



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 25 de noviembre de 2021 *

«Procedimiento prejudicial — Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad — Directiva 2011/16/UE — Artículo 1, apartado 1, artículo 5 y artículo 20, apartado 2 — Solicitud de información — Decisión de requerimiento de información — Negativa a atender el requerimiento — Sanción — “Pertinencia previsible” de la información solicitada — Inexistencia de una identificación nominal e individual de los contribuyentes afectados — Concepto de “identidad de la persona sometida a examen o investigación” — Motivación de la solicitud de información — Alcance — Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea — Artículo 47 — Derecho a la tutela judicial efectiva contra la decisión por la que se requiere información — Artículo 52, apartado 1 — Limitación — Respeto del contenido esencial del derecho»

En el asunto C-437/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Luxemburgo), mediante resolución de 23 de mayo de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 31 de mayo de 2019, en el procedimiento entre

État luxembourgeois

y

L,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por la Sra. A. Prechal, Presidenta de la Sala Segunda, en funciones de Presidenta de la Sala Tercera, y los Sres. J. Passer y F. Biltgen, la Sra. L. S. Rossi (Ponente) y el Sr. N. Wahl, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de L, por los Sres. F. Trevisan y P. Mellina, avocats;

* Lengua de procedimiento: francés.

- en nombre del Gobierno luxemburgués, por los Sres. C. Schiltz, T. Uri y A. Germeaux, en calidad de agentes;
- en nombre de Irlanda, por las Sras. M. Browne, G. Hodge y J. Quaney y por el Sr. A. Joyce, en calidad de agentes, asistidos por la Sra. S. Horan, BL;
- en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. K. Georgiadis y las Sras. M. Tassopoulou y Z. Chatzipavlou, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. S. Jiménez García, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno francés, inicialmente por las Sras. A.-L. Desjonquères y C. Mosser, y posteriormente por la Sra. A.-L. Desjonquères, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por la Sra. G. Galluzzo, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno finlandés, por la Sra. M. Pere, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, inicialmente por el Sr. W. Roels y la Sra. N. Gossement, y posteriormente por el Sr. W. Roels, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 3 de junio de 2021;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»), así como del artículo 1, apartado 1, del artículo 5 y del artículo 20, apartado 2, letra a), de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DO 2011, L 64, p. 1).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Estado luxemburgués y L, una sociedad luxemburguesa, en relación con la legalidad de una sanción pecuniaria que se impuso a dicha sociedad por haberse negado a comunicar determinada información, a raíz de una solicitud de intercambio de información entre Estados miembros en materia fiscal.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

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

«(1) En la era de la mundialización, la necesidad de los Estados miembros de asistencia mutua en el ámbito de la fiscalidad se hace cada vez más imperiosa. El enorme incremento de la movilidad de los sujetos pasivos, el número de transacciones transfronterizas y la internacionalización de los instrumentos financieros dificulta una estimación adecuada por parte de los Estados miembros de los impuestos adeudados. Esta creciente dificultad afecta al funcionamiento de los sistemas fiscales y lleva aparejada la doble imposición, fenómeno que incita a la evasión y al fraude fiscal. [...]

(2) Así pues, sin contar con la información facilitada por otros Estados miembros, un Estado miembro, por sí solo, no puede gestionar el sistema tributario nacional. A fin de paliar los efectos negativos de este fenómeno, es indispensable impulsar una nueva cooperación administrativa entre las administraciones tributarias de los Estados miembros. Es preciso crear instrumentos que permitan instaurar la confianza entre los Estados miembros, mediante el establecimiento de las mismas normas, obligaciones y derechos para todos ellos.

[...]

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

(7) La Directiva se basa en los logros de la Directiva 77/799/CEE [del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO 1977, L 336, p. 15)], pero prevé una serie de medidas más claras y precisas con vistas a regular la cooperación administrativa entre los Estados miembros, cuando resulte necesario, con el fin de establecer, en particular por lo que respecta al intercambio de información, un ámbito de cooperación administrativa más amplio entre los Estados miembros. Una normativa más clara debería permitir, en particular, cubrir a todas las personas físicas y jurídicas de la Unión, teniendo en cuenta la gama cada vez mayor de modalidades legales, incluidas no solo modalidades tradicionales como los fondos fiduciarios, las fundaciones y las sociedades de inversiones, sino cualquier instrumento nuevo que pueda ser creado por contribuyentes en los Estados miembros.

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

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

contribuyente dado. Mientras que el artículo 20 contiene requisitos de procedimiento, estas disposiciones deben interpretarse con cierta libertad, para no frustrar el efectivo intercambio de información.»

4 El artículo 1 de la Directiva 2011/16, titulado «Objeto», dispone en su apartado 1:

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

5 El artículo 3 de esta Directiva, titulado «Definiciones», establece:

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

[...]

11) “persona”:

a) las personas físicas;

b) las personas jurídicas, o

c) cuando lo disponga la legislación vigente, una asociación de personas a las que se reconozca la facultad de realizar actos jurídicos, pero que no posea la condición legal de persona jurídica;

d) cualquier otra estructura jurídica, sea cual fuere su naturaleza y forma, independientemente de que tenga personalidad jurídica, que posea o administre activos, y que, incluidas las rentas derivadas de los mismos, estén sujetos a cualquiera de los impuestos cubiertos por la presente Directiva;

[...]».

6 El artículo 5 de dicha Directiva, titulado «Procedimiento de intercambio de información previa solicitud», establece:

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

7 El artículo 20 de la misma Directiva, titulado «Formularios normalizados y formatos electrónicos», tiene la siguiente redacción:

«1. Las solicitudes de información y de investigaciones administrativas con arreglo al artículo 5 y las respuestas a las mismas, los acuses de recibo, las solicitudes de información general adicional, así como las declaraciones de incapacidad o denegación con arreglo al artículo 7, se transmitirán siempre que sea posible mediante un formulario normalizado adoptado por la Comisión de conformidad con el procedimiento mencionado en el artículo 26, apartado 2.

Los formularios normalizados podrán ir acompañados de informes, declaraciones o cualquier otro documento, así como de copias autenticadas o extractos de los mismos.

2. 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.

[...]»

Derecho luxemburgués

Ley de 29 de marzo de 2013

- 8 El artículo 6 de la loi du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16 et portant 1) modification de la loi générale des impôts, 2) abrogation de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs [Ley de 29 de marzo de 2013, relativa a la transposición de la Directiva 2011/16 y por la que 1) se modifica la Ley General Tributaria, y 2) se deroga la Ley Modificada de 15 de marzo de 1979 sobre la Asistencia Administrativa Internacional en Materia de Impuestos Directos (*Mémorial A* 2013, p. 756)], dispone que:

«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 [...], que obre en su poder o que obtenga a raíz de investigaciones administrativas.»

Ley de 25 de noviembre de 2014

- 9 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 solicitud en el ámbito de la fiscalidad y por 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 solicitud (*Mémorial A* 2014, p. 4170); en lo sucesivo, «Ley de 25 de noviembre de 2014»] es aplicable, en particular, a las solicitudes de intercambio de información a que se refiere el artículo 6 de la Ley de 29 de marzo de 2013 citada en el apartado anterior de la presente sentencia.

