requerimiento se basa en una solicitud de información que presenta un vínculo entre, por una parte, la información solicitada, el contribuyente de que se trate y el tercero que eventualmente disponga de la información y, por otra parte, la finalidad fiscal perseguida. Para entrañar la declaración de ilegalidad, la inadecuación entre la solicitud de información y la finalidad fiscal debe ser manifiesta.

112. Así concebido, no me parece que este tipo de control prive de su esencia al derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el artículo 47 de la Carta. Además, respeta el principio de proporcionalidad, por cuanto las limitaciones impuestas son necesarias para garantizar la eficacia del procedimiento de colaboración administrativa en el ámbito de la fiscalidad que establece la Directiva 2011/16 y no van más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

d) Observación final sobre la inexistencia de incoherencia con la situación del contribuyente

113. En su sentencia de 22 de octubre de 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), el Tribunal de Justicia consideró que debía distinguirse, en el marco de los procedimientos de inspección fiscal, la fase de investigación —a la que corresponde la solicitud de información de una Administración tributaria a otra— de la fase contradictoria. Según el Tribunal de Justicia, «el respeto del derecho de defensa del contribuyente no exige que éste participe en la solicitud de información dirigida por el Estado miembro requirente al Estado miembro requerido».⁵⁵

114. En opinión de la Comisión, debe aplicarse el mismo razonamiento al tercero a quien se solicita información si no se quiere conceder más derechos procesales al tercero requerido que al contribuyente que es objeto de la investigación fiscal, siendo así que la situación fiscal del primero no se ve afectada.⁵⁶ Por consiguiente, el tercero requerido no debería disponer del derecho a cuestionar la pertinencia previsible de la solicitud de información.

115. La alegación no puede acogerse porque el contribuyente que es objeto de la investigación y el tercero requerido no se encuentran en situaciones comparables.

116. En efecto, lo que justifica la falta de reconocimiento obligatorio de derechos procesales al contribuyente en la sentencia de 22 de octubre de 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), es la distinción que efectúa el Tribunal de Justicia, en el procedimiento de inspección fiscal, entre la fase de investigación y la fase contradictoria.⁵⁷ Ésta comienza con la notificación al contribuyente de una propuesta de liquidación complementaria. Pues bien, esta segunda etapa implica necesariamente para el contribuyente el respeto de determinados derechos, como el de impugnar la eventual decisión final ante un juez.

117. El tercero requerido no está implicado en la segunda fase del procedimiento de inspección fiscal. Por tanto, no podrá invocar en ella sus derechos. Además, contrariamente a la situación del contribuyente, es posible preguntarse si se puede hablar verdaderamente de investigación respecto al tercero requerido, sobre todo cuando se le ha impuesto una sanción pecuniaria. En estas

⁵⁵ — Apartado 44 de la citada sentencia.

⁵⁶ — Véase el punto 70 de las observaciones escritas de la Comisión.

⁵⁷ — Véanse, a este respecto, los puntos 56 a 59 de las conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas en el asunto Sabou (C-276/12, EU:C:2013:370). Véase asimismo, respecto a la doctrina, Aubert, M., Broussy, E., y Cassagnabère, H.: «Chronique de jurisprudence de la CJUE», *L'actualité juridique; droit administratif*, 2013, p. 2309; Van Eijdsen, A.: «Sabou. Exchange of information on request. No obligation to inform taxpayer of the request», *Highlights & Insights on European Taxation*, 2014, n.º 3, pp. 131 a 134, especialmente pp. 132 y 133.

circunstancias, no es incoherente dar a la cuestión del derecho a la tutela judicial efectiva una respuesta diferente según se trate del contribuyente con respecto al cual el Estado requirente pretende calcular el impuesto o del tercero al que se dirige la decisión de requerimiento subsiguiente a la solicitud de información.

E– Sobre la cuarta cuestión prejudicial

118. Mediante su cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente se interroga sobre el alcance del concepto de «pertinencia previsible» a que se refieren los artículos 1, apartado 1, y 5 de la Directiva 2011/16. En sustancia, la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) se pregunta si se trata de un requisito de validez de la solicitud de información dirigida por la autoridad requirente a la autoridad requerida y de la decisión de requerimiento subsiguiente.

