

Asunto C-437/19**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

31 de mayo de 2019

Órgano jurisdiccional remitente:

Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Luxemburgo)

Fecha de la resolución de remisión:

23 de mayo de 2019

Parte recurrente:

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

Parte recurrida:

L

Objeto del procedimiento principal

- 1 Mediante escrito de 28 de febrero de 2017, el directeur de l'administration des contributions directes de Luxembourg (director del servicio responsable de los tributos directos de Luxemburgo) requirió a sociedad L (con sede en Luxemburgo) 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 periodo 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 titulares reales, directos e indirectos, con independencia de las estructuras interpuestas, de la sociedad y la estructura de capital;
- Sírvase facilitar una copia de los registros de los títulos de la sociedad L.

[...]» (en lo sucesivo, «requerimiento»).

- 2 Las autoridades francesas manifestaron que estaban realizando a una inspección a la sociedad F (con sede en Francia), que se dedicaba al alquiler de un inmueble sito en el municipio de [...] (Francia). La sociedad L, 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 que son titulares, de forma directa o indirecta, de bienes inmuebles sitios en Francia deben declararlos, y que desean conocer quiénes son los accionistas y titulares reales de la sociedad L.
- 3 Mediante decisión de 4 de junio de 2018, el director rechazó la reclamación de la sociedad L, que interpuso entonces recurso ante el tribunal administratif (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo) aún pendiente de resolución.
- 4 El 6 de agosto de 2018, el director del servicio responsable de los tributos directos de Luxemburgo impuso a la sociedad L una multa por no haber atendido el requerimiento.
- 5 El 5 de septiembre de 2018, la sociedad L interpuso un recurso ante el tribunal administratif contra la decisión por la que se impuso una multa.
- 6 Mediante sentencia de 18 de diciembre de 2018, el tribunal administratif estimó el citado recurso y anuló la decisión por la que se impuso una multa de 6 de agosto de 2018.
- 7 En esencia, el tribunal consideró que el requerimiento era inválido ante la existencia de una contradicción entre, por un lado, la identidad del contribuyente indicada en el 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 existían dudas sobre la identidad del contribuyente objeto de la petición de información. Más concretamente, señaló que las explicaciones recogidas en la petición de información de 27 de abril de 2017 llevaban a concluir que la investigación en curso no tenía por objeto 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 titulares reales, personas físicas, de la sociedad L que, en virtud de la legislación francesa, está obligadas a declarar la propiedad de diversos bienes inmuebles sitos en territorio francés.

- 8 Mediante escrito presentado el 21 de diciembre de 2018, el Estado del Gran Ducado de Luxemburgo (en lo sucesivo, «Estado») recurrió dicha sentencia.

II. Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Derecho de la Unión

Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea

- 9 El artículo 47, titulado «Derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial», dispone lo siguiente:

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

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

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.

- 10 El considerando 9 tiene el siguiente tenor:

«[...] 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.»

- 11 El artículo 1, titulado «Objeto» dispone lo siguiente:

«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. [...]»

- 12 El artículo 5, titulado «Procedimiento de intercambio de información previa solicitud» prevé lo siguiente:

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

- 13 Según el artículo 20 titulado «Formularios normalizados y formatos electrónicos»

«1. [...]»

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. [...]»