10 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 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.

[...]»

11 El artículo 3 de esta Ley, en su versión aplicable al litigio principal, establecía:

«(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. [...]

[...]»

12 El artículo 5, apartado 1, de la mencionada Ley dispone:

«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.»

13 El artículo 6 de la misma Ley, en su versión aplicable al litigio principal, tenía el siguiente tenor:

«(1) No cabe recurso alguno contra la solicitud de intercambio de información ni contra la decisión de requerimiento mencionadas 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 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. [...]»

Ley de 1 de marzo de 2019

- 14 La loi du 1er mars 2019 portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale [Ley de 1 de marzo de 2019 por la que se modifica la Ley de 25 de noviembre de 2014, relativa al procedimiento aplicable al intercambio de información previa solicitud en el ámbito de la fiscalidad (*Mémorial* A 2019, p. 112); en lo sucesivo, «Ley de 1 de marzo de 2019»] entró en vigor el 9 de marzo de 2019.
- 15 El artículo 6 de la Ley de 25 de noviembre de 2014, en su versión modificada por la Ley de 1 de marzo de 2019, establece, en sus apartados 1 y 2:
- «(1) 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)]. [...]
- (2) El recurso contra la decisión de requerimiento contemplada en el artículo 3, apartado 3, y la decisión a que se refiere el artículo 5 deberá interponerse en el plazo de un mes a partir de la notificación de la decisión al poseedor de la información solicitada. El recurso tendrá efecto suspensivo. [...]

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 16 El 27 de abril de 2017, la Administración tributaria francesa, fundándose en particular en la Directiva 2011/16, remitió a la Administración tributaria luxemburguesa una solicitud de información (en lo sucesivo, «solicitud de información de 27 de abril de 2017»).
- 17 En dicha solicitud se identificaba a F, una sociedad civil inmobiliaria francesa, como persona jurídica investigada en el Estado requirente y a L, una sociedad luxemburguesa, como sociedad matriz indirecta de F y a la vez como persona jurídica afectada en el Estado requerido. En cuanto al objetivo fiscal de la citada solicitud, en esta se indicaba que F era titular de un bien inmueble en Francia y que L también era titular directo de otro bien inmueble en Francia. En la misma solicitud se explicaba, a este respecto, que, con arreglo a la legislación francesa, las personas físicas titulares directa o indirectamente de bienes inmuebles situados en Francia debían declararlos y que la Administración tributaria francesa deseaba conocer quiénes eran los accionistas y los beneficiarios efectivos de L.
- 18 El 28 de febrero de 2018, el directeur de l'administration des contributions directes (director del Servicio Responsable de los Tributos Directos, Luxemburgo) dio curso a la solicitud de información de 27 de abril de 2017, remitiendo a L una decisión por la que se le requería que comunicara, a más tardar el 5 de abril de 2018, información relativa al período comprendido del 1 de enero de 2012 al 31 de diciembre de 2016 que debía incluir una serie de datos, a saber, nombre y dirección de los accionistas y de los beneficiarios efectivos directos e indirectos, cualquiera que fuera la estructura interpuesta, de L, la distribución del capital social de dicha sociedad y una copia de la inscripción de los títulos representativos del referido capital (en lo sucesivo, «decisión de requerimiento de 28 de febrero de 2018»). En esta decisión se indicaba que contra ella no cabía recurso alguno, de conformidad con el artículo 6 de la Ley de 25 de noviembre de 2014, en su versión aplicable al litigio principal.

- 19 El 5 de abril de 2018, L recurrió formalmente en alzada contra dicha decisión. Mediante resolución de 4 de junio de 2018, el director del Servicio Responsable de los Tributos Directos declaró inadmisibile el recurso. Actualmente pende ante el tribunal administratif (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo) un recurso de anulación interpuesto por L contra esta última resolución.
- 20 El 6 de agosto de 2018, el director del Servicio Responsable de los Tributos Directos remitió a L una resolución en la que se hacía constar que, por no haber atendido la decisión de requerimiento de 28 de febrero de 2018, se le imponía una sanción tributaria pecuniaria, conforme al artículo 5 de la Ley de 25 de noviembre de 2014 (en lo sucesivo, «resolución sancionadora de 6 de agosto de 2018»).
- 21 Mediante demanda presentada en la Secretaría del tribunal administratif (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo) el 5 de septiembre de 2018, L interpuso un recurso por el que solicitaba, con carácter principal, la modificación de dicha resolución y, con carácter subsidiario, su anulación.
- 22 Mediante sentencia de 18 de diciembre de 2018, el tribunal administratif (Tribunal Contencioso-Administrativo) anuló la citada resolución, basándose en que existe 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 consignadas en la solicitud de información de 27 de abril de 2017 en cuanto al objetivo para el que se pide dicha solicitud, de suerte que subsisten dudas en cuanto a la identidad del contribuyente al que se refiere esta solicitud. En efecto, según el tribunal administratif (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo), esas explicaciones llevan a concluir que no es a F a quien la Administración tributaria francesa está investigando, pese a que se la menciona en la solicitud de información de 27 de abril de 2017 como persona objeto de las actuaciones inspectoras, sino más bien a los beneficiarios efectivos, personas físicas, de L, que están sujetos, con arreglo a la legislación francesa, a la obligación de declarar los bienes inmuebles situados en Francia de que sean titulares. El referido Tribunal declaró que tal incertidumbre sobre la identidad del contribuyente al que se refiere dicha solicitud tiene como consecuencia que debe considerarse la información solicitada carente manifiestamente de toda pertinencia previsible.
- 23 Mediante demanda presentada en la Secretaría de la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Luxemburgo) el 21 de diciembre de 2018, el Estado luxemburgués recurrió en apelación contra esta sentencia.
- 24 En la resolución de remisión, la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) considera, en primer lugar, con respecto a la pertinencia previsible de la información solicitada, que, contrariamente a lo que afirmó el tribunal administratif (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo), no existe contradicción alguna entre la identidad del contribuyente indicada en la decisión de requerimiento de 28 de febrero de 2018 y el objetivo fiscal perseguido con la solicitud de información de 27 de abril de 2017.
- 25 En efecto, del contenido global de dicha solicitud se deduce que F y L son las personas jurídicas afectadas por la investigación fiscal llevada a cabo en el Estado requirente, como sociedades titulares de bienes inmuebles situados en Francia. Habida cuenta de la obligación de declaración que recae sobre los accionistas y los beneficiarios efectivos personas físicas de tales sociedades en virtud de la legislación francesa, la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) entiende que la referida investigación puede extenderse

válidamente a la determinación de la identidad de esas personas físicas, teniendo en cuenta que los accionistas y los beneficiarios efectivos de L son además, dada la estructura societaria en cuestión, los beneficiarios efectivos de F. De ello se sigue que, en ese aspecto, la información solicitada no carece manifiestamente de toda pertinencia previsible.

