



# Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL  
SRA. JULIANE KOKOTT  
presentadas el 3 de junio de 2021<sup>1</sup>

**Asunto C-437/19**

**État luxembourgeois (Luxemburgischer Staat)**  
**contra**  
**L**

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

«Procedimiento prejudicial — Derecho fiscal — Directiva 2011/16/UE — Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad — Artículo 1, apartado 1 — Artículo 5 — Artículo 20 — Solicitud de información de la autoridad tributaria de otro Estado miembro — Requerimiento de información de la autoridad tributaria requerida — Pertinencia previsible de la información solicitada — Solicitud de información acerca de un grupo — Persona identificada o identificable — Información mínima — Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea — Artículo 47 — Derecho a la tutela judicial efectiva — Motivación del requerimiento de información — Conocimiento sobre la información mínima»

## I. Introducción

1. Como resultado del creciente intercambio de información entre las administraciones tributarias de los Estados miembros basado en la Directiva de asistencia administrativa (en lo sucesivo, «Directiva 2011/16»), se suscitan cada vez más cuestiones relativas a la interpretación de dicha Directiva y a los derechos de los interesados a la luz de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»). En ese sentido, la presente petición de decisión prejudicial está estrechamente relacionada con las resoluciones del Tribunal de Justicia en los asuntos *Berlioz Investment Fund*<sup>2</sup> y *État luxembourgeois* (Derecho de recurso contra un requerimiento de información en materia fiscal).<sup>3</sup>

2. En dichos procedimientos, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la «pertinencia previsible» de la información solicitada para la tributación en el Estado requirente constituye un requisito que debe cumplir la solicitud de información. La cuestión que hay que resolver ahora es si una solicitud satisface ese requisito incluso cuando se pide información solo acerca de un grupo de contribuyentes identificables, aunque no designados por su nombre individualmente. Ante todo, debe esclarecerse el grado de concreción y precisión que ha de presentar la solicitud

<sup>1</sup> Lengua original: alemán.

<sup>2</sup> Sentencia de 16 de mayo de 2017 (C-682/15, EU:C:2017:373).

<sup>3</sup> Sentencia de 6 de octubre de 2020 (C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795).

respecto del contribuyente para que la autoridad tributaria requerida pueda apreciar el criterio de la «pertinencia previsible» de la información solicitada a los efectos del procedimiento tributario en el otro Estado miembro.

3. Asimismo, debe concretarse la tutela judicial de la persona afectada. Una de las cuestiones que se suscitan en esta materia es si el artículo 47 de la Carta exige que el Estado requerido conceda un plazo para que se pueda revisar su decisión de requerimiento antes de que este imponga una sanción administrativa. Esta cuestión adquiere especial importancia cuando, como sucede en este caso, el destinatario de la decisión de requerimiento obtiene la información mínima a que se refiere el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16 solo en el curso del procedimiento judicial.

## II. Marco jurídico

### A. Derecho de la Unión

#### 1. *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea*

4. El artículo 47 de la Carta («Derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial») enuncia:

«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. [...]

#### 2. *Directiva 2011/16*

5. El considerando 9 de la Directiva 2011/16<sup>4</sup> presenta la siguiente redacción:

«[...] 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.»

6. El artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2011/16 define el objeto de la misma:

«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,

<sup>4</sup> Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DO 2011, L 64, p. 1); en el presente asunto es aplicable su versión modificada por la Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016 (DO 2016, L 342, p. 1).

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.»

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

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

8. El artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16 («Formularios normalizados y formatos electrónicos») establece lo siguiente:

«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 internacional convencional**

### ***1. Modelo de Convenio Tributario de la OCDE para Evitar la Doble Imposición***

9. El 30 de julio de 1963, el Consejo de la OCDE adoptó una Recomendación para evitar la doble imposición (en lo sucesivo, «Modelo de Convenio Tributario de la OCDE»).<sup>5</sup> El artículo 26, apartado 1, del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, relativo al intercambio de información, establece:

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

<sup>5</sup> Recommendation concerning the Avoidance of Double Taxation/Recommandation concernant la suppression des doubles impositions. La versión actual del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE data de 21 de noviembre de 2017.

## **2. Convenio Fiscal entre Luxemburgo y Francia**

10. En el momento de la solicitud de información, el Convenio Fiscal en vigor entre Luxemburgo y Francia era el de 1 de abril de 1958, habiendo sido modificado el 24 de noviembre de 2006, el 3 de junio de 2009 y el 5 de septiembre de 2014. El artículo 22, apartado 1, del Convenio Fiscal regula el intercambio de información y se ajusta al artículo 26, apartado 1, del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

### **C. Derecho luxemburgués**

#### **1. Ley de 29 de marzo de 2013**

11. Mediante la Ley de 29 de marzo de 2013,<sup>6</sup> Luxemburgo transpuso la Directiva 2011/16. El artículo 6 de la Ley de 29 de marzo de 2013 dispone:

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

#### **2. Ley de 25 de noviembre de 2014**

12. Posteriormente siguió la Ley de 25 de noviembre de 2014 relativa al Procedimiento Aplicable al Intercambio de Información Previa Solicitud en el Ámbito de la Fiscalidad.<sup>7</sup> El artículo 1, apartado 1, de esta Ley establece lo siguiente:

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

4) la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal [(Ley modificada de 29 de marzo de 2013 relativa a la Cooperación Administrativa en el Ámbito de la Fiscalidad)] [...].»

13. El artículo 2, apartados 1 y 2, de la Ley de 25 de noviembre de 2014 dispone:

«1. Las Administraciones tributarias podrán solicitar a quien esté en posesión de ella cualquier tipo de información que 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.»

<sup>6</sup> Ley por la que se adapta el Derecho interno a la Directiva 2011/16, *Mémorial* A 2013, p. 756.

<sup>7</sup> *Mémorial* A 2014, p. 4170.

14. El artículo 3, apartados 1 y 3, de la Ley de 25 de noviembre de 2014, en su versión aplicable a los hechos, establece:

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

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

15. El artículo 5, apartado 1, de la Ley de 25 de noviembre de 2014 prevé 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 este haya delegado sus facultades fijará el importe de la sanción.»

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

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

2. La persona que esté en posesión de la información podrá interponer un recurso contencioso-administrativo contra las resoluciones mencionadas en el artículo 5 ante el tribunal administratif [(Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, Luxemburgo)]. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de un mes a partir de la notificación de la resolución a la persona que esté en posesión de la información solicitada. El recurso tendrá efecto suspensivo. No obstante lo dispuesto en la legislación contencioso-administrativa, cada parte no podrá presentar más de un escrito, incluido el escrito de interposición del recurso. El escrito de contestación deberá presentarse en el plazo de un mes a partir de la presentación del escrito de interposición del recurso en la Secretaría del tribunal. Sin embargo, en aras de la instrucción del asunto, el presidente de la sala que conozca del litigio podrá ordenar de oficio que se presenten escritos adicionales en el plazo que determine. El tribunal administratif [(Tribunal de lo Contencioso-Administrativo)] resolverá en el plazo de un mes a partir de la presentación del escrito de contestación o de la expiración del plazo para la presentación de escritos adicionales.»