119. Al proceder al examen de las cuestiones prejudiciales tercera y quinta, he estimado que la remisión del artículo 5 de la Directiva 2011/16 al artículo 1 de dicha Directiva establecía una limitación clara a la obligación impuesta a la autoridad requerida.

120. En efecto, conforme a esos dos artículos, la Directiva 2011/16 establece las normas y los procedimientos que imponen a los Estados miembros cooperar entre sí únicamente con vistas a intercambiar información que, *previsiblemente*, *guarde relación* con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros con respecto a los impuestos.⁵⁸

121. He deducido de ello que el respeto de la norma de la «pertinencia previsible» condicionaba la regularidad de la solicitud de información, así como de la decisión de requerimiento subsiguiente, y que aquella constituía asimismo el criterio a la luz del cual debía examinarse la legalidad de la decisión de requerimiento por un juez en el sentido del artículo 47 de la Carta.⁵⁹

122. Dicho de otra manera, el carácter previsiblemente pertinente de la información solicitada por un Estado miembro a otro Estado miembro constituye un requisito que debe cumplir la solicitud de información para que el Estado miembro requerido esté obligado a tramitarla.

F– Sobre la sexta cuestión prejudicial

123. Mediante su sexta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se elucide si el artículo 47, apartado 2, de la Carta requiere que la solicitud de información que la autoridad requirente ha dirigido a la autoridad requerida se comunique al destinatario de la decisión de requerimiento y al juez en el marco del recurso interpuesto contra una sanción pecuniaria subsiguiente a la negativa a responder a esta decisión.

124. La cuestión no es baladí. Afecta al principio de contradicción, que se considera un principio fundamental por cuanto permite el ejercicio del derecho de defensa y el establecimiento de la verdad judicial.⁶⁰

58 — Con excepción del impuesto sobre el valor añadido, los aranceles, los impuestos especiales contemplados en otras normas de la Unión relativas a la cooperación administrativa entre los Estados miembros y las cotizaciones a la seguridad social (artículo 2, apartado 2, de la Directiva 2011/16).

59 — Véanse los puntos 94 y 95 de las presentes conclusiones.

60 — Véase, en este sentido, Miniato, L.: *Le principe du contradictoire en droit processuel*, L.G.D.J., París, 2008, n.º 121.

125. En el marco de la Directiva 2011/16, los elementos idóneos para demostrar el vínculo entre la información solicitada y la finalidad fiscal perseguida por la autoridad requirente —es decir, la pertinencia previsible de la información solicitada— se exponen, necesariamente, en la solicitud de información. En cambio, no es seguro que tales elementos se reproduzcan en la decisión de requerimiento notificada al tercero requerido. Antes al contrario, el artículo 3, apartado 4, de la Ley de 25 de noviembre de 2014 precisa expresamente que la decisión de requerimiento contendrá únicamente las indicaciones imprescindibles para que quien esté en posesión de la información pueda identificar los datos solicitados.⁶¹

126. Una decisión de requerimiento tan concisa no permite, ciertamente, verificar que se basa en una solicitud de información que presenta un vínculo entre, por una parte, la información solicitada, el contribuyente de que se trate y el tercero que eventualmente disponga de la información y, por otra parte, la finalidad fiscal perseguida.⁶²

127. Por consiguiente, la solicitud de información inicial del Estado requirente debe, necesariamente, ponerse en conocimiento del juez que conoce del recurso contra la sanción pecuniaria. De no ser así, éste se verá en la imposibilidad de ejercer el control de legalidad que impone el artículo 47 de la Carta.

128. En efecto, tal como tuvo ocasión de recordar recientemente el Abogado General Bot, en el punto 92 de sus conclusiones presentadas en el asunto ZZ (C-300/11, EU:C:2012:563), «*aun en el caso de que se invoque la vulneración de la seguridad nacional*, la garantía de un recurso judicial efectivo requiere, como mínimo, que el órgano jurisdiccional de apelación independiente sea informado de los motivos en los que se ha basado la decisión controvertida, aunque no sean públicos [...]».⁶³

129. Pero, ¿qué sucede en cuanto al tercero requerido? El hecho de no disponer de la solicitud de información crearía un desequilibrio entre las partes en el proceso.