- 26 La Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) señala que la solicitud de información de 27 de abril de 2017 no identifica nominal e individualmente a los accionistas y beneficiarios efectivos de L, sino que se refiere a esas personas en tanto que integrantes de un grupo que se designa de forma global a partir de criterios comunes delimitados por la autoridad requirente.
- 27 Pues bien, de conformidad con las disposiciones de la Directiva 2011/16 tal como las interpretó el Tribunal de Justicia en la sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), la identidad del contribuyente sometido a investigación en el Estado requirente es un dato que debe figurar obligatoriamente en la solicitud de información para justificar la pertinencia previsible de la información solicitada, la cual constituye, a su vez, un requisito de legalidad de tal solicitud.
- 28 Según la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), si bien esta Directiva no precisa de otro modo el contenido de dicha obligación de identificar al contribuyente objeto de la investigación en el Estado requirente, no basta con que la identidad de ese contribuyente pueda ser averiguada para que se satisfaga el requisito de identificación establecido por la citada Directiva. En efecto, conforme a su sentido vulgar, la identificación de una persona supone una indicación de elementos que permitan suficientemente individualizarla.
- 29 De esta manera, para el órgano jurisdiccional remitente, el concepto de «identidad» del contribuyente, a efectos de la misma Directiva, debe interpretarse en el sentido de que la propia solicitud de información debe contener ya indicaciones suficientes que permitan identificar individualmente al contribuyente o a los contribuyentes objeto de la investigación en el Estado requirente, y que no basta con que esa solicitud se limite a proporcionar datos comunes que permitan determinar un grupo más o menos amplio de personas no identificadas con vistas precisamente a la obtención de la información necesaria para identificarlas.
- 30 Dicho órgano jurisdiccional añade que, ciertamente, de la sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), se desprende que, para interpretar este concepto de «identidad», debe tomarse en consideración también el artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), así como los correspondientes comentarios. Pues bien, en su versión resultante de una actualización realizada tras la adopción de la Directiva 2011/16, esos comentarios permiten considerar que una solicitud de información relativa a un grupo de contribuyentes no identificados individualmente puede no obstante cumplir el requisito de la pertinencia previsible si se trata de una investigación específica que afecta a un grupo limitado, centrada en el control del cumplimiento de una obligación legal específica, y no de unas meras actuaciones de comprobación tributaria general.
- 31 Sin embargo, aun admitiendo que las sucesivas modificaciones introducidas en los referidos comentarios sean aplicables y pertinentes para la interpretación de esta Directiva, en la medida en que reflejan una evolución en la interpretación de la norma general de la pertinencia previsible de la información solicitada, la Cour Administrative (Tribunal Supremo de lo

Contencioso-Administrativo) alberga dudas sobre si esa evolución podría conducir a obviar el requisito impuesto por dicha Directiva relativo a la identificación individual del contribuyente afectado por la investigación.

- 32 En lo tocante, en segundo lugar, al ejercicio del derecho a recurrir de la persona que posee información contra una decisión de requerimiento de información de la que es destinataria, la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) señala que, en el presente asunto, al no existir vías de recurso directas contra tal decisión, L interpuso un recurso contra la resolución sancionadora de 6 de agosto de 2018, con el fin de impugnar de manera incidental la legalidad de la decisión de requerimiento de 28 de febrero de 2018.
- 33 A este respecto, la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) subraya que el artículo 6, apartado 2, de la Ley de 25 de noviembre de 2014 otorga a ese recurso efecto suspensivo de la ejecución de la resolución sancionadora de 6 de agosto de 2018, hasta que se dicte una resolución judicial que resuelva definitivamente dicho recurso. No obstante, recalca que, tras el reconocimiento definitivo, en su caso, de la legalidad de la decisión de requerimiento de 28 de febrero de 2018 y de la sanción de 6 de agosto de 2018 al término del referido recurso, L estaría obligada a facilitar la información solicitada y a la vez a pagar la sanción pecuniaria.
- 34 Pues bien, la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) concluye que, en tal situación, la persona que posee información solo tendría conocimiento de las menciones mínimas relativas, en particular, al objetivo fiscal de la solicitud de información que originó la decisión de requerimiento de información, impuestas por el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16, en el marco de su recurso contra la resolución sancionadora dictada por incumplimiento del citado requerimiento. Esta persona, por tanto, no habría dispuesto en ningún momento de un plazo hábil para decidir, con pleno conocimiento de esas menciones mínimas, si atendía o no el requerimiento de información.
- 35 En consecuencia, se plantea la cuestión de si el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 47 de la Carta implica que, tras un eventual reconocimiento definitivo de la legalidad de la decisión de requerimiento de información y de la resolución sancionadora por incumplimiento de dicho requerimiento, debe concederse un plazo a la persona que posee la información con el fin de que pueda atender el requerimiento de información, y que la sanción solo puede resultar exigible si esa persona no ha atendido el requerimiento en el plazo señalado.
- 36 En tales circunstancias, la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿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 nominal 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

- 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
- 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,

es preciso otorgar 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?»

Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

- 37 Mediante decisión del Presidente del Tribunal de Justicia de 15 de enero de 2020, se suspendió el procedimiento que dimana del presente asunto, con arreglo al artículo 55, apartado 1, letra b), del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, hasta que se dictara sentencia en los asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19, État luxembourgeois (Derecho de recurso contra una solicitud de información en materia fiscal).
- 38 La sentencia de 6 de octubre de 2020, État luxembourgeois (Derecho de recurso contra una solicitud de información en materia fiscal) (C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795), fue notificada al órgano jurisdiccional remitente en el presente procedimiento para comprobar si deseaba mantener su petición de decisión prejudicial. Mediante escrito de 16 de noviembre de 2020, recibido en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 17 de noviembre de 2020, dicho órgano jurisdiccional informó al Tribunal de Justicia de que deseaba mantener la referida petición. Mediante decisión del Presidente del Tribunal de Justicia de 19 de noviembre de 2020, se acordó, en consecuencia, reanudar el presente procedimiento.

- 39 El 2 de febrero de 2021, se instó a las partes del litigio principal y a los demás interesados mencionados en el artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a que respondieran por escrito a determinadas preguntas, con arreglo al artículo 61, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento. La demandada en el litigio principal, el Gobierno luxemburgués, Irlanda, los Gobiernos griego, español, francés, italiano, polaco y finlandés, así como la Comisión, respondieron a esas preguntas.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Cuestiones prejudiciales primera y segunda