III. Alegaciones de la recurrente

- 14 El Estado niega que los datos solicitados carezcan manifiestamente de toda pertinencia previsible, habida cuenta de la identidad del contribuyente de que se trata, de los terceros que eventualmente disponen de la información y del objetivo fiscal perseguido. En particular, censura que el tribunal haya estimado que persisten dudas sobre la identidad de los contribuyentes objeto de la petición. Aduce que las explicaciones recogidas en la petición de las autoridades francesas permiten identificar a las personas objeto de la misma por cuanto que dicha petición hace referencia a la tributación de los titulares reales personas físicas de la sociedad L que, en virtud de la legislación francesa, están obligados a declarar los bienes inmuebles que posean de forma directa o indirecta en Francia.
- 15 Aun admitiendo que, en el presente asunto, ni la solicitud de información de las autoridades francesas ni el requerimiento precisan el nombre de las personas físicas objeto de la petición, sino únicamente el de la sociedad francesa F, cuya inspección ha dado lugar a la investigación relativa a los beneficiarios personas físicas que tienen un vínculo directo o indirecto con la citada sociedad, el Estado subraya que el objeto de la petición es, precisamente, determinar el nombre de esas personas, que están obligadas a declarar todos los bienes inmuebles de los

que sean titulares de forma directa o indirecta en Francia. Añade que, ante la falta de cooperación de la sociedad francesa, existen motivos serios para pensar que esas personas físicas no han cumplido sus obligaciones fiscales y que las autoridades francesas desean obtener información sobre contribuyentes que, si bien es cierto que no están identificados por su nombre, están no obstante definidos de forma precisa. Además, habida cuenta de que la sociedad L es titular de un inmueble en Francia y ante los vínculos aparentes que dicha sociedad mantiene con la sociedad F, el Estado opina que las autoridades francesas han establecido un claro vínculo con la inspección fiscal en Francia.

- 16 El Estado deduce de ello que las autoridades francesas están legitimadas para dirigirse a la autoridad luxemburguesa competente para obtener información relativa a los propietarios de la sociedad luxemburguesa. Sostiene que no puede considerarse que esa petición carezca manifiestamente de toda pertinencia previsible.
- 17 El Estado se centra en el concepto de «pertinencia previsible». Subraya que la sociedad F es una sociedad civil inmobiliaria, fiscalmente transparente, participada al 100 % por la sociedad anónima de Derecho neerlandés N que, a su vez, está participada al 100 % por la sociedad L. En la medida en que la legislación francesa obliga concretamente a las personas físicas a declarar los ingresos procedentes de los bienes inmuebles de los que sean titulares de forma directa o indirecta en Francia, el Estado considera que la información solicitada es previsiblemente pertinente. Añade que sería inconcebible que una sociedad civil inmobiliaria pudiera eludir su obligación fiscal de declarar un inmueble de su propiedad situado en un primer país recurriendo a una estructura simple en el marco de la cual se colocara a una sociedad pantalla en un segundo país y se constituyera una tercera sociedad en otro país.
- 18 Para fundamentar la pertinencia previsible de los datos que han solicitado las autoridades francesas, el Estado se remite al comentario del artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE sobre la Renta y sobre el Patrimonio, según el cual, en primer lugar *«no cabe considerar que remitir una petición de información sea “echar las redes” por el mero hecho de que la citada petición no precise el nombre o la dirección (o ninguno de esos datos) del contribuyente sometido a examen o investigación»*, si bien en ese caso el Estado requirente debería *«incluir otros datos suficientes que permitan identificar al contribuyente»*. En segundo lugar ese comentario confirma que una investigación relativa a un grupo determinado de contribuyentes sería conforme a las exigencias que establece el artículo 26, apartado 1, del Modelo de convenio en la medida en la que respete el principio de pertinencia previsible, aunque en ese caso sería preciso que el *«Estado requirente facilite una descripción detallada del grupo e indique los hechos y circunstancias que han dado origen a la solicitud, incluya una exposición de la ley aplicable y explique las razones que existen para pensar que los contribuyentes que constituyen el objeto de esa solicitud agrupada no han respetado esa ley»*.