### **3. Ley de 1 de marzo de 2019**

17. La Ley de 1 de marzo de 2019, por la que se modifica la Ley de 25 de noviembre de 2014,<sup>8</sup> entró en vigor el 9 de marzo de 2019. Dicha Ley modificó, en particular, el artículo 3, apartado 1, y el artículo 6, apartado 1, de la Ley de 25 de noviembre de 2014.

<sup>8</sup> *Mémorial A* 2019, p. 112.

18. El artículo 3, apartado 1, de la Ley de 25 de noviembre de 2014, en su versión modificada por la Ley de 1 de marzo de 2019, dispone:

«La Administración tributaria competente comprobará la regularidad formal de la solicitud de intercambio de información. Esta solicitud será formalmente válida si menciona su base jurídica y la autoridad competente de la que emana y las demás indicaciones establecidas en los convenios y en las leyes. La Administración tributaria competente se asegurará de que la información solicitada no carece de pertinencia previsible dada la identidad de la persona a la que se refiere la solicitud de intercambio de información y la del poseedor de la información, así como las necesidades del procedimiento tributario de que se trate.»

19. El artículo 6, apartado 1, de la Ley de 25 de noviembre de 2014, en su versión modificada por la Ley de 1 de marzo de 2019, establece:

«La persona que esté en posesión de la información podrá interponer un recurso de anulación contra la decisión mencionada en el artículo 3, apartado 3, ante el tribunal administratif [(Tribunal de lo Contencioso-Administrativo)]. [...]»

### **III. Procedimiento principal**

20. El litigio principal se originó por una solicitud de intercambio de información de la Administración tributaria francesa dirigida a la Administración tributaria luxemburguesa. La Administración tributaria francesa basa dicha solicitud en el Convenio en Materia Fiscal celebrado el 1 de abril de 1958 entre Luxemburgo y Francia y en la Directiva 2011/16.

21. En la solicitud de información de 27 de abril de 2017, las autoridades francesas manifestaron que estaban realizando una inspección a la sociedad F (con sede en Francia), que se dedicaba al alquiler de un inmueble en un municipio de Francia. La sociedad L, con sede en Luxemburgo, además de ser la matriz indirecta de la sociedad F (a través de una sociedad de Derecho neerlandés), también es titular de forma directa de otro bien inmueble ubicado en el mismo municipio francés. Las autoridades francesas señalaron que las personas físicas titulares, de forma directa o indirecta, de bienes inmuebles sitos en Francia deben declararlos a los efectos de un impuesto sobre el patrimonio inmobiliario, y que deseaban conocer quiénes son los accionistas y beneficiarios efectivos de la sociedad L.

22. Mediante escrito de 28 de febrero de 2018 (en lo sucesivo, «decisión de requerimiento»), la Administración tributaria luxemburguesa requirió a sociedad L determinada información, en los siguientes términos:

«[...] El 27 de abril de 2017, la autoridad tributaria francesa competente nos remitió una petición de información en virtud de la Directiva 2011/16 [...] y del convenio fiscal entre Luxemburgo y Francia [...].

La persona jurídica a que se refiere la petición es la sociedad F, con sede [en Francia].

Le ruego que nos proporcionen, en relación con el período comprendido entre el 1 de enero de 2012 y el 31 de diciembre de 2016, la información y los documentos siguientes [...]:

- Sírvase comunicar los nombres y direcciones de los accionistas de la sociedad L, así como los nombres y direcciones de los beneficiarios reales, directos e indirectos, con independencia de las estructuras interpuestas, de la sociedad y la estructura de su capital;
- Sírvase facilitar una copia de la inscripción de los títulos de la sociedad L. [...]»

23. La sociedad L recurrió contra la decisión de requerimiento, a pesar de que, en virtud del artículo 6 de la Ley de 25 de noviembre de 2014, no cabía ningún recurso. Mediante decisión de 4 de junio de 2018, la reclamación fue desestimada por inadmisibile. Esta decisión ha sido recurrida por la sociedad L en vía contencioso-administrativa ante el Tribunal administratif (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo), donde aún está pendiente de resolución.

24. El 6 de agosto de 2018, la Administración tributaria luxemburguesa impuso a la sociedad L una multa por no haber atendido el requerimiento, que fue recurrida, el 5 de septiembre de 2018, por la sociedad L ante el Tribunal administratif (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo). La sociedad L aduce, en particular, que la información solicitada por la Administración tributaria francesa no es «previsiblemente pertinente» y que en la decisión de requerimiento no se especificaba con qué fines en materia tributaria se pedía la información.

25. Mediante sentencia de 18 de diciembre de 2018, el Tribunal administratif (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo) estimó el citado recurso y anuló la decisión por la que se impuso la multa, de 6 de agosto de 2018, pues consideraba que la propia decisión de requerimiento ya era inválida. El Tribunal administratif (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo) se apoyó, en esencia, en la existencia de una contradicción entre, por un lado, la identidad del contribuyente indicada en la decisión de requerimiento de 28 de febrero de 2018 y, por otro, las explicaciones proporcionadas por las autoridades francesas sobre la finalidad para la que se habían solicitado esos datos, de manera que apreció que existían dudas sobre la identidad del contribuyente objeto de la solicitud de información. Más concretamente, señaló que las explicaciones recogidas en la solicitud de información de 27 de abril de 2017 llevaban a concluir que la investigación en curso no se refería a la sociedad F, pese a figurar esta en la solicitud de información como persona sometida a investigación en Francia, y su propia tributación, sino a los beneficiarios efectivos, personas físicas, de la sociedad L que, en virtud del Derecho francés, están obligadas a declarar la propiedad de los bienes inmuebles situados en territorio francés a los efectos de un impuesto sobre el patrimonio inmobiliario.

26. Mediante escrito presentado el 21 de diciembre de 2018, el Gran Ducado de Luxemburgo recurrió dicha sentencia ante la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Luxemburgo). Luxemburgo alega, en particular, que la información solicitada por la Administración tributaria francesa cumple el requisito de «pertinencia previsible» y que la solicitud francesa contiene la información exigida por el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16. Aduce que también se satisface lo exigido por el artículo 47 de la Carta, porque la sociedad L había impugnado tanto la decisión de requerimiento como la imposición de la multa.