- 40 Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y segunda, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 1, apartado 1, el artículo 5 y el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16 deben interpretarse en el sentido de que una solicitud de información debe considerarse referida a información que no carece manifiestamente de toda pertinencia previsible cuando las personas sometidas a examen o investigación en el sentido de esta última disposición no estén identificadas nominal e individualmente en dicha solicitud, pero la autoridad requirente acredite, mediante explicaciones claras y suficientes, que está llevando a cabo una investigación específica sobre un grupo limitado de personas, justificada por sospechas fundadas de incumplimiento de una obligación legal concreta.
- 41 Con el fin de responder a las anteriores cuestiones, debe recordarse, en primer lugar, que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que de los artículos 1, apartado 1, y 5 de la Directiva 2011/16 resulta que la pertinencia previsible de la información solicitada por un Estado miembro a otro Estado miembro constituye un requisito que debe cumplir la solicitud de información para que el Estado miembro requerido esté obligado a tramitarla y, al mismo tiempo, un requisito de legalidad de la decisión de requerimiento de información remitida por este último Estado miembro a una persona en cuyo poder obre esa información y de la medida sancionadora impuesta a esta última por incumplimiento de dicha decisión (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, apartado 74).
- 42 A este respecto, de los términos del considerando 9 de la Directiva 2011/16 se infiere que el objetivo de este requisito de la pertinencia previsible de la información solicitada es permitir a la autoridad requirente recabar toda la información que pueda razonablemente considerar como previsiblemente pertinente para su investigación, pero sin autorizarla a sobrepasar manifiestamente el marco de esa investigación ni a imponer una carga excesiva a la autoridad requerida [véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, apartado 68, y de 6 de octubre de 2020, *État luxembourgeois (Derecho de recurso contra una solicitud de información en materia fiscal)*, C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795, apartado 110].
- 43 Habida cuenta del mecanismo de cooperación entre autoridades tributarias que establece la Directiva 2011/16, el cual, como se desprende de los considerandos 2, 6 y 8 de esta, se basa en normas destinadas a instaurar la confianza entre los Estados miembros que permitan una cooperación eficaz y rápida, la autoridad requerida debe en principio confiar en la autoridad requirente y presumir que la solicitud de información que se le ha presentado es al mismo tiempo conforme al Derecho nacional de la autoridad requirente y necesaria para su investigación. En cualquier caso, la autoridad requerida no puede sustituir la apreciación de la

utilidad eventual de la información solicitada que hace la autoridad requirente por la suya propia (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, apartado 77).

- 44 Si bien la autoridad requirente, que dirige la investigación que ha originado la solicitud de información, dispone por tanto de un margen de discrecionalidad para evaluar, según las circunstancias del asunto, la pertinencia previsible de la información solicitada, no por ello puede solicitar a la autoridad requerida información que carezca absolutamente de pertinencia para su investigación [véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2020, *État luxembourgeois* (Derecho de recurso contra una solicitud de información en materia fiscal), C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795, apartado 112 y jurisprudencia citada].
- 45 De esta manera, una información que haya sido solicitada para que se proceda a realizar una investigación «aleatoria», en el sentido del considerando 9 de la Directiva 2011/16, en ningún caso podría considerarse como una información «previsiblemente pertinente» a los efectos del artículo 1, apartado 1, de esta Directiva [véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2020, *État luxembourgeois* (Derecho de recurso contra una solicitud de información en materia fiscal), C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795, apartados 113 y 114].
- 46 La autoridad requerida deberá controlar, por tanto, que la motivación de la solicitud de información que ha recibido de la autoridad requirente es suficiente para concluir que la información en cuestión no carece de toda pertinencia previsible, habida cuenta de la identidad del contribuyente sometido a la investigación que ha originado dicha solicitud, de las necesidades de tal investigación y, en caso de que fuera necesario obtener la información en cuestión de un tercero que la tenga en su poder, de la identidad de ese tercero [sentencia de 6 de octubre de 2020, *État luxembourgeois* (Derecho a recurrir contra una solicitud de información en materia fiscal), C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795, apartado 115 y jurisprudencia citada].
- 47 A este respecto, del considerando 9 de la Directiva 2011/16 se desprende que, entre los elementos pertinentes a efectos de ese examen que debe presentar la autoridad requirente, figuran en particular los mencionados en el artículo 20, apartado 2, letras a) y b), de la citada Directiva, a saber, la identidad de la persona sometida a examen o investigación y el objetivo fiscal para el que se pide la información (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, apartado 79).
- 48 Llegados a este punto, procede considerar consecuentemente que de la lectura combinada del artículo 1, apartado 1, del artículo 5 y del artículo 20, apartado 2, letra a), de la Directiva 2011/16, tal como han sido interpretados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recordada en los apartados 41 a 47 de la presente sentencia, se colige que la indicación de la «identidad de la persona sometida a examen o investigación», en el sentido de esta última disposición, constituye uno de los elementos que debe contener necesariamente la motivación de la solicitud de información para que la autoridad requerida pueda establecer que la información solicitada no resulta carente de toda pertinencia previsible y se genere de este modo la obligación del Estado miembro requerido de dar curso a dicha solicitud.
- 49 En segundo lugar, procede señalar que el artículo 20, apartado 2, letra a), de la Directiva 2011/16 no efectúa remisión alguna a los Derechos nacionales en lo que respecta al significado que debe darse al concepto de «identidad de la persona sometida a examen o investigación».

- 50 Este concepto debe considerarse, pues, un concepto autónomo del Derecho de la Unión, que ha de interpretarse de manera uniforme en el territorio que la integra teniendo en cuenta no solamente el tenor de dicha disposición, sino también el contexto en el que se inscribe y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte [véase, en este sentido, la sentencia de 22 de junio de 2021, Venezuela/Consejo (Afectación de un Estado tercero), C-872/19 P, EU:C:2021:507, apartado 42 y jurisprudencia citada].
- 51 Por lo que respecta, en primer término, al tenor del artículo 20, apartado 2, letra a), de la Directiva 2011/16, es preciso señalar que el término «identidad» designa, conforme a su sentido vulgar, el conjunto de datos que permiten individualizar a una persona y que no se limitan a identificarla individualmente por su nombre, como consideró, en esencia, la Abogada General en los puntos 46 y 47 de sus conclusiones.
- 52 En lo atinente, a continuación, al contexto en el que se sitúa dicha disposición, procede recalcar, por un lado, que el artículo 3, punto 11, de esta Directiva define el término «persona» en sentido amplio, en la medida en que comprende no solo las personas físicas, sino también las personas jurídicas, las asociaciones de personas a las que se reconozca la facultad de realizar actos jurídicos o incluso cualquier otra estructura jurídica, sea cual fuere su naturaleza y forma, independientemente de que tenga personalidad jurídica.
- 53 Así pues, esta definición incluye también un conjunto de personas jurídicas cuya identidad no puede determinarse sobre la base de datos personales como los relativos al estado civil de una persona física. Por lo tanto, para comprobar que se aporta el dato relativo a la identidad de la persona sometida a examen o investigación, en el sentido de la jurisprudencia citada en los apartados 46 y 47 de la presente sentencia, es necesario que pueda identificarse a esas personas mediante un conjunto de características distintivas de tipo fáctico y jurídico.
- 54 Por otro lado, es preciso recordar que, conforme al considerando 9 de la Directiva 2011/16, dado que con la norma de la «pertinencia previsible» se pretende prever en la mayor medida posible el intercambio de información en materia fiscal, las reglas de procedimiento establecidas en el artículo 20 de esta Directiva deben interpretarse con cierta libertad para no frustrar el efectivo intercambio de información.
- 55 Por consiguiente, la exigencia del artículo 20, apartado 2, letra a), de dicha Directiva, que impone facilitar, en la solicitud de información, elementos de motivación relativos a la identidad de las personas sometidas a examen o investigación, también debe interpretarse de manera flexible, en el sentido de que no exige necesariamente una identificación individual y nominal de esas personas.
- 56 En lo tocante, por último, a los objetivos de la Directiva 2011/16, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el objetivo de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional que se persigue con dicha Directiva cristaliza, en los artículos 5 a 7 de esta, en el establecimiento de un procedimiento de intercambio de información previa solicitud que permite a las autoridades nacionales competentes cooperar de forma rápida y eficaz entre ellas, con el fin de recabar información en actuaciones inspectoras referidas al contribuyente de que se trate [véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2020, État luxembourgeois (Derecho de recurso contra una solicitud de información en materia fiscal), C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795, apartados 86 y 89 y jurisprudencia citada].