130. Desde el inicio de la construcción europea, el Tribunal de Justicia ha considerado que basar una resolución judicial en hechos o documentos de los cuales las propias partes, o una de ellas, no hayan podido tener conocimiento, y sobre los cuales, por tanto, no hayan podido presentar sus observaciones, supondría vulnerar el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.⁶⁴

131. Ciertamente, el principio de contradicción no es, tampoco él, absoluto. A este respecto, no hay que olvidar el marco en el que se incardina este litigio: la colaboración entre Administraciones tributarias con el fin de luchar contra el fraude y la evasión fiscal. En este contexto, no se excluye que la comunicación de la solicitud de información al tercero requerido pueda perjudicar la eficacia del intercambio de información o disminuir las posibilidades de éxito de la investigación llevada a cabo por la autoridad requirente. Además, ¿no viola la divulgación de la solicitud de información al tercero requerido el derecho a la protección de los datos personales del contribuyente que es objeto de la investigación fiscal?

132. No considero sin embargo que estos motivos justifiquen con carácter general y absoluto el menoscabo de las garantías inherentes al derecho a la tutela judicial efectiva que constituye el acceso limitado a los elementos indispensables para la apreciación de la legalidad de la sanción impuesta.

61 — No parece que en este caso se haya respetado necesariamente la prescripción legal. En efecto, la decisión de requerimiento notificada a Berlioz en el asunto principal contiene otra información además de los datos solicitados (véase la nota 67).

62 — Véase el punto 111 de las presentes conclusiones.

63 — El subrayado es mío.

64 — Véanse, en este sentido, la sentencia de 22 de marzo de 1961, Snupat/Alta Autoridad (42/59 y 49/59, EU:C:1961:5), y, respecto a una confirmación reciente del principio, la sentencia de 4 de junio de 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363), apartado 56.

133. En efecto, si bien el TEDH ha reconocido que el principio de contradicción podía restringirse, ello es así únicamente para preservar el derecho fundamental de otro individuo o un interés público importante.⁶⁵ Según aquél, sólo las medidas «absolutamente necesarias» son legítimas a la luz del artículo 6, apartado 1, del CEDH.⁶⁶

134. A este respecto, en el marco de la Directiva 2011/16, en mi opinión, *a priori*, los derechos de otro individuo no justifican la confidencialidad de la solicitud de información respecto al tercero requerido. En efecto, es probable que la información relativa al contribuyente afectado por la investigación fiscal ya se haya revelado en la decisión de requerimiento.⁶⁷ En cambio, la lucha contra el fraude y la evasión fiscal constituye ciertamente un interés público importante.

135. No obstante, incluso ante circunstancias excepcionales relacionadas con la seguridad pública por supuestas amenazas terroristas, el Tribunal de Justicia ha considerado que incumbía a la autoridad nacional competente aportar la prueba de que la seguridad del Estado se vería efectivamente comprometida en caso de que se comunicaran al interesado, con precisión y por extenso, las razones que constituyan el fundamento de la resolución controvertida.⁶⁸

136. Esta exigencia se inscribe asimismo en la jurisprudencia del TEDH que propugna que la restricción del principio de contradicción se compense con mecanismos procedimentales adecuados que garanticen un grado satisfactorio de equidad en el procedimiento.⁶⁹ En efecto, la apreciación de la necesidad de divulgación por el juez se ha considerado una garantía importante que puede paliar la negativa a comunicar de la autoridad competente.⁷⁰

137. Habida cuenta de estas consideraciones, estimo que la solicitud de información debe pues, necesariamente, comunicarse al juez que conoce del recurso contra la sanción pecuniaria, así como al tercero requerido. Si la Administración del Estado requerido considera que esta última comunicación puede comprometer la eficacia de la colaboración entre Administraciones con vistas a luchar contra el fraude y la evasión fiscal (o atentar contra otro interés público o menoscabar algún derecho fundamental de otro individuo), tendrá que aportar la prueba de ello en el marco del citado recurso y corresponderá al juez resolver la cuestión.