#### IV. Resolución de remisión y cuestiones prejudiciales

27. En estas circunstancias, mediante resolución de 23 de mayo de 2019, la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 267 TFUE, las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 20, apartado 2, letra a), de la Directiva 2011/16 en el sentido de que una solicitud de intercambio de información formulada por una autoridad de un Estado miembro requirente que define a los contribuyentes objeto de dicha solicitud aludiendo simplemente a su condición de accionistas y de titulares reales de una persona jurídica, sin que la autoridad requirente haya identificado previamente de forma nominativa e individual a esos contribuyentes, es conforme a las exigencias de identificación que impone dicha disposición?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿deben interpretarse el artículo 1, apartado 1, y el artículo 5 de esa misma Directiva en el sentido de que la observancia de la norma de la pertinencia previsible exige que la autoridad del Estado miembro requirente, a fin de acreditar que no trata de «echar las redes» para obtener información pese a no haber identificado individualmente a los contribuyentes de que se trata, pueda demostrar mediante explicaciones claras y suficientes que está llevando a cabo una investigación específica sobre un grupo limitado de personas y no una mera investigación de supervisión fiscal general y que dicha investigación se justifica por sospechas fundadas de incumplimiento de una obligación legal concreta?
- 3) ¿Debe interpretarse el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en el sentido de que, cuando
  - 1) la autoridad competente del Estado miembro requerido ha impuesto una sanción administrativa económica a un administrado por el incumplimiento de una decisión administrativa en la que se le requiere para que facilite información en el marco de un intercambio de información entre administraciones tributarias nacionales en virtud de la Directiva 2011/16, decisión no susceptible de recurso judicial conforme al Derecho interno del Estado miembro requerido, y dicho administrado ha impugnado la legalidad de la referida decisión por vía incidental en el marco de un recurso judicial dirigido contra la sanción económica, y
  - 2) dicho administrado solo ha tenido conocimiento de la información mínima mencionada en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16 en el transcurso del procedimiento judicial incoado a raíz de su recurso judicial contra la citada sanción,debe otorgarse a dicho administrado, una vez definitivamente reconocida, por vía incidental, la validez de la decisión de requerimiento y de la de imposición de una multa adoptadas en su contra, un plazo suspensivo para el pago de la multa a fin de que pueda dar cumplimiento a dicha decisión de requerimiento, tras haber tenido así conocimiento de los datos relativos a la pertinencia previsible definitivamente confirmada por el juez competente?»

## V. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

28. Mediante resolución de 15 de enero de 2020, se suspendió inicialmente el procedimiento a la espera de la sentencia que se pronunció el 6 de octubre de 2020 en los asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19. El 19 de noviembre de 2020 se reanudó el procedimiento, de forma dialogada con el órgano jurisdiccional remitente.

29. Además de la sociedad L, Luxemburgo, la República Francesa, el Reino de España, la República Helénica, la República de Polonia, la República de Finlandia, Irlanda, la República Italiana y la Comisión han presentado observaciones escritas y han respondido por escrito a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia.

## VI. Apreciación jurídica

### A. Sobre las dos primeras cuestiones prejudiciales

30. Mediante sus dos primeras cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si, y en qué condiciones, habida cuenta del concepto de «pertinencia previsible», en relación con los artículos 1, apartado 1, y 5 y la disposición del artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16, una solicitud de información puede referirse a un grupo de personas no designadas individualmente, aunque identificables.

31. El presente asunto se caracteriza por dos particularidades. En primer lugar, la solicitud de la Administración tributaria francesa no se refiere a una persona individual sino a un grupo de personas. En segundo lugar, ese grupo de personas no está identificado por su nombre ni por otros criterios (por ejemplo, un número de un documento oficial de identidad personal, un número de identificación fiscal o un número de cuenta), sino que solo es identificable a partir de características que comparten (accionistas y beneficiarios efectivos de la sociedad L). Precisamente, la finalidad de la solicitud de información es esa identificación nominal.

32. En los casos resueltos hasta ahora por el Tribunal de Justicia acerca del concepto de «pertinencia previsible», se conocían las identidades de los respectivos contribuyentes.<sup>9</sup> Se solicitaba información adicional para permitir una correcta tributación o la verificación de la información facilitada por el contribuyente en el Estado requirente. En el asunto que ahora procede resolver la situación es la inversa, pues ya se ha establecido el elemento de conexión para la tributación en el Estado requirente (un inmueble en Francia). Lo que no está claro, sin embargo, es la identidad de las personas que tienen que cumplir las obligaciones fiscales relacionadas con el inmueble. Es en este aspecto en el que la presente petición de decisión prejudicial se diferencia de los asuntos anteriormente resueltos por el Tribunal de Justicia.

33. Las dos primeras cuestiones prejudiciales se refieren exclusivamente a la solicitud de información de la autoridad francesa y no a la decisión de requerimiento de la Administración tributaria luxemburguesa. No obstante, las respuestas a las cuestiones son pertinentes para que el órgano jurisdiccional remitente evalúe la legalidad de la sanción administrativa impuesta. En

<sup>9</sup> Sentencias de 6 de octubre de 2020, État luxembourgeois (Derecho de recurso contra un requerimiento de información en materia fiscal) (C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795), apartado 24, y de 16 de mayo de 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373), apartado 22.

efecto, la legalidad de la sanción impuesta por Luxemburgo depende, a su vez, de la legalidad de la decisión de requerimiento luxemburguesa, pues presupone una solicitud de información legal por parte de las autoridades francesas.

34. Dado que la segunda cuestión prejudicial se plantea como consecuencia lógica de la primera y ambas cuestiones se refieren esencialmente a la interpretación de las disposiciones de la Directiva 2011/16, pueden responderse conjuntamente.

### **1. Sobre el concepto de «pertinencia previsible»**

35. El artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2011/16 establece que los Estados miembros cooperarán entre sí con vistas a intercambiar información que, «previsiblemente, guarde relación» con la administración y ejecución de sus leyes nacionales en materia fiscal. Solo se facilitará esa clase de información, con arreglo al artículo 5 de la Directiva en el marco del intercambio de información previa solicitud.

36. Por lo tanto, corresponde a la autoridad que dirige la investigación conducente al intercambio de información, apreciar, según las circunstancias del asunto, la pertinencia previsible de la información solicitada para esa investigación, en función de la evolución del procedimiento y, conforme al artículo 17, apartado 1, de la Directiva 2011/16, del agotamiento de las fuentes habituales de información.

37. Si bien la autoridad requirente dispone a este respecto de un margen de discrecionalidad, no por ello puede solicitar información que carezca de pertinencia para la investigación en cuestión. Así pues, la «pertinencia previsible» de la información solicitada constituye un requisito para toda solicitud de información legal.<sup>10</sup>

38. En consecuencia, el concepto de «pertinencia previsible» debe interpretarse teniendo en cuenta el artículo 5 en relación con el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2011/16. A tal efecto, se ha de examinar primordialmente la redacción y el contexto normativo [véase el epígrafe a)], así como la finalidad [véase el epígrafe b)]. Dado que las observaciones en el comentario al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE fueron modificadas tras la adopción de la Directiva 2011/16 [véase el epígrafe c)] y el texto de la Directiva se modificó el 22 de marzo de 2021 [véase el epígrafe d)], en el presente caso es necesario abordar además la relevancia de tales cambios.