- 57 A tales efectos, la citada Directiva indica en su considerando 7 que se basa en los logros de la Directiva 77/799 introduciendo una serie de medidas más claras y precisas con vistas a regular la cooperación administrativa entre los Estados miembros, cuando resulte necesario, con el fin de establecer un ámbito de cooperación más amplio (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, apartado 47). En particular, de dicho considerando se desprende que todas las personas físicas y jurídicas de la Unión deberían quedar cubiertas por tales normas, teniendo en cuenta la gama cada vez mayor de modalidades legales que pueden crear los contribuyentes en los Estados miembros.
- 58 Pues bien, como señaló, en esencia, la Abogada General en el punto 52 de sus conclusiones, habida cuenta de la creciente complejidad de las operaciones financieras y jurídicas existentes, una interpretación del concepto de «identidad de la persona sometida a examen o investigación» que equivaliese a prohibir cualquier solicitud de información que no se refiera a personas nominal e individualmente identificadas por la autoridad requirente podría privar al instrumento de cooperación que constituye la solicitud de información de su efecto útil y sería, pues, contraria al objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional que se persigue con el referido instrumento.
- 59 En efecto, tal interpretación equivaldría a prohibir toda solicitud de información, como la controvertida en el litigio principal, que tenga por objeto, en el marco de una investigación fiscal cuyo ámbito de aplicación ya está determinado por la autoridad requirente, individualizar, con ayuda de un conjunto común de cualidades o características distintivas, a los miembros de un grupo limitado de personas sospechosas de haber cometido la supuesta infracción u omisión.
- 60 Pues bien, procede recordar, a este respecto, que la solicitud de información, al igual que la decisión de requerimiento de información, se producen durante la fase preliminar de ese examen o de esa investigación, cuyo objeto es recabar información de la que la autoridad requirente, por principio, no tiene un conocimiento completo y preciso [sentencia de 6 de octubre de 2020, *État luxembourgeois* (Derecho de recurso contra una solicitud de información en materia fiscal), C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795, apartado 121].
- 61 Por lo tanto, de una interpretación literal, contextual y teleológica del concepto de «identidad de la persona sometida a examen o investigación» en el sentido del artículo 20, apartado 2, letra a), de la Directiva 2011/16 se colige que dicho concepto comprende no solo el nombre y los demás datos personales, sino también un conjunto de cualidades o características distintivas que permiten identificar a la persona o personas sometidas a ese examen o a esa investigación.
- 62 De ello se sigue que la indicación de la «identidad de la persona sometida a examen o investigación», en el sentido de esta disposición, como elemento que debe figurar necesariamente en la motivación de la solicitud de información, con el fin de que la autoridad requerida pueda establecer que la información solicitada no carece de toda pertinencia previsible en el sentido del apartado 48 de la presente sentencia, puede referirse no solo a personas nominal e individualmente identificadas por la autoridad requirente, sino también a un grupo limitado de personas identificables a partir de un conjunto común de cualidades o características que las distinguen.
- 63 Debe recordarse, no obstante, que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada en los apartados 44 y 45 de la presente sentencia, la autoridad requirente dispone de un margen de discrecionalidad para evaluar la pertinencia previsible de la información solicitada, pero no por ello puede solicitar información a la autoridad requerida a efectos de una «investigación

aleatoria» como se menciona en el considerando 9 de la Directiva 2011/16, pues esa información no puede ser considerada «previsiblemente pertinente» a los efectos del artículo 1, apartado 1, de esta Directiva.

- 64 De esta manera, con respecto a una solicitud de información que no se refiere a personas identificadas nominal e individualmente, debe precisarse, en tercer lugar, cuáles son los datos que la autoridad requirente debe facilitar a la autoridad requerida para permitirle establecer que la información no se solicita a efectos de tal «investigación aleatoria» y, por lo tanto, no carece de toda pertinencia previsible, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 46 de la presente sentencia. En efecto, como señaló en esencia la Abogada General en el punto 54 de sus conclusiones, el riesgo de una «investigación aleatoria» es especialmente elevado cuando la solicitud de información se refiere a un grupo de contribuyentes no identificados individualmente y por su nombre.
- 65 A este respecto, procede recordar antes de nada que, según la jurisprudencia citada en el apartado 47 de la presente sentencia, los elementos de motivación relativos a la «identidad de la persona sometida a examen o investigación», en el sentido del artículo 20, apartado 2, letra a), de la Directiva 2011/16, se añaden a los relativos al objetivo fiscal de esa solicitud, en el sentido del artículo 20, apartado 2, letra b), de dicha Directiva.
- 66 A continuación, de la lectura combinada del considerando 9 y del artículo 20 de la Directiva 2011/16 tal como han sido interpretados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada en los apartados 42 a 45 de la presente sentencia resulta que una autoridad requirente no puede solicitar información que exceda manifiestamente el marco de la investigación fiscal llevada a cabo por esta ni imponer una carga excesiva a la autoridad requerida.
- 67 En estas circunstancias, cabe considerar, como señaló, en esencia, la Abogada General en los puntos 58 a 62 de sus conclusiones, que la autoridad requirente está obligada, primero, a proporcionar una descripción lo más detallada y completa posible del grupo de contribuyentes sometido a examen o investigación, precisando el conjunto común de cualidades o características distintivas de las personas que lo integran de modo que la autoridad requerida pueda proceder a su identificación; segundo, a explicar las obligaciones fiscales específicas a que están sujetas esas personas, y, tercero, a exponer las razones por las que se sospecha que dichas personas han incurrido en las omisiones o infracciones que constituyen el objeto de ese examen o de esa investigación.
- 68 En el presente asunto, como señaló la Abogada General en el punto 64 de sus conclusiones, la motivación de la solicitud de información controvertida en el litigio principal, tal como resulta del relato de los hechos que figura en la resolución de remisión y que se ha resumido en el apartado 17 de la presente sentencia, parece cumplir los requisitos expuestos en el apartado anterior de la presente sentencia, extremo que corresponde verificar no obstante al órgano jurisdiccional remitente, en el marco de una apreciación global del contenido de dicha solicitud.
- 69 Por último, se ha de añadir que esta interpretación de las disposiciones de la Directiva 2011/16 se corresponde con la del concepto de «pertinencia previsible» de la información solicitada utilizado en el artículo 26, apartado 1, del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE sobre la Renta y sobre el Patrimonio, como se infiere de los comentarios relativos a este artículo adoptados por el Consejo de la OCDE el 17 de julio de 2012.