- 19 En cuanto al artículo 20, apartado 2, letra a), de la Directiva 2011/16, el Estado aduce que la Directiva no traza ningún tipo de distinción entre una identificación nominativa e individual y una identidad determinable. Por consiguiente, nada de lo dispuesto en la Directiva impide ese segundo planteamiento según el cual basta con que la identidad de la persona interesada sea determinable. Asimismo, según el Estado, el hecho de que la determinación indirecta de las personas físicas deba efectuarse levantando el velo de tres sociedades situadas en tres Estados diferentes con el fin de ocultar al titular real del inmueble sito en Francia, no obsta a que la información solicitada sea previsiblemente pertinente.
- 20 Por último, el Estado considera prematuro acudir ante el Tribunal de Justicia en esta fase, y se remite a la normativa de transposición de la Directiva 2015/849 de 20 de mayo de 2015 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales [...], que instaura, entre otras cosas, un mecanismo nacional en cada Estado miembro para identificar a los titulares reales, y de la Directiva 2018/822/UE de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, que entrará en vigor el 1 de julio de 2020, que completa la Directiva 2011/16 incluyendo en ella a los titulares reales. Así pues, a partir de ahora, la identificación de los titulares reales y, en sentido amplio, la comunicación de información relativa a los intermediarios y a los contribuyentes interesados, incluido su nombre, fecha y lugar de nacimiento (en lo que atañe a las personas físicas), su residencia a efectos fiscales y, en su caso, de las asociadas contribuyente de que se trate, va a realizarse recurriendo a las vías de comunicación existentes entre administraciones tributarias, en su caso, de forma automática y periódica.

IV. Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 21 La recurrida recuerda que el requerimiento de 28 de febrero de 2018 establece que el contribuyente objeto de la petición de las autoridades francesas es la sociedad francesa F. Sostiene que las explicaciones facilitadas por las autoridades francesas sobre el objetivo fiscal están en flagrante contradicción con el contribuyente indicado en el requerimiento. En realidad, a través de esa petición no se pretende aclarar la situación tributaria de la sociedad F sino identificar a una o varias personas físicas, aún desconocidas, que deberían haber declarado que eran titulares, a través de una o varias sociedades que fundamentalmente se dedican a la actividad inmobiliaria, de un inmueble sito en Francia y que han incumplido esa obligación legal. Según la recurrida, esa «*flagrante contradicción*» pone de manifiesto que las autoridades fiscales están echando las redes, de lo que ya ha advertido el director en este caso.
- 22 Dicho de otro modo, la información solicitada, es decir, la identidad de los accionistas y de los titulares reales de la recurrida, hace precisamente referencia a

personas que las propias autoridades fiscales deberían identificar o, al menos, cuya identificación deberían permitir a través de su petición.

- 23 La recurrida deduce de lo anterior que el requerimiento de 28 de febrero de 2018 vulnera el criterio de pertinencia previsible, de modo que la decisión sancionadora controvertida debería anularse al haber sido adoptada de forma ilegal.
- 24 Por último, la recurrida describe el contenido de la información de la que disponía cuando interpuso su recurso y de la que dispone actualmente con el fin de evaluar la pertinencia previsible de la petición de las autoridades francesas. Insiste en que la información que se le ha ido facilitando en sus contactos con el Estado, tanto verbalmente como por escrito, ha ido variando y que, dado que no ha tenido acceso a la petición original de las autoridades fiscales francesas, no está en condiciones de comprobar su contenido, de manera que se tiene que atener a las explicaciones incoherentes y lacónicas proporcionadas por el Estado.
- 25 Solicita, a tal efecto, que se plantee una cuestión prejudicial sobre el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»). Según la recurrida, el derecho a la tutela judicial efectiva, que garantiza el artículo 47 de la Carta, exige que el administrado pueda someter un acto administrativo adoptado en ejecución del Derecho de la Unión a la consideración de un juez imparcial, sin el que ejercicio de ese derecho pueda entrañar el riesgo, en caso de resultado desfavorable para el administrado, de que se le imponga o mantenga una sanción económica que se le ha impuesto sin haberle concedido acceso con carácter previo a una mínima información que le permita comprobar la pertinencia previsible de los datos que se le reclaman en virtud del requerimiento.

V. Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 26 La Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) no comparte el análisis del tribunal administratif de que siguen existiendo dudas sobre la identidad del contribuyente objeto de la petición de información, incertidumbre que priva de toda pertinencia previsible a los datos solicitados.
- 27 Es cierto que el requerimiento de 28 de febrero de 2018 únicamente menciona a la sociedad F como contribuyente sometido a la investigación de las autoridades francesas. Por lo demás, tanto la sociedad F como la sociedad L figuran en la petición de las autoridades francesas como personas jurídicas sujetas a la investigación en Francia, en su condición de sociedades titulares de bienes inmuebles situados en Francia o de una participación en una sociedad que es propietaria de ese tipo de bienes. Pues bien, del contenido general de la petición de 27 de abril de 2017 se desprende que las sociedades F y L son personas jurídicas afectadas por la investigación de las autoridades francesas en curso. Esta investigación presenta la particularidad, derivada de la legislación francesa, de que la titularidad directa de bienes inmuebles situados en Francia o la propiedad de participaciones en una sociedad que es titular de bienes inmuebles situados en

Francia generan para las personas físicas accionistas y titulares reales de esas sociedades la obligación de declarar la titularidad indirecta de bienes inmuebles.

- 28 En contra de la conclusión alcanzada por el tribunal y de la alegación de la recurrida en sentido contrario, resulta que la solicitud de información de 27 de abril de 2017 no adolece de una contradicción entre las personas que están realmente sometidas a la investigación de las autoridades francesas en curso y el objetivo fiscal invocado en la petición, de modo que los datos solicitados no carecen manifiestamente de toda pertinencia previsible habida cuenta de la identidad del contribuyente de que se trata, de los terceros que eventualmente disponen de la información y del objetivo fiscal perseguido.
- 29 No obstante, procede recordar que las autoridades francesas no han facilitado en su petición de información ningún dato sobre las personas físicas sometidas a investigación en Francia y se han limitado a señalar que «las autoridades tributarias francesas desean conocer quiénes son los accionistas y titulares reales de la sociedad L».
- 30 Pues bien, en su sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), apartados 63 y 64, el Tribunal de Justicia interpretó los artículos 1, apartado 1, y 5, de la Directiva 2011/16 en el sentido de que «los términos “previsiblemente [pertinente]” designan la cualidad que debe ostentar la información solicitada. La obligación que incumbe a la autoridad requerida de cooperar con la autoridad requirente, conforme al artículo 5 de la Directiva 2011/16, no se extiende a la comunicación de información que no posea esa cualidad» de modo que «la cualidad de “pertinencia previsible” de la información solicitada constituye un requisito de la solicitud atinente a la misma».
- 31 El Tribunal de Justicia declaró que «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» pero que «debe no obstante comprobar que la información solicitada no carece de toda pertinencia previsible para la investigación que lleva a cabo la autoridad requirente». El Tribunal de Justicia precisó a continuación que procede remitirse al artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16, que menciona ciertos elementos pertinentes a efectos de control y que «comprenden, por una parte, información que debe proporcionar la autoridad requirente, a saber, la identidad de la persona sometida a examen o investigación y el objetivo fiscal para el que se pide la información, y, por otra parte, en su caso, 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». (sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, apartados 77, 78 y 79).