#### **a) Redacción y contexto normativo del artículo 1 en relación con los artículos 5 y 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16**

39. Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, la referencia a la pertinencia previsible efectuada en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2011/16 tiene por objeto permitir a la autoridad requirente solicitar y obtener toda la información que razonablemente pueda considerar que resultará pertinente para su investigación, aunque no le autoriza a sobrepasar manifiestamente el marco de esta ni a imponer una carga excesiva a la autoridad requerida.<sup>11</sup>

<sup>10</sup> Sentencia de 16 de mayo de 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373), apartado 64.

<sup>11</sup> Sentencias de 6 de octubre de 2020, État luxembourgeois (Derecho de recurso contra un requerimiento de información en materia fiscal) (C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795), apartado 110, y de 16 de mayo de 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373), apartado 68.

40. El artículo 5 de la Directiva 2011/16 hace referencia a esta información al disponer que la autoridad requerida comunicará a la autoridad requirente toda información de la mencionada en el citado artículo 1, apartado 1, que obre en su poder o que obtenga a raíz de investigaciones administrativas. Dicho artículo 5 impone, pues, una obligación a la autoridad requerida.

41. Del tenor de estas disposiciones resulta que los términos «previsiblemente [pertinente]» designan la cualidad que debe ostentar la información solicitada. A este respecto, del tenor del artículo 5, en relación con el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2011/16 no resulta una restricción en el sentido de que la solicitud de información solamente pueda referirse a contribuyentes individuales y únicamente a contribuyentes identificados por su nombre.

42. A la hora de interpretar el concepto de «pertinencia previsible» también hay que tener en cuenta el noveno considerando 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. Al mismo tiempo, se aclara que los Estados miembros no están autorizados a emprender investigaciones aleatorias o solicitar información que probablemente no sea pertinente para los asuntos fiscales de un contribuyente dado.

43. No puede deducirse de la expresión «de un contribuyente dado» que una solicitud relativa a un grupo de contribuyentes sea inadmisibile, ni que los contribuyentes deban ser identificados por su nombre. Por el contrario, lo decisivo es que haya un contribuyente concreto, es decir, una persona con obligaciones fiscales en el Estado requirente, y que esa persona sea identificable de manera precisa.

44. Al interpretar el concepto de «pertinencia previsible» también hay que tener en cuenta que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la autoridad requerida debe comprobar que la información solicitada no carece de toda «pertinencia previsible» para la investigación que lleva a cabo la autoridad requirente.<sup>12</sup>

45. Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, a este respecto procede remitirse al artículo 20, apartado 2, de la Directiva, que menciona elementos pertinentes a efectos de ese examen.<sup>13</sup> A tenor del artículo 20, apartado 2, letra a), de la Directiva 2011/16, el formulario normalizado que proporcionará la autoridad requirente incluirá al menos la «identidad de la persona» sometida a examen o investigación. La versión lingüística inglesa se refiere a «identity of the person» y la versión lingüística francesa a «l'identité de la personne».

46. Los términos «identidad» o «identity/identité» también se refieren, aunque no exclusivamente, a la identificación por el nombre. Del tenor del artículo 20, apartado 2, letra a), de la Directiva 2011/16 no puede deducirse que una solicitud de información solo pueda referirse a un único contribuyente. Tampoco se deduce del texto que sea necesario identificar al contribuyente o contribuyentes por su nombre.

47. Por el contrario, la expresión «identidad» debe interpretarse en el sentido de que abarca, en general, todas las cualidades o características que distinguen a una persona de otra. Pues bien, la identificación o designación de una persona también puede efectuarse mediante características distintas del nombre, siempre que se excluya la posibilidad de confusión.

<sup>12</sup> Sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), apartado 78.

<sup>13</sup> Sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), apartado 79.

48. En consecuencia, bastará con que el Estado requirente comunique toda la información fáctica y todos los elementos característicos que permitan al Estado requerido identificar al contribuyente.

49. Por lo tanto, de la redacción y del contexto normativo del artículo 1, apartado 1, en relación con los artículos 5 y 20, apartado 2, letra a), de la Directiva 2011/16, resulta que una solicitud de información también puede referirse a un grupo de contribuyentes y que el contribuyente o los contribuyentes deben ser identificables a partir de la información proporcionada por la autoridad requirente, pero no tienen que haber sido identificados necesariamente por su nombre.

***b) Espíritu y finalidad del concepto de «pertinencia previsible»***

50. Esto se ve confirmado por el espíritu y la finalidad del concepto de «pertinencia previsible». En efecto, por lo que respecta a la pertinencia material de la información, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la autoridad requirente puede, en el marco de su investigación, determinar la información que considere necesaria a la luz de su Derecho nacional para estimar adecuadamente los impuestos adeudados.<sup>14</sup>

*1) Delimitación de las solicitudes referidas a un grupo admisibles frente a las investigaciones aleatorias ilícitas*

51. Resulta, pues, que una solicitud de información al amparo del artículo 1, apartado 1, en relación con el artículo 5 de la Directiva 2011/16 no tiene por qué perseguir necesariamente la transmisión de documentos (por ejemplo, contratos, facturas y pagos). Además, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que no carece manifiestamente de toda pertinencia previsible una información referida a contratos, facturas o pagos que, aunque no se identifiquen con precisión, se delimitan mediante otros criterios.<sup>15</sup> Esta regla también puede trasladarse a las solicitudes relativas a personas.

52. Por consiguiente, no es necesario que el propio Estado requirente ya haya identificado por su nombre a las personas afectadas. Por regla general, las solicitudes se cursan en una fase de la investigación que precisamente sirve para recabar información de la que la autoridad requirente no tiene, por su propia naturaleza, un conocimiento preciso y completo. La identificación de las personas afectadas es precisamente el objetivo de la solicitud de información. Por lo tanto, la eficacia del intercambio de información (en particular en la lucha contra el fraude fiscal y la elusión fiscal) se reduciría considerablemente si la solicitud solo pudiera referirse a personas ya conocidas por su nombre. Aunque es sabido que Suiza practicó en el pasado un intercambio de información restringido, el propio Schweizerisches Bundesgericht (Tribunal Federal suizo) opina que este tipo de solicitudes sobre un grupo pueden ser admisibles.<sup>16</sup>

53. Por otra parte, el concepto de «pertinencia previsible» implica que los Estados miembros no pueden emprender investigaciones meramente aleatorias.<sup>17</sup> De este modo, es necesaria una conexión con el caso concreto. La solicitud no puede basarse en especulaciones.

<sup>14</sup> Sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), apartado 69.

<sup>15</sup> Sentencia de 6 de octubre de 2020, *État luxembourgeois* (Derecho de recurso contra un requerimiento de información en materia fiscal) (C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795), apartado 124.

<sup>16</sup> Schweizerisches Bundesgericht (Suiza), sentencia de 12 de septiembre de 2016 — 2C\_276/2016 —, apartado 6.3.

<sup>17</sup> Véase el considerando 9 de la Directiva 2011/16.

54. No obstante, cuando la solicitud de información se refiere a un grupo de contribuyentes no identificados, el riesgo de investigación aleatoria es especialmente elevado. En efecto, a falta de una identificación previa, por regla general el Estado requirente no podrá hacer referencia un procedimiento tributario específico contra dichas personas.