- 70 En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha recalcado que el concepto de «pertinencia previsible» de la información solicitada mencionado en particular en el considerando 9 de la Directiva 2011/16 es reflejo del utilizado en el artículo 26, apartado 1, de dicho Modelo de Convenio (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, apartado 67).
- 71 A este respecto, es preciso señalar que los apartados 5.1 y 5.2 de los comentarios relativos al artículo 26 de dicho Modelo de Convenio Tributario indican que «una solicitud de información no constituye una expedición de pesca por el mero hecho de no indicar el nombre o la dirección (o ambos) del contribuyente objeto de investigación o inspección», siempre que el Estado requirente incluya en esa solicitud «información adicional suficiente para permitir identificar al contribuyente en cuestión». Además, en estos apartados se indica que el requisito de pertinencia previsible de la información solicitada también puede verse satisfecho en casos concernientes «a varios contribuyentes (ya se les identifique por el nombre o por cualquier otro medio)».
- 72 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que el artículo 1, apartado 1, el artículo 5 y el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16 deben interpretarse en el sentido de que una solicitud de información debe considerarse referida a información que no carece manifiestamente de toda pertinencia previsible cuando las personas sometidas a examen o investigación en el sentido de esta última disposición no estén identificadas nominal e individualmente en dicha solicitud, pero la autoridad requirente acredite, mediante explicaciones claras y suficientes, que está llevando a cabo una investigación específica sobre un grupo limitado de personas, justificada por sospechas fundadas de incumplimiento de una obligación legal concreta.

Tercera cuestión prejudicial

Sobre la competencia del Tribunal de Justicia

- 73 El Gobierno luxemburgués niega implícitamente la competencia del Tribunal de Justicia para conocer de la tercera cuestión prejudicial. Dicho Gobierno alega, en esencia, que esta cuestión se refiere a aspectos de carácter puramente interno, que tienen que ver con la aplicación en el tiempo de normas de procedimiento nacionales y que, por consiguiente, no presentan ningún vínculo de conexión con el Derecho de la Unión. Pues bien, para el Gobierno luxemburgués, dado que el artículo 47 de la Carta es aplicable a un litigio nacional únicamente si este último presenta un vínculo de conexión suficiente con el Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia carece de competencia para conocer de la referida cuestión prejudicial.
- 74 A este respecto, debe advertirse que la Ley de 25 de noviembre de 2014, en la medida en que desarrolla el régimen aplicable al procedimiento de intercambio de información previa petición instaurado por la Directiva 2011/16, en particular lo que respecta a la ejecución y al control de la legalidad de las decisiones de requerimiento de información y de las resoluciones sancionadoras por incumplimiento de dicho requerimiento, adoptadas con el fin de garantizar el buen funcionamiento de aquel procedimiento, constituye una medida que da cumplimiento a la citada Directiva y que, por tanto, incide en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión [véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, apartados 34 a 41, y de 6 de octubre de 2020, *État luxembourgeois (Derecho de recurso contra una solicitud de información en materia fiscal)*, C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795, apartados 45 y 46].

75 De ello se sigue que el artículo 47 de la Carta es aplicable, conforme al artículo 51, apartado 1, de esta [véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, apartados 42 y 50, y de 6 de octubre de 2020, *État luxembourgeois* (Derecho de recurso contra una solicitud de información en materia fiscal), C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795, apartado 46] y que el Tribunal de Justicia es competente para conocer de la tercera cuestión prejudicial.

Sobre la admisibilidad

76 El Gobierno luxemburgués plantea también dudas en cuanto a la admisibilidad de la tercera cuestión prejudicial. Por un lado, considera que si bien, en virtud del artículo 6, apartado 1, de la Ley de 25 de noviembre de 2014, en su versión aplicable al litigio principal, a la persona en cuyo poder obrase la información solo le asistía el derecho a recurrir contra la resolución sancionadora dictada por no dar cumplimiento a la decisión de requerimiento de información, la Ley de 1 de marzo de 2019 instituyó un recurso de anulación contra esta última decisión.

77 Pues bien, dado que la Ley de 1 de marzo de 2019 establece normas de procedimiento, está destinada a aplicarse a las situaciones en curso a partir de la fecha de su entrada en vigor. Por consiguiente, para el Gobierno luxemburgués, en la medida en que dicha ley sea aplicable al litigio principal, la tercera cuestión prejudicial no es pertinente para la resolución de este litigio, ya que la persona en cuyo poder obra la información tiene ahora, en virtud de la referida Ley, derecho a interponer un recurso de anulación contra la decisión de requerimiento de información para impugnar directamente su legalidad.

78 Por otro lado, el citado Gobierno alega que, en el presente asunto, a la sociedad en cuyo poder obra la información le asistía, incluso con arreglo a la Ley de 25 de noviembre de 2014, en su versión aplicable al litigio principal, un derecho a la tutela judicial efectiva que le permitía impugnar directamente la legalidad de la decisión de requerimiento de 28 de febrero de 2018.

79 En efecto, como se desprende del apartado 19 de la presente sentencia, esta sociedad interpuso, paralelamente al recurso contra la resolución sancionadora de 6 de agosto de 2018, un recurso de anulación contra la resolución del director del Servicio Responsable de los Tributos Directos por la que se declaraba inadmisibile el recurso de alzada que había formulado contra la decisión de requerimiento de 28 de febrero de 2018. Dicho recurso de anulación, que, como consta en autos, no tiene efecto suspensivo de esta última decisión, pende actualmente ante el tribunal administratif (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo), el cual decidió suspender el procedimiento a la espera de la respuesta del Tribunal de Justicia a las cuestiones prejudiciales planteadas en el presente asunto.

80 A este respecto, debe recordarse que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, dentro del marco de la cooperación entre este y los órganos jurisdiccionales nacionales establecida por el artículo 267 TFUE, corresponde exclusivamente al juez nacional que conoce del litigio y que ha de asumir la responsabilidad de la decisión judicial que debe adoptarse apreciar, a la luz de las particularidades de cada asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieran a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse (sentencia de 18 de mayo de 2021, *Asociația «Forumul Judecătorilor din România»* y otros, C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 y C-397/19, EU:C:2021:393, apartado 115 y jurisprudencia citada).