65 — Véanse, en este sentido, TEDH, sentencia de 16 de febrero de 2000, *Jasper c. Reino Unido*, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, § 52, y TEDH, sentencia de 19 de febrero de 2009, *A. y otros c. Reino Unido*, CE:ECHR:2009:0219JUD000345505, § 205.

66 — TEDH, sentencia de 16 de febrero de 2000, *Jasper c. Reino Unido*, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, § 52.

67 — Por otro lado, así sucede en este caso, puesto que la decisión de requerimiento precisa la identidad de la persona jurídica concernida y la finalidad de la investigación llevada a cabo por las autoridades del Estado requirente. Tras haber indicado que «la persona jurídica concernida por la solicitud es la sociedad Cofima SAS» y haber precisado la dirección de su domicilio social en Francia, la decisión de requerimiento añade expresamente que «las autoridades fiscales francesas verifican la situación fiscal de la sociedad SAS Cofima, participada por la sociedad Berlioz Investment SA, y necesitan determinada información para poder pronunciarse acerca de la aplicación de las retenciones en origen sobre las distribuciones efectuadas por SAS Cofima a Berlioz Investment SA» (véase el documento A 1 de la documentación que aportó el Gobierno luxemburgués).

68 — Véase, en este sentido, la sentencia de 4 de junio de 2013, *ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363)*, apartado 61.

69 — Véanse, en este sentido, el punto 83 de las conclusiones del Abogado General Bot presentadas en el asunto *ZZ (C-300/11, EU:C:2012:563)* y, en particular, TEDH, sentencia de 16 de febrero de 2000, *Jasper c. Reino Unido*, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, § 52.

70 — Véase, en este sentido, TEDH, sentencia de 16 de febrero de 2000, *Jasper c. Reino Unido*, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, § 56.

VI. Conclusión

138. En atención a las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Luxemburgo) del siguiente modo:

- «1) Cuando un Estado miembro prevé en su legislación una sanción económica a un administrado que se niega a facilitar información en el marco de un intercambio de información entre autoridades fiscales basado en particular en las disposiciones de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, aplica el Derecho de la Unión, lo que conlleva la aplicación de la Carta.
- 2) Un administrado puede invocar el artículo 47 de la Carta cuando estime que la sanción administrativa pecuniaria que se le haya impuesto se basa en una solicitud de información de cuya validez duda por formularse tal solicitud en el marco de un procedimiento que constituye la aplicación del Derecho de la Unión.
- 3) El artículo 47 de la Carta debe interpretarse en el sentido de que el órgano jurisdiccional que conoce del recurso contra la sanción administrativa pecuniaria subsiguiente a la negativa a responder a la decisión de requerimiento ha de poder examinar la legalidad de esta decisión. No obstante, dado el objetivo legítimo de lucha contra el fraude y la evasión fiscal que persigue la Directiva 2011/16, el juez debe únicamente poder verificar, mediante una comprobación sumaria, que la decisión de requerimiento se basa en una solicitud de información que presenta un vínculo entre, por una parte, la información solicitada, el contribuyente de que se trate y el tercero que eventualmente disponga de la información y, por otra parte, la finalidad fiscal perseguida. Para entrañar la declaración de ilegalidad, la inadecuación entre la solicitud de información y la finalidad fiscal debe ser manifiesta.
- 4) El carácter previsiblemente pertinente de la información solicitada por un Estado miembro a otro Estado miembro sobre la base de la Directiva 2011/16 constituye un requisito que debe cumplir la solicitud de información para que el Estado miembro requerido esté obligado a tramitarla.
- 5) La solicitud de información en la que se base la decisión de requerimiento debe necesariamente comunicarse al juez que conoce del recurso contra la sanción pecuniaria, así como al tercero requerido. Si la Administración del Estado requerido considera que esta última comunicación puede comprometer la eficacia de la colaboración entre Administraciones con vistas a luchar contra el fraude y la evasión fiscal (o atentar contra otro interés público o menoscabar algún derecho fundamental de otro individuo), tendrá que aportar prueba de ello en el marco del citado recurso y corresponderá al juez resolver la cuestión.»