55. En consecuencia, para que la información solicitada cumpla la condición de la «pertinencia previsible» —es decir, para que se trate de una solicitud sobre un grupo admisible—, incumben al Estado requirente especiales obligaciones en materia de motivación y concreción. Ello es tanto más necesario cuanto que, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia,<sup>18</sup> la autoridad requerida deberá controlar que la información en cuestión no carece de toda «pertinencia previsible» para la investigación realizada por la autoridad requirente. En este marco, las exigencias de motivación se acentúan en función del alcance y del carácter sensible de la información de que se trate.<sup>19</sup>

56. Como ya he expuesto en otro lugar,<sup>20</sup> para diferenciar una solicitud de información admisible de una investigación aleatoria ilícita deben tenerse en cuenta diversos factores. En primer lugar, dependerá del objeto de la investigación de la autoridad requirente y de los hechos con transcendencia fiscal que se imputan. Asimismo, se ha de tener en cuenta también el comportamiento previo del contribuyente. La existencia de indicios concretos de un incumplimiento de las obligaciones fiscales es lo que justifica un intercambio de información, y no las meras especulaciones.

## 2) Requisito de precisión de la solicitud de información

57. Por consiguiente, se suscita aquí la cuestión del grado de precisión que debe presentar una solicitud relativa a un grupo de contribuyentes no individualizados para que la autoridad requerida pueda cumplir dicha obligación. En esencia, esta cuestión debe responderse interpretando el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16. Esta disposición trata de la información mínima que debe contener la solicitud de información del Estado requirente.

58. El artículo 20, apartado 2, letra a), de la Directiva 2011/16 establece que debe proporcionarse la identidad de la persona sometida a examen o investigación. Como ya se ha dicho, para poder comprobar que la información solicitada no carece por completo de «pertinencia previsible», no es necesaria a tal efecto una identificación por el nombre del contribuyente o de los contribuyentes. Lo determinante es, más bien, que el grupo de contribuyentes se describa de manera suficientemente específica y completa para que el Estado requerido pueda proceder a una identificación inequívoca.

59. Además, en virtud del artículo 20, apartado 2, letra b), de la Directiva 2011/16, el Estado requirente debe indicar el objetivo fiscal para el que se pide la información. En otras palabras, el Estado requerido debe poder determinar a qué obligaciones fiscales está sujeto el grupo de contribuyentes en el Estado requirente y cuáles son los hechos en los que se basa la solicitud.

<sup>18</sup> Sentencias de 6 de octubre de 2020, État luxembourgeois (Derecho de recurso contra un requerimiento de información en materia fiscal) (C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795), apartado 115, y de 16 de mayo de 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373), apartado 82.

<sup>19</sup> Véanse también, a este respecto, mis conclusiones presentadas en los asuntos acumulados État luxembourgeois (Derecho de recurso contra un requerimiento de información en materia fiscal) (C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:516), punto 138; en un sentido similar el Schweizerisches Bundesgericht (Suiza), sentencia de 12 de septiembre de 2016 — 2C\_276/2016 —, apartado 6.3, acerca del nivel de detalle de los hechos expuestos.

<sup>20</sup> Véanse a este respecto mis conclusiones presentadas en los asuntos acumulados État luxembourgeois (Derecho de recurso contra un requerimiento de información en materia fiscal) (C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:516), puntos 135 y ss.

60. De ello se deduce, en el caso de las solicitudes de grupo relativas a personas aún no identificadas, además, que el Estado miembro requirente debe acreditar por qué hay una sospecha fundada de que las personas en cuestión no han cumplido determinadas obligaciones legales. Es cierto que, en principio, la «pertinencia previsible» de la información es independiente de que la persona afectada se haya comportado de acuerdo con la ley. Con frecuencia, el intercambio de información tiene por objeto simplemente confirmar una conducta conforme a la ley.

61. Sin embargo, no se han de olvidar algunas particularidades en el caso de las solicitudes relativas a un grupo de contribuyentes no identificados. Por una parte, dado que el Estado requirente no puede identificar a las personas, cabe suponer, en principio, que estas no estarán registradas a efectos fiscales en el Estado requirente. Por otra parte, dado que la información solicitada debe ser de «pertinencia previsible» para la tributación en el Estado requirente, el grupo debe estar sujeto a obligaciones fiscales concretas en el Estado requirente. La combinación de estos dos aspectos sugiere que las personas de ese grupo no se han comportado de acuerdo con la ley.

62. Como resultado, hay que concluir que son admisibles las solicitudes relativas a un grupo de contribuyentes identificables, aunque no identificados. No obstante, el Estado requirente debe (i) describir el grupo de la forma más concreta y completa posible, (ii) explicar las obligaciones fiscales a las que está sujeto el grupo de contribuyentes en el Estado requirente y los hechos en los que se basa la solicitud, y (iii) exponer las razones por las que entiende que el grupo no ha actuado de acuerdo con la ley.

63. A este respecto, la delimitación necesaria entre una solicitud sobre un grupo admisible y una investigación aleatoria ilícita debe hacerse de una manera global, valorando todas las circunstancias del caso concreto; se trata, pues, de una labor que incumbe al órgano jurisdiccional remitente.

64. De la documentación remitida al Tribunal de Justicia se desprende que la solicitud de información de la Administración tributaria francesa se refiere expresamente a los accionistas y beneficiarios efectivos de la sociedad L. Estas características permiten, en principio, identificar a las personas afectadas. También hay que tener en cuenta que la autoridad francesa ciertamente explicó en la solicitud que la sociedad L es la sociedad matriz indirecta de la sociedad F, titular de un inmueble en Francia. Asimismo, indicó que la sociedad L además es titular de forma directa de otro bien inmueble ubicado en Francia. Por otra parte, de las explicaciones de las autoridades francesas se desprende también que las personas físicas que directa o indirectamente sean titulares de bienes inmuebles situados en Francia tienen que declararlos, lo que evidentemente no se ha hecho hasta ahora. Por tanto, sin perjuicio de la apreciación en conjunto por el órgano jurisdiccional remitente, la solicitud de información parece cumplir los requisitos antes expuestos (punto 62 de las presentes conclusiones).

65. Por lo demás, tampoco deberían existir reservas acerca de la necesidad de la solicitud de información en el sentido del artículo 17 de la Directiva 2011/16. En particular, como ha señalado Francia, el registro de transparencia que debe crearse en virtud de las Directivas 2015/849<sup>21</sup>

<sup>21</sup> Directiva (UE) del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifica el Reglamento (UE) n.º 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, y se derogan la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y la Directiva 2006/70/CE de la Comisión (DO 2015, L 141, p. 73).

y 2018/843<sup>22</sup> aún no se había materializado en Luxemburgo en el momento de la solicitud de información, por lo que la Administración tributaria francesa no podía identificar ella misma a los beneficiarios efectivos. El Tribunal de Justicia desconoce si con arreglo a la legislación fiscal francesa hubiera sido posible iniciar un procedimiento de apremio, alternativa igualmente eficaz, sobre el inmueble en cuestión, que también hubiera eliminado la necesidad de la solicitud de información.