- 81 De ello se infiere que las cuestiones relativas al Derecho de la Unión gozan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional solamente está justificada cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder adecuadamente a las cuestiones que se le hayan planteado (sentencia de 18 de mayo de 2021, Asociația «Forumul Judecătorilor din România» y otros, C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 y C-397/19, EU:C:2021:393, apartado 116 y jurisprudencia citada).
- 82 En particular, como se desprende de los propios términos del artículo 267 TFUE, la decisión prejudicial solicitada debe ser «necesaria» para que el tribunal remitente pueda «emitir su fallo» en el asunto de que conoce. De esta manera, los órganos jurisdiccionales nacionales solo están habilitados para plantear cuestiones prejudiciales en la medida en que ante ellos penda un litigio en el que proceda adoptar una decisión que pueda tener en cuenta la sentencia prejudicial (sentencia de 18 de mayo de 2021, Asociația «Forumul Judecătorilor din România» y otros, C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 y C-397/19, EU:C:2021:393, apartado 117 y jurisprudencia citada).
- 83 En el presente asunto, en lo atinente, por un lado, a la vía de recurso directo contra las decisiones de requerimiento de información introducida por la Ley de 1 de marzo de 2019, procede señalar que, como advierte el órgano jurisdiccional remitente en su respuesta sobre el mantenimiento de la presente petición de decisión prejudicial, dicha Ley no es aplicable al litigio principal. En efecto, este litigio es anterior a la entrada en vigor de la citada Ley y tiene su origen en un recurso interpuesto no contra una decisión de requerimiento de información sino contra una resolución sancionadora ulterior dictada por no atender ese requerimiento.
- 84 En lo atinente, por otro lado, al recurso de anulación mencionado en el apartado 79 de la presente sentencia, basta con señalar que, como indica el propio Gobierno luxemburgués en su respuesta a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia para que sean respondidas por escrito, este recurso de anulación, suponiendo que sea admisible, quedaría sin objeto en cualquier caso a raíz de un eventual reconocimiento definitivo, por vía incidental, de la legalidad de la decisión de requerimiento de 28 de febrero de 2018 y de la resolución sancionadora de 6 de agosto de 2018 al término del litigio principal.
- 85 En estas circunstancias, sigue siendo pertinente y necesaria para la resolución del litigio sometido al órgano jurisdiccional remitente la respuesta a la tercera cuestión prejudicial, a la luz de la jurisprudencia recordada en los apartados 80 a 82 de la presente sentencia, por lo que dicha cuestión prejudicial es admisible.

Sobre el fondo

- 86 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 47 de la Carta debe interpretarse en el sentido de que, cuando a una persona en cuyo poder obra información
- se le ha impuesto una sanción administrativa pecuniaria por no dar cumplimiento a una decisión de requerimiento de información en el marco de un intercambio entre administraciones tributarias nacionales, conforme a la Directiva 2011/16, contra la que no

cabía recurso judicial alguno en virtud del Derecho interno del Estado miembro requerido, y dicha persona

- ha impugnado la legalidad de la referida decisión por vía incidental en el marco de un recurso judicial dirigido contra la resolución sancionadora dictada por no dar cumplimiento a ese requerimiento, de manera que ha tenido conocimiento de la información mínima indicada en el artículo 20, apartado 2, de la citada Directiva en el curso del procedimiento judicial relativo a dicho recurso,

debe otorgarse a dicha persona, una vez definitivamente reconocida la legalidad de las referidas resoluciones dictadas en su contra, un plazo suspensivo para el pago de la sanción a fin de que, tras tener así conocimiento de los datos relativos a la pertinencia previsible de la información solicitada definitivamente confirmada por el juez competente, pueda dar cumplimiento a la decisión por la que se le requiere esta información.

- 87 Para responder a esta cuestión, procede señalar, en primer lugar, que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la protección de las personas, tanto físicas como jurídicas, contra las intervenciones de los poderes públicos en la esfera de su actividad privada que sean arbitrarias o desproporcionadas constituye un principio general del Derecho de la Unión. Pues bien, esta protección puede ser invocada por una persona jurídica, como derecho garantizado por el Derecho de la Unión, en el sentido del artículo 47, párrafo primero, de la Carta, con objeto de impugnar en vía judicial un acto lesivo, en particular un requerimiento de información o una sanción impuesta por no haber atendido dicho requerimiento [sentencia de 6 de octubre de 2020, État luxembourgeois (Derecho de recurso contra una solicitud de información en materia fiscal), C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795, apartados 57 y 58 y jurisprudencia citada].
- 88 De ello se sigue que una persona jurídica a la que la autoridad nacional competente ha remitido tales resoluciones, como la demandada en el litigio principal, debe poder ampararse en el derecho a la tutela judicial efectiva garantizado por el artículo 47 de la Carta frente a ellas, y ejercerlo sin más limitaciones provenientes de los Estados miembros que las que se atengan a lo dispuesto en el artículo 52, apartado 1, de la Carta [véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2020, État luxembourgeois (Derecho de recurso contra una solicitud de información en materia fiscal), C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795, apartados 59, 60 y 64].
- 89 En segundo lugar, se ha de recordar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, para que se respete el artículo 47 de la Carta, el juez nacional, que conoce de un recurso contra la sanción administrativa pecuniaria impuesta al administrado por no atender la decisión de requerimiento, debe poder examinar la legalidad de esta última. Por consiguiente, un administrado al que se ha impuesto una sanción pecuniaria por no atender una decisión mediante la que se le requiere que aporte información en el marco de un intercambio entre Administraciones tributarias nacionales en virtud de la Directiva 2011/16 puede impugnar la legalidad de esa decisión (sentencia de 16 de mayo de 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, apartados 56 y 59).
- 90 En este contexto, por un lado, el Tribunal de Justicia ha considerado que la tutela judicial efectiva que garantiza el artículo 47 de la Carta exige que la motivación aportada por la autoridad requirente permita al juez nacional ejercer el control de la legalidad de la solicitud de información. Habida cuenta del margen de apreciación de que dispone la autoridad requirente en el sentido de la jurisprudencia recordada en los apartados 42 y 44 de la presente sentencia, los límites aplicables al control de la autoridad requerida, mencionados en los apartados 43 y 46 de la presente sentencia, se imponen del mismo modo al control del juez. De esta manera, el juez debe

verificar únicamente que la decisión de requerimiento de información se basa en una solicitud suficientemente motivada de la autoridad requirente relativa a información que no carece manifiestamente de toda pertinencia previsible, teniendo en cuenta las indicaciones que prescribe el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16, relativas a la identidad de la persona sometida a examen o investigación y al objetivo fiscal para el que se pide la información (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, apartados 84 a 86).