- 32 Ha de añadirse que el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16 define en su letra a), como información mínima «que proporcionará la autoridad requirente», «la identidad de la persona sometida a examen o investigación».
- 33 Por tanto, la Cour administrative deduce de las disposiciones pertinentes de la Directiva 2011/16 y de la sentencia Berlioz que la identidad del contribuyente objeto de investigación en el Estado miembro requirente es un dato que la autoridad competente del Estado miembro requirente debe facilitar obligatoriamente al Estado requerido con el fin de fundamentar la pertinencia previsible de la información solicitada a la luz de la tributación de que se trata y del objetivo fiscal invocado. Solo si se cumple ese requisito respetará la petición de información de un Estado miembro requirente el criterio de la «pertinencia previsible» y el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16, y generará para el Estado miembro requerido la obligación de cooperar.
- 34 En el presente asunto, la petición de las autoridades francesas no incluye una identificación nominativa e individual de los accionistas y de los titulares reales de la sociedad L, sino que los menciona como grupo objeto de una designación global a partir de criterios comunes delimitados por la autoridad competente del Estado requirente.
- 35 La Cour administrative recuerda que el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16 define en su letra a), como información mínima «que proporcionará la autoridad requirente», «la identidad de la persona sometida a examen o investigación». Añade que, aunque la Directiva 2011/16 no precisa de otro modo el contenido de dicha obligación de identificar al contribuyente objeto de investigación en el Estado requirente, la Cour no puede adoptar no obstante la postura del recurrente que afirma que basta con que la identidad sea determinable.
- 36 En efecto, la identificación de una persona presupone que se aporten elementos suficientes para permitir una individualización que excluya cualquier posibilidad de confusión con otra persona.
- 37 Sobre la base de esa acepción común del concepto de identidad, el artículo 20, apartado 2, letra a), de la Directiva 2011/16 debería interpretarse en el sentido de que la solicitud de información debe comprender ya indicaciones suficientes que permitan identificar de forma individual a el o los contribuyentes objeto de la investigación en el Estado requirente y que no basta con que la petición se limite a facilitar elementos comunes que permitan determinar un grupo más o menos amplio de personas no identificadas, todo ello para obtener precisamente del Estado miembro requerido información complementaria que le permita recopilar, en su caso, todos los elementos precisos para identificar a los contribuyentes de que se trata.
- 38 Llegados a este punto, la Cour administrative podría concluir, a la luz de la exigencia específica prevista en el artículo 20, apartado 2, letra a), de la Directiva 2011/16, que la identificación individual por parte del Estado requirente de los

contribuyentes que constituyen, en concreto, el objeto de la investigación llevada a cabo por su administración nacional, constituye un requisito de legalidad de la solicitud de información y que toda petición de ese tipo que se limite a presentar características comunes que únicamente permiten delimitar un ámbito de personas que comparten esas características, sin identificarlas individualmente, no es conforme a dicha disposición.

- 39 En lo que respecta al artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE sobre la Renta y sobre el Patrimonio y a su comentario, la Cour administrative recuerda, en primer lugar, que el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia Berlioz que «este concepto de pertinencia previsible refleja el utilizado en el artículo 26 del modelo de convenio fiscal de la OCDE tanto por la similitud de los conceptos empleados como por la referencia a los convenios de la OCDE en la exposición de motivos de la Propuesta de Directiva del Consejo COM(2009) 29 final, de 2 de febrero de 2009, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, que llevó a la adopción de la Directiva 2011/16» (sentencia de 16 de mayo de 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, apartado 67).
- 40 Sin embargo, la Cour administrative señala que, en su versión adoptada en 2005 y aún vigente en el periodo en el que se elaboró la Directiva 2011/16 entre los años 2009 y 2011, dicho comentario precisaba, en su punto 5 que *«el estándar de “pertinencia previsible” trata de que se intercambie información en materia tributaria en la medida más amplia posible y, al mismo tiempo, trata de precisar que los Estados no pueden “echar las redes” con total libertad o pedir información de dudosa pertinencia respecto de los asuntos fiscales de un contribuyente dado»*. Ese punto del comentario se refiere pues también a un *«contribuyente dado»*, concepto que resulta idéntico al de *«contribuyente dado»* empleado en el considerando 9 de la Directiva 2011/16. Ese paralelismo permite concluir que, durante el periodo de elaboración de la Directiva 2011/16, el Modelo de convenio también estaba basado en la exigencia de principio de que el Estado requirente identificara al contribuyente objeto del intercambio de información entre dos Estados.
- 41 No fue hasta la actualización del artículo 26 del Modelo de convenio y de su correspondiente comentario, adoptada por el Consejo de la OCDE el 17 de julio de 2012 e incorporada al Modelo de convenio en julio de 2014, cuando se incluyó un apartado 5.1 al citado comentario, según el cual *«no cabe considerar que remitir una petición de información sea “echar las redes” por el mero hecho de que la citada petición no precise el nombre o la dirección (o ninguno de esos datos) del contribuyente sometido a examen o investigación. [...] Sin embargo, cuando el Estado requirente no facilita el nombre o la dirección (o ninguno de esos datos) del contribuyente sometido a examen o investigación, debe incluir otros datos suficientes que permitan identificar al contribuyente»*. Asimismo, desde la actualización, un nuevo apartado 5.2 del comentario aporta precisiones en el sentido de que *«[...] cuando la petición concierna a un grupo de contribuyentes que no están identificados individualmente [...] es pues necesario que el Estado*