### *c) Relevancia de los comentarios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE*

66. La conclusión a la que se ha llegado, según la cual, en el caso de una solicitud sobre un grupo solo existe pertinencia previsible en las condiciones enumeradas en el punto 62 de las presentes conclusiones, se ve confirmada también en los comentarios revisados al artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

67. Es cierto que el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE no es un tratado internacional multilateral jurídicamente vinculante, sino un acto unilateral de una organización internacional en forma de recomendaciones dirigidas a sus Estados miembros.<sup>23</sup> Y desde luego que los comentarios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE tampoco vinculan jurídicamente al Tribunal de Justicia. Sin embargo, los autores de dichos comentarios formulan unas conclusiones que son correctas.

68. Como resulta acertadamente del apartado 5.1 del comentario al artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, una solicitud de información no constituye una investigación aleatoria ilícita por el mero hecho de no indicar el nombre o la dirección del contribuyente investigado. En ese caso, el Estado requirente simplemente debe proporcionar información adicional que permita identificar al contribuyente en el Estado requerido.

69. Por otra parte, en el apartado 5.2 de dichos comentarios se afirma con acierto que el criterio de la «pertinencia previsible» se aplica tanto en los casos de un solo contribuyente como en los casos de una solicitud referida a un grupo. Sin embargo, si la solicitud concierne a un grupo de contribuyentes que no están identificados individualmente, el Estado requirente debe describir el grupo de la manera más detallada y completa posible. Además, el Estado requirente debe explicar la legislación aplicable y los hechos y circunstancias que motivaron la solicitud de información.

70. Por último, según el apartado 5.2 de los comentarios, el Estado requirente debe aportar las razones por las que entiende que los contribuyentes del grupo han incumplido dicha legislación y en qué medida la información solicitada puede ayudar a determinar el grado de cumplimiento fiscal por parte de los contribuyentes del grupo. Esto es coherente con las condiciones mencionadas anteriormente (punto 62 de las presentes conclusiones), que ya se aplicaban antes de la modificación de los comentarios al Modelo de Convenio de 2014. Por lo tanto, no proceden las dudas de fondo planteadas por el órgano jurisdiccional remitente acerca de una ampliación sobrevenida del requisito legal de la «pertinencia previsible» en virtud de la actualización de los comentarios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

<sup>22</sup> Directiva (UE) del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2015/849 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifican las Directivas 2009/138/CE y 2013/36/UE (DO 2018, L 156, p. 43).

<sup>23</sup> Véanse mis conclusiones presentadas en los asuntos N Luxembourg 1 (C-115/16, EU:C:2018:143), puntos 50 y ss.; T Danmark (C-116/16, EU:C:2018:144), puntos 81 y ss., Y Danmark (C-117/16, EU:C:2018:145), puntos 81 y ss.; X Danmark (C-118/16, EU:C:2018:146), puntos 50 y ss.; C Danmark (C-119/16, EU:C:2018:147), puntos 50 y ss., y Z Danmark (C-299/16, EU:C:2018:148), puntos 50 y ss.

#### ***d) Modificación de la Directiva 2011/16 de 22 de marzo de 2021***

71. Tampoco la posterior inserción del artículo 5 *bis*, apartado 3, de la Directiva 2011/16 altera esta conclusión. La Directiva 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021,<sup>24</sup> crea por primera vez una base jurídica específica para las solicitudes referidas a un grupo en el artículo 5 *bis*, apartado 3, de la Directiva 2011/16. Los Estados miembros disponen hasta el 31 de diciembre de 2022 para transponer la Directiva modificada a sus respectivas legislaciones nacionales. En consecuencia, el artículo 5 *bis*, apartado 3, de la Directiva 2011/16, en su versión modificada por la Directiva 2021/514, no tiene un impacto directo en la resolución del presente asunto.

72. Sin embargo, del considerando 4 de la Directiva 2021/514 se desprende que la nueva disposición tiene por objeto proporcionar a las administraciones tributarias un marco jurídico claro para seguir utilizando las solicitudes de información en grupo. De la propia redacción ya se deduce que se trata de una modificación con valor declaratorio de la Directiva, es decir, que las solicitudes sobre un grupo ya eran admisibles anteriormente. La modificación se realizó por razones de seguridad jurídica y claridad legal, tanto para los contribuyentes como para los obligados a suministrar información y las administraciones tributarias.

73. Por tanto, la inserción de una disposición especial para las solicitudes referidas a un grupo mediante el artículo 5 *bis*, apartado 3, de la Directiva 2011/16, modificada por la Directiva 2021/514, tampoco se opone a tal interpretación autónoma del concepto de «pertinencia previsible» en el Derecho de la Unión (véase el punto 62 de las presentes conclusiones).

## **2. Conclusión**

74. Procede concluir que los artículos 1, apartado 1, y 5, en relación con el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16 deben interpretarse en el sentido de que una solicitud de información también puede referirse a un grupo de personas no identificadas, aunque identificables a partir de su condición de accionistas y beneficiarios efectivos de una persona jurídica.

75. A este respecto, la circunstancia objetiva de la «pertinencia previsible» exige que, en la solicitud de información, el Estado requirente (i) describa el grupo de la forma más concreta y completa posible, (ii) explique las obligaciones fiscales a las que está sujeto el grupo de contribuyentes en el Estado requirente y los hechos en los que se basa la solicitud, y (iii) exponga las razones por las que entiende que el grupo no ha actuado de acuerdo con la ley.

## **B. Sobre la tercera cuestión prejudicial**

76. Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si debe concederse al destinatario de la decisión de requerimiento<sup>25</sup> un plazo para el pago de una multa impuesta por incumplimiento del requerimiento, una vez finalizado el procedimiento incoado contra dicha decisión. Esta cuestión se suscita para el órgano jurisdiccional remitente ante la imposibilidad de un recurso directo contra la decisión de requerimiento por parte del destinatario, y el hecho de que solo se obtuvo la información mínima

<sup>24</sup> Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DO 2021, L 104, p. 1).

<sup>25</sup> En la sentencia de 6 de octubre de 2020, État luxembourgeois (Derecho de recurso contra un requerimiento de información en materia fiscal) (C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795), el Tribunal de Justicia se refirió a la persona que posee información, aunque en la sentencia de 16 de mayo de 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373) se refiere a dicha persona como el administrado.

prevista en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16 en el curso del procedimiento judicial (véanse en detalle los puntos 57 y siguientes, en particular el punto 62, de las presentes conclusiones).

77. De entrada, se suscita la cuestión de la compatibilidad del Derecho procesal luxemburgués con el artículo 47 de la Carta. Como la sociedad L no tenía derecho a recurrir directamente la decisión de requerimiento, solo podía esperar a que se le impusiera una sanción administrativa y que en el procedimiento de recurso contra esta se revisara incidentalmente la legalidad de esa decisión de requerimiento.