- 91 Por otro lado, el Tribunal de Justicia ha declarado que, si bien para que el juez del Estado miembro requerido pueda ejercer el control jurisdiccional debe tener acceso a la solicitud de información transmitida por el Estado miembro requirente al Estado miembro requerido, no es necesario que el administrado de que se trate, a fin de que su causa sea oída de manera equitativa en relación con el requisito de pertinencia previsible de la información solicitada, tenga acceso a la totalidad de la solicitud de información. A tal efecto, basta con que tenga acceso, en el marco de su recurso judicial contra la decisión de requerimiento de información y la resolución sancionadora dictada por no atender dicho requerimiento, a la información mínima mencionada en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16, a saber, la identidad de la persona sometida a examen o investigación y el objetivo fiscal para el que se pide la información (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, apartados 92, 99 y 100).
- 92 Conviene subrayar, no obstante, a este respecto, que la tutela judicial efectiva que garantiza el artículo 47 de la Carta exige que el destinatario de una resolución adoptada contra él por una autoridad administrativa pueda conocer los motivos en los que se funda el acto, bien mediante la lectura de la propia resolución, bien mediante la notificación de la motivación de esta efectuada a petición del interesado, sin perjuicio de la facultad del juez competente de exigir a la autoridad en cuestión que comunique tal motivación, a fin de permitir que el interesado defienda sus derechos en las mejores condiciones posibles y decida con pleno conocimiento de causa sobre la conveniencia de someter el asunto al juez competente, así como para poner a este último en condiciones de ejercer plenamente el control de la legalidad de la resolución nacional de que se trate (sentencia de 24 de noviembre de 2020, *Minister van Buitenlandse Zaken*, C-225/19 y C-226/19, EU:C:2020:951, apartado 43 y jurisprudencia citada).
- 93 Así pues, una decisión de requerimiento de información no solo debe fundarse en una solicitud de información válida a la luz de la jurisprudencia recordada en los apartados 41 a 47 de la presente sentencia, sino que además debe estar debidamente motivada para permitir al destinatario de dicha decisión comprender su alcance y permitirle decidir o no oponerse a ella por la vía judicial.
- 94 Además, el Tribunal de Justicia ha recordado igualmente que, según reiterada jurisprudencia, el contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 47 de la Carta incluye, en particular, el derecho de su titular a acceder a un tribunal que tenga competencia para garantizar el respeto de los derechos que el Derecho de la Unión reconoce a aquel y, a tal efecto, para examinar todas las cuestiones de hecho y de Derecho relevantes para pronunciarse sobre el litigio de que conoce, sin verse obligado a infringir una norma o una obligación jurídica y a exponerse a la sanción por la infracción cometida [véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2020, *État luxembourgeois* (Derecho de recurso contra una solicitud de información en materia fiscal), C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795, apartado 66].

- 95 Pues bien, el Tribunal de Justicia ya ha declarado, en relación con la misma legislación nacional que la aplicable al litigio principal, que, conforme a esa legislación, solo si no da cumplimiento a dicha decisión, por un lado, y se le impone posteriormente una sanción por tal motivo, por otro, la persona destinataria de una decisión de requerimiento de información dispondrá de la posibilidad de impugnar con carácter incidental esta decisión, en el marco del recurso que puede interponer contra tal sanción [sentencia de 6 de octubre de 2020, État luxembourgeois (Derecho de recurso contra una solicitud de información en materia fiscal), C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795, apartado 67].
- 96 De esta manera, frente a una decisión de requerimiento de información que sea arbitraria o desproporcionada, tal persona no podrá acceder a un tribunal, a menos que infrinja dicha decisión negándose a atender el requerimiento efectuado y se exponga de este modo a la sanción prevista para su incumplimiento. En consecuencia, no puede considerarse que esa persona disfrute de una tutela judicial efectiva [sentencia de 6 de octubre de 2020, État luxembourgeois (Derecho de recurso contra una solicitud de información en materia fiscal), C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795, apartado 68].
- 97 El Tribunal de Justicia ha declarado, por lo tanto, que dicha legislación nacional, en la medida en que excluye la posibilidad de que una persona que posee determinada información interponga un recurso directo contra la decisión por la que la autoridad nacional competente le requiere la comunicación de esa información, no respeta el contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva garantizado por el artículo 47 de la Carta y, por consiguiente, el artículo 52, apartado 1, de esta se opone a tal legislación [sentencia de 6 de octubre de 2020, État luxembourgeois (Derecho de recurso contra una solicitud de información en materia fiscal), C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795, apartado 69].
- 98 En tal contexto, para garantizar la efectividad del contenido esencial de ese derecho en circunstancias como las del litigio principal, debe otorgarse al destinatario de la decisión de requerimiento de información, una vez confirmada en su caso por el juez competente la legalidad de esa decisión, la posibilidad de dar cumplimiento a dicha decisión en el plazo establecido inicialmente para ello por el Derecho nacional, sin que ello implique el mantenimiento de la sanción que se le impuso para ejercer su derecho a la tutela judicial efectiva. Solo en caso de que el referido destinatario no atendiera la misma decisión en ese plazo sería legítimamente exigible la sanción impuesta.
- 99 A la vista de todas las anteriores consideraciones, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 47 de la Carta debe interpretarse en el sentido de que, cuando a una persona en cuyo poder obra información
- se le ha impuesto una sanción administrativa pecuniaria por no dar cumplimiento a una decisión de requerimiento de información en el marco de un intercambio entre administraciones tributarias nacionales, conforme a la Directiva 2011/16, contra la que no cabía recurso judicial alguno en virtud del Derecho interno del Estado miembro requerido, y dicha persona
 - ha impugnado la legalidad de la referida decisión por vía incidental en el marco de un recurso judicial dirigido contra la resolución sancionadora dictada por no dar cumplimiento a ese requerimiento, de manera que ha tenido conocimiento de la información mínima indicada en el artículo 20, apartado 2, de la citada Directiva en el curso del procedimiento judicial relativo a dicho recurso,

debe otorgarse a dicha persona, una vez definitivamente reconocida la legalidad de las referidas resoluciones dictadas en su contra, la posibilidad de dar cumplimiento a la decisión de requerimiento de información en el plazo establecido inicialmente para ello por el Derecho nacional, sin que ello implique el mantenimiento de la sanción que se le impuso para ejercer su derecho a la tutela judicial efectiva. Solo en caso de que esa persona no atendiera el mismo requerimiento en ese plazo sería legítimamente exigible la sanción impuesta.

Costas

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

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

- 1) **El artículo 1, apartado 1, el artículo 5 y el artículo 20, apartado 2, 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, deben interpretarse en el sentido de que una solicitud de información debe considerarse referida a información que no carece manifiestamente de toda pertinencia previsible cuando las personas sometidas a examen o investigación en el sentido de esta última disposición no estén identificadas nominal e individualmente en dicha solicitud, pero la autoridad requirente acredite, mediante explicaciones claras y suficientes, que está llevando a cabo una investigación específica sobre un grupo limitado de personas, justificada por sospechas fundadas de incumplimiento de una obligación legal concreta.**
- 2) **El artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que, cuando a una persona en cuyo poder obra información**
 - **se le ha impuesto una sanción administrativa pecuniaria por no dar cumplimiento a una decisión de requerimiento de información en el marco de un intercambio entre administraciones tributarias nacionales, conforme a la Directiva 2011/16, contra la que no cabía recurso judicial alguno en virtud del Derecho interno del Estado miembro requerido, y dicha persona**
 - **ha impugnado la legalidad de la referida decisión por vía incidental en el marco de un recurso judicial dirigido contra la resolución sancionadora dictada por no dar cumplimiento a ese requerimiento, de manera que ha tenido conocimiento de la información mínima indicada en el artículo 20, apartado 2, de la citada Directiva en el curso del procedimiento judicial relativo a dicho recurso,**

debe otorgarse a dicha persona, una vez definitivamente reconocida la legalidad de las referidas resoluciones dictadas en su contra, la posibilidad de dar cumplimiento a la decisión de requerimiento de información en el plazo establecido inicialmente para ello por el Derecho nacional, sin que ello implique el mantenimiento de la sanción que se le impuso para ejercer su derecho a la tutela judicial efectiva. Solo en caso de que esa persona no atendiera el mismo requerimiento en ese plazo sería legítimamente exigible la sanción impuesta.

Firmas