requirente facilite una descripción detallada del grupo e indique los hechos y circunstancias que han dado origen a la solicitud, incluya una exposición de la ley aplicable y explique las razones que existen para pensar que los contribuyentes que constituyen el objeto de esa solicitud agrupada no han respetado esa ley, fundamentadas en una base fáctica clara».

- 42 Sin embargo, la Cour administrative alberga serias dudas de que la actualización del comentario del Modelo de convenio del año 2012/14 pueda ser tenida en cuenta sin más a efectos de la aplicación de la Directiva 2011/16 en lo que respecta a la determinación de los contribuyentes sometidos a investigación en el Estado requirente de cara a su aplicación futura. En particular alberga esas dudas porque la indicación de la identidad del contribuyente sometido a investigación en el Estado requirente que exige el artículo 20, apartado 2, letra a), de la Directiva 2011/16 constituye un requisito específico que no figura en el texto del artículo 26 del Modelo de convenio.
- 43 Más importante aún es que tener en cuenta la evolución del Modelo de convenio y de sus comentarios a la hora de interpretar la Directiva tendría como consecuencia ampliar las obligaciones de los Estados miembros fijadas en el Consejo mediante la adopción de la Directiva 2011/16 en la medida en que la obligación de atender una solicitud de información nacería siempre que la petición tuviese por objeto a un grupo de contribuyentes no identificados individualmente y no solo cuando esta incluyese la identidad del contribuyente de que se trata. Dicho de otro modo, el mismo criterio de pertinencia previsible establecido en el texto inicial de la Directiva 2011/16 – que constituye un requisito de legalidad de toda petición de información que puede ser invocado en todo caso por el poseedor de los datos solicitados – pasaría a estimarse cumplido a partir de ahora en supuestos que anteriormente no podían considerarse conformes a ese criterio, y ello a pesar de que el tenor del artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16 haya permanecido inalterado.
- 44 La Cour administrative estima que la interpretación de los artículos 1, apartado 1, 5 y 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16 suscita dudas en lo que respecta a la exigencia de identificar al contribuyente sometido a investigación en el Estado requirente, según está prevista en el artículo 20, apartado 2, letra a), de la Directiva 2011/16, en el marco de la aplicación del criterio de pertinencia previsible de los datos solicitados por un Estado miembro a otro.
- 45 La Cour administrative añade que no puede acoger la alegación del Estado en el sentido de que sería prematuro plantear una petición de decisión prejudicial. En efecto, incumbe a la Cour administrative examinar la legalidad del requerimiento a la luz de la situación jurídica existente a 28 de febrero de 2018. Pues bien, el propio Estado admite que la Directiva 2015/849, antes citada, fue transpuesta mediante la loi du 13 janvier 2019 instituant un registre des bénéficiaires effectifs (Ley de 13 de enero de 2019 por la que se establece un registro de titulares reales) y que la entrada en vigor de la Directiva 2018/822, antes citada, está prevista para el 1 de julio de 2020. Por consiguiente, el Estado no puede invocar las

disposiciones de esas Directivas, dado que aún no surtían ningún tipo de efecto frente a la recurrida en las respectivas fechas de las dos decisiones controvertidas en el presente procedimiento.