78. En caso de que ese recurso no prospere por ser conformes a Derecho la solicitud de información y la correlativa decisión de requerimiento y, por lo demás, por no existir ninguna otra objeción fundada que pueda oponerse a la sanción, la sociedad L deberá pagar la multa. Sin embargo, si hubiera dispuesto de un recurso directo contra la decisión de requerimiento, habida cuenta del efecto suspensivo, habría tenido tiempo suficiente después para dar cumplimiento al requerimiento. De este modo, podría haber evitado la sanción administrativa, y no habría sido necesario un plazo adicional para el pago, como sugiere el órgano jurisdiccional remitente en la tercera cuestión prejudicial.

79. De la tercera cuestión prejudicial del órgano jurisdiccional remitente también resultan dudas en relación con el hecho de que la sociedad L solo tuviera conocimiento de la información mínima exigida por el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16 en el curso del procedimiento judicial. A este respecto, en esencia, se suscita la cuestión (aún no decidida por el Tribunal de Justicia) de si del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (artículo 47 de la Carta) también es posible deducir ciertos requisitos exigibles a la decisión de requerimiento del Estado requerido. Así, en este contexto, habría que considerar el requisito de una motivación suficiente de la decisión de requerimiento, a partir de la cual el destinatario (en este caso, la sociedad L) pueda evaluar la pertinencia previsible. Esto le permitiría decidir si un recurso directo contra la decisión de requerimiento, o un recurso indirecto contra una sanción impuesta posteriormente, podría tener alguna perspectiva de éxito.

### ***1. Violación del artículo 47 de la Carta***

80. En cuanto al destinatario de la decisión de requerimiento, mediante la Ley de 1 de marzo de 2019 Luxemburgo introdujo la posibilidad de recurrir directamente contra dicha decisión. Sin embargo, esto no afecta a la admisibilidad de la tercera cuestión prejudicial, pues la sociedad L ya había interpuesto el recurso antes de la entrada en vigor de la Ley de 1 de marzo de 2019. El hecho de que la sociedad L impugnara directamente la decisión de requerimiento no afecta a esta situación, pues, como señala Luxemburgo, ese recurso no estaba previsto por la ley y era inadmisibile desde el principio.

81. Dado que de la propia jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que es aplicable la Carta,<sup>26</sup> es necesario examinar si se ha producido una infracción del artículo 47 de esta. A este respecto, hay que distinguir entre la exclusión de un recurso directo [véase el epígrafe a)] y los requisitos relativos al contenido necesario de la decisión de requerimiento [véase el epígrafe b)].

<sup>26</sup> Sentencia de 6 de octubre de 2020, État luxembourgeois (Derecho de recurso contra un requerimiento de información en materia fiscal) (C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795), apartado 46, y de 16 de mayo de 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373), apartado 42.

**a) Infracción del artículo 47 de la Carta por excluir el recurso**

82. A tenor del 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 dicho artículo.

83. En el asunto *État luxembourgeois* (Derecho de recurso contra un requerimiento de información en materia fiscal)<sup>27</sup> el Tribunal de Justicia ya declaró que el artículo 47 de la Carta exige que el destinatario disponga de un recurso directo contra la decisión de requerimiento.<sup>28</sup> Por lo tanto, parece cuestionable hasta qué punto sigue siendo necesario el control incidental de la legalidad de la decisión de requerimiento en el procedimiento judicial contra la sanción administrativa, planteado en el asunto *Berlioz Investment Fund*<sup>29</sup> por el Tribunal de Justicia aplicando el artículo 47, párrafo segundo, de la Carta. En mi opinión, hay buenas razones para considerar que el destinatario de la decisión de requerimiento, que puede impugnar esta directamente, debe valerse con carácter prioritario de esa posibilidad, de modo que ya no sea necesario un control incidental, teniendo en cuenta además el efecto de la firmeza de una decisión de requerimiento no impugnada.

84. Sin embargo, este punto no necesita ser zanjado al fin y al cabo en el presente asunto. En efecto, o bien la sociedad L no podía acceder legalmente al recurso directo contra la decisión de requerimiento, en cuyo caso solo quedaba la posibilidad de accionar por la vía incidental, o bien, aunque esté excluida la posibilidad del recurso directo contra la decisión de requerimiento, pende aún el procedimiento correspondiente ante el Tribunal administratif (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo) y, por tanto, dicha decisión aún no es definitiva.

85. En la medida en que el artículo 47 de la Carta exige un recurso directo del destinatario contra la decisión de requerimiento de la autoridad requerida y la legislación luxemburguesa no preveía tal posibilidad, se incurre en infracción del artículo 47 de la Carta.

**b) Efectos del artículo 47 de la Carta sobre el contenido necesario de la decisión de requerimiento**

86. Se suscita también la cuestión de si el artículo 47 de la Carta impone que la información exigida por el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16 sea comunicada al destinatario de la decisión de requerimiento junto con esta.

87. No es necesario decidir aquí si tal obligación de motivación puede derivarse también del derecho a una buena administración proclamado en el artículo 41 de la Carta. En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta expresamente por el alcance del artículo 47 de la Carta. En segundo lugar, el artículo 41 de la Carta se dirige únicamente a las instituciones, órganos y organismos de la Unión y no a los Estados miembros.<sup>30</sup> Además, aunque el derecho a una buena

<sup>27</sup> Sentencia de 6 de octubre de 2020 (C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795).

<sup>28</sup> Sentencia de 6 de octubre de 2020, *État luxembourgeois* (Derecho de recurso contra un requerimiento de información en materia fiscal) (C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795), apartado 69.

<sup>29</sup> Sentencia de 16 de mayo de 2017 (C-682/15, EU:C:2017:373).

<sup>30</sup> Véanse las sentencias de 26 de marzo de 2020, *Hungeod y otros* (C-496/18 y C-497/18, EU:C:2020:240), apartado 63; de 13 de septiembre de 2018, *UBS Europe y otros* (C-358/16, EU:C:2018:715), apartado 28, y de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), apartado 83.

administración constituye un principio general del Derecho de la Unión reconocido por el Tribunal de Justicia<sup>31</sup> que también vincula a los Estados miembros, la incidencia del artículo 47 de la Carta determina que no sea necesario recurrir a él en el presente asunto.

88. En efecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la tutela judicial efectiva garantizada por el artículo 47 de la Carta exige que el interesado pueda conocer los motivos de la resolución adoptada por una autoridad administrativa en cuanto le concierne.<sup>32</sup> Solamente así se permite al interesado defender sus derechos con efectividad y decidir con pleno conocimiento de causa sobre la conveniencia de solicitar la tutela judicial.

89. Por lo que respecta al procedimiento judicial, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el artículo 47, párrafo segundo, de la Carta exige que el administrado tenga acceso a la información mencionada en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16 a fin de que su causa sea oída de manera equitativa en relación con el requisito de la «pertinencia previsible».<sup>33</sup> No le asiste al administrado, en cambio, ningún derecho de acceso a la totalidad de la solicitud de información, que sigue siendo un documento secreto, conforme al artículo 16 de la citada Directiva.

90. Para que el destinatario pueda decidir si la impugna o no, tales principios deben aplicarse a la decisión de requerimiento que, en su caso, sea objeto de control judicial. En ese sentido, si bien no es necesario facilitar al destinatario de la decisión de requerimiento también la totalidad de la solicitud de información, sí debe facilitársele, en principio, la información mínima a que se refiere el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16 —que el Estado requirente debe proporcionar al Estado requerido—.

91. Si, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el destinatario de la decisión de requerimiento debe tener acceso a esa información en el procedimiento judicial, no hay razón alguna para que no deba comunicársele dicha información ya en la propia decisión de requerimiento. Ello se ve corroborado, en particular, por el hecho de que, según el Tribunal de Justicia, rigen los mismos criterios para el control que deben realizar la autoridad requerida y el órgano jurisdiccional que conoce del asunto en lo que respecta al examen de la «pertinencia previsible».<sup>34</sup>

92. Además, es conforme al principio de economía procesal, reconocido también por el Tribunal de Justicia,<sup>35</sup> que al destinatario se le conceda acceso a la información mínima junto con la propia decisión de requerimiento. Si se tuviera que interponer un recurso antes que nada para conocer esa información, en múltiples casos se daría la circunstancia de que no habría existido motivo para impugnar la decisión de requerimiento si se hubiera podido conocer la información mínima.

93. Por último, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una persona no puede verse obligada a infringir una obligación jurídica y a exponerse a la sanción por la infracción cometida, solamente para acceder a un tribunal.<sup>36</sup> Pues bien, no se puede exigir *a fortiori* que el destinatario

<sup>31</sup> Véanse al respecto las sentencias de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), apartado 84, y de 8 de mayo de 2014, H. N. (C-604/12, EU:C:2014:302), apartados 49 y 50.

<sup>32</sup> Sentencias de 8 de mayo de 2019, PI (C-230/18, EU:C:2019:383), apartado 78; de 4 de junio de 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363), apartado 53, y de 15 de octubre de 1987, Heylens y otros (222/86, EU:C:1987:442), apartado 15.

<sup>33</sup> Sentencia de 16 de mayo de 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373), apartados 100 y 101.

<sup>34</sup> Sentencia de 16 de mayo de 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373), apartados 78, 85 y 86.

<sup>35</sup> Véanse las sentencias de 18 de junio de 2020, Primart/EUIPO (C-702/18 P, EU:C:2020:489), apartado 54, y de 26 de noviembre de 2013, Groupe Gascogne/Comisión (C-58/12 P, EU:C:2013:770), apartado 80.

<sup>36</sup> Sentencia de 6 de octubre de 2020, État luxembourgeois (Derecho de recurso contra un requerimiento de información en materia fiscal) (C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795), apartado 66.

de la decisión de requerimiento tenga que incurrir en los riesgos y costes de un procedimiento judicial para tener acceso a la información mínima esencial para apreciar la legalidad de la decisión de requerimiento.

94. Por tanto, del artículo 47 de la Carta resulta que la información a la que se refiere el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16 ya debe ponerse a disposición del destinatario de la decisión de requerimiento junto con esta o que, en el marco del Derecho procesal, al destinatario se le debe brindar la posibilidad de que examine y cumpla la decisión de requerimiento en un plazo razonable tras recibir dicha información sin incurrir en gastos y sin ser sancionado.

95. La cuestión de si la decisión de requerimiento dictada por la Administración tributaria luxemburguesa o el Derecho procesal luxemburgués satisfacen los requisitos expuestos debe decidirse a la luz de todas las circunstancias del caso concreto y, por tanto, se trata de una labor que incumbe al órgano jurisdiccional remitente. Este deberá examinar los aspectos mencionados incidentalmente en el marco de la revisión de la imposición de la sanción.<sup>37</sup>

96. Dado que, según expone el órgano jurisdiccional remitente, la sociedad L solo tuvo conocimiento de la información mínima a la que se refiere el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16 en el curso del procedimiento judicial del recurso interpuesto contra la sanción, no parece que la decisión de requerimiento cumpla los expresados requisitos. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente, en definitiva, verificar este extremo.

97. En tal contexto, hay que tener en cuenta también que la legalidad de la solicitud de información y de la decisión de requerimiento deben revisarse por separado. Aunque la legalidad de la solicitud de información es esencial para la legalidad de la decisión de requerimiento, no es la única condición que debe satisfacerse.

98. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente también tendrá que abordar la contradicción entre la solicitud de información y la decisión de requerimiento, apreciada por el Tribunal administratif (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo). La redacción de la decisión de requerimiento dictada por la autoridad luxemburguesa, según la cual la solicitud de información se refiere a la sociedad F, no parece ajustarse efectivamente a los datos que figuran en la solicitud de información de las autoridades francesas. En cualquier caso, la información mínima mencionada en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16 debe incluirse tanto en la solicitud de información como en la decisión de requerimiento.

## **2. Conclusión**

99. Así pues, procede afirmar que el artículo 47 de la Carta exige tanto la posibilidad del recurso directo del destinatario contra la decisión de requerimiento como la constancia en la decisión de requerimiento sujeta a control judicial de la información enunciada en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16. Todo ello es necesario para que el destinatario de la decisión de requerimiento pueda examinarla y cumplirla después de obtener dicha información sin verse impelido a gastos ni sanciones. En estas circunstancias, no es necesario un plazo suspensivo de pago adicional.

<sup>37</sup> Sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), apartado 56.

## VII. Conclusión

100. En consecuencia, 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) Los artículos 1, apartado 1, y 5, en relación con el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16 deben interpretarse en el sentido de que una solicitud de intercambio de información formulada por una autoridad de un Estado miembro requirente que define a los contribuyentes objeto de dicha solicitud aludiendo simplemente a su condición de accionistas y de beneficiarios efectivos de una persona jurídica, sin que la autoridad requirente haya identificado previamente de forma individual y por su nombre a esos contribuyentes, es conforme con las exigencias de identificación que imponen dichas disposiciones.

No obstante, el cumplimiento del criterio de la pertinencia previsible exige que, en su solicitud de información, la autoridad del Estado miembro requirente (i) describa el grupo de contribuyentes de la forma más concreta y completa posible, (ii) explique las obligaciones fiscales a las que está sujeto el grupo de contribuyentes en el Estado requirente y los hechos en los que se basa la solicitud, y (iii) exponga las razones por las que entiende que el grupo no ha actuado de acuerdo con la ley.

2) El artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea exige que la información a la que se refiere el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16 se ponga ya a disposición del destinatario de la decisión de requerimiento junto con esta o que, en el marco del Derecho procesal, al destinatario se le brinde al menos la posibilidad de que examine y cumpla la decisión de requerimiento en un plazo razonable tras recibir dicha información sin incurrir en gastos y sin ser sancionado. En este caso, no será necesario un plazo suspensivo de pago adicional.»