- 46 Por tanto, procede plantear al Tribunal de Justicia una primera cuestión prejudicial relativa al contenido de la exigencia de identificar al contribuyente sometido a investigación en el Estado requirente que figura en la Directiva 2011/16.
- 47 A continuación, en caso de que el Tribunal de Justicia considere válida una solicitud de información que concierne a un grupo de contribuyentes que no están identificados de forma individual, se plantea entonces la cuestión, por referencia al apartado 5.2 del comentario del artículo 26 del Modelo de convenio de l'OCDE, de si, para respetar el criterio de pertinencia previsible, es preciso que, a efectos de acreditar que no está echando las redes a pesar de no haber identificado individualmente a los contribuyentes de que se trata, el Estado miembro requirente pueda demostrar que está llevando a cabo una investigación restringida que afecta a un grupo limitado de personas y no simplemente una investigación de supervisión fiscal general y que dicha investigación versa sobre el control del respeto de una obligación jurídica concreta. Dicho de otro modo, y retomando la fórmula recogida en el apartado 5.2 del comentario del artículo 26 del Modelo de convenio de la OCDE, la segunda cuestión prejudicial que habría que plantear es si, en lo que respecta a una petición referida a un grupo de personas, el criterio de pertinencia previsible exige que *«el Estado requirente facilite una descripción detallada del grupo e indique los hechos y circunstancias que han dado origen a la solicitud, incluya una exposición de la ley aplicable y explique las razones que existen para pensar que los contribuyentes que constituyen el objeto de esa solicitud agrupada no han respetado esa ley, fundamentadas en una base fáctica clara»*.
- 48 Por último, la recurrida propone que se plantee una tercera cuestión prejudicial relativa al respeto del artículo 47 de la Carta. El presente recurso se asemeja, en esencia, al que dio lugar a la sentencia Berlioz, según la cual el órgano jurisdiccional de lo contencioso-administrativo está obligado a examinar con carácter incidental la validez del requerimiento en el marco del recurso interpuesto contra la decisión por la que se impone una multa adoptada a consecuencia del citado requerimiento cuando el Derecho interno no prevé ningún recurso directo contra tal requerimiento. En efecto, la recurrida ha introducido el presente recurso contra la decisión sancionadora de 6 de agosto de 2018 e impugna de este modo por vía incidental la validez del requerimiento de 28 de febrero de 2018.
- 49 La recurrida no tuvo conocimiento de la información mínima sobre la solicitud de información de las autoridades francesas hasta que interpuso su recurso, fase tardía del procedimiento hasta la que no estuvo en condiciones de examinar, con conocimiento de causa, la validez del requerimiento. Pues bien, dado que la resolución judicial de desestimación de su recurso ha adquirido firmeza, la recurrida va a quedar sujeta a la obligación de abonar la multa impuesta mediante la decisión de 6 de agosto de 2018. Censura pues, legítimamente, que no ha

dispuesto en ningún momento de un plazo útil para decidir, con conocimiento pleno de toda la información mínima necesaria, si debía atender el requerimiento de 28 de febrero de 2018 facilitando al director los datos solicitados. Plantea la pertinente cuestión de si el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 47 de la Carta no debe implicar que, en circunstancias como las del litigio principal, tras el eventual reconocimiento definitivo de la validez del requerimiento y de la imposición de una multa en su contra, debe fijarse a quién posea la información de que se trate un plazo determinado para poder atender el requerimiento y para que la multa solo pueda ser exigible en caso de que la citada persona no cumpla el mencionado requerimiento en ese plazo.

VI. Cuestiones prejudiciales

50 La Cour administrative solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre 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 dichos 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 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 dicha 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?