

De lo pertinente en el intercambio de información tributaria

Análisis de la [STJUE de 6 de octubre de 2020, asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19](#)

Alejandro Jiménez López

Abogado

Doctorando en Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Barcelona

Extracto

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de octubre de 2020, sobre decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de Luxemburgo constituye uno de los escasos pronunciamientos relativos a la cooperación administrativa e intercambio de información tributaria.

En el caso objeto de esta sentencia se entiende cumplida la norma de la «pertinencia previsible» en la solicitud de intercambio de información al indicar esta la identidad de las personas involucradas y el periodo al que se refiere la investigación.

El concepto de la «pertinencia previsible» no se define de manera explícita en la legislación europea aplicable al caso, ni tampoco el tribunal entra a definirlo, sino que lo delimita haciendo referencia a la concreción e individualización de los datos sin realizar más precisiones.

Como es un término susceptible de interpretación y que atiende especialmente a las circunstancias fácticas del supuesto, la pertinencia debe analizarse caso por caso y por ello pueden surgir discrepancias entre autoridad requerente y autoridad requerida.

Al tratarse de un concepto indeterminado, este ha de modularse para así ofrecer una definición más clara y que sea uniforme con el fin de evitar conflictos entre Estados miembros dotando así al sistema de una mayor seguridad jurídica.

1. Supuesto de hecho

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 6 de octubre de 2020 (asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19 –NFJ079140–) resuelve la petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Luxemburgo en el caso *État luxembourgeois v B*.

En el presente caso la Administración tributaria española solicitó a la Administración tributaria luxemburguesa el suministro de información sobre una persona física residente en España. Dicha solicitud de información viene amparada por la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011.

El Tribunal Supremo de Luxemburgo plantea dos cuestiones prejudiciales; la primera de ellas acerca de la interpretación de los artículos 7, 8 y 52, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en relación con el artículo 47 de dicha Carta sobre la exclusión de la posibilidad de recurrir por parte del tercero poseedor de la información contra la resolución que le obliga a facilitar información.

La segunda cuestión prejudicial, sobre la que se centra el presente comentario, versa sobre la forma en que debe formularse la solicitud en relación con las personas afectadas, con el fin de que las autoridades tributarias requeridas puedan valorar la «pertinencia previsible» de la información solicitada para el procedimiento tributario en el otro Estado miembro, ya que solo la información que «previsiblemente, guarde relación» es objeto de la directiva.

2. Doctrina del tribunal

El tribunal señala (párrafo 112) que quien evalúa la «pertinencia previsible» de la información que se solicita es la autoridad requirente, según las circunstancias del caso, a la cual

se le otorga cierto margen de discrecionalidad, aunque matiza que no puede solicitarse información que carezca absolutamente de pertinencia. Señalando a continuación (párrafo 113) la imposibilidad de emprender investigaciones aleatorias, como ya anuncia el considerando 9 de la Directiva 2011/16/UE, y acogiendo la doctrina apuntada en la Sentencia del TJUE de 16 de mayo de 2017, asunto C-682/15 (NFJ066518), Berlioz Investment Funds SA y Directeur de l'administration des contributions directes (asunto Berlioz).

Seguidamente, indica que quien debe controlar la motivación de dicha solicitud de intercambio de información es la autoridad requerida (párrafo 115). En el caso de que el tercero que reciba la decisión de requerimiento interponga recurso, será el órgano jurisdiccional el encargado de controlar tanto la motivación de la decisión de requerimiento como la solicitud de intercambio de información (párrafo 116) y, si no se cumple el requisito de la pertinencia previsible, el órgano jurisdiccional nacional puede anular el acto administrativo aplicando el Derecho de la Unión.

Un aspecto que destaca la Sala es que la solicitud se realiza durante la fase preliminar de la investigación «cuyo objeto es recabar información de la que la autoridad requirente, por principio, no tiene un conocimiento completo y preciso» (párrafo 121).

Por último, concluye (párrafo 118) que tanto la decisión de requerimiento de información como la solicitud de intercambio de información consideradas conjuntamente no carecen de la pertinencia previsible exigida por la Directiva 2011/16/UE puesto que se identifica al contribuyente investigado, el periodo al que se refiere esa investigación y la identidad del tercero en cuyo poder se halla la información. En este sentido, acaba señalando que «no carece manifiestamente de toda pertinencia previsible, si en tal decisión se indica la identidad de la persona que posee la información de que se trate, la del contribuyente sometido a la investigación que ha originado la solicitud de intercambio de información y el periodo al que se extiende esta última, y si se refiere a contratos, facturas o pagos que, aunque no se identifiquen con precisión, se delimitan mediante criterios» (párrafo 124).

Esto es, si se refiere a contratos, facturas o pagos, se delimitan según unos criterios:

- Que fueron celebrados o efectuados por la persona que posee la información;
- Que se formalizaron durante el periodo al que se refiere la investigación; y
- En su relación con el contribuyente investigado.

3. Comentario crítico

Los intercambios de información tributaria, tanto entre Estados miembros (EM) de la Unión Europea como con Estados terceros, han ido incrementando su trascendencia hasta

ser un instrumento recurrentemente utilizado por las Administraciones tributarias nacionales debido a la creciente globalización y el marcado carácter transfronterizo de las operaciones.

Este mecanismo facilita el control de las transacciones con elementos de internacionalidad y permite realizar una investigación encaminada a la aplicación correcta de los tributos. Por este motivo, la normativa responde al interés de los Estados y como señala de Miguel Arias (2012, p. 61) deja «al margen las circunstancias de los sujetos cuyos datos se solicitan».

Es decir, la obtención de información por parte de la Administración tributaria es indispensable para su actividad, y si bien estas solicitudes de información pueden atentar contra la privacidad de los contribuyentes, la invasión se entenderá justificada si se atiende al principio de proporcionalidad¹.

El TJUE no ha emitido muchas sentencias sobre el concepto de la pertinencia previsible en el ámbito de los requerimientos de información entre EM, más bien podemos señalar que son escasos los pronunciamientos. Estos se limitan únicamente a dos, uno es objeto del presente comentario (asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19 –NFJ079140–) y otro anterior, el asunto C-682/15, *Berlioz Investment Funds SA*, de 16 de mayo de 2017 (NFJ066518). Si bien, hay una petición de decisión prejudicial pendiente de resolución, el asunto C-437/19, de 31 de mayo de 2019, planteado por el mismo Tribunal Supremo de Luxemburgo.

En ambos pronunciamientos se han planteado parecidas cuestiones prejudiciales, prestando especial atención a la cuestión relativa al derecho a la tutela judicial efectiva y la posibilidad de interponer un recurso directo contra una decisión por la que se requiere la comunicación de información a la Administración tributaria.

En relación con la segunda cuestión prejudicial, esta versa acerca de la pertinencia previsible en los requerimientos de información. El TJUE indica que quien evalúa dicha pertinencia es la autoridad requirente según las circunstancias del caso, pero que quien debe controlar la motivación de la solicitud es la autoridad requerida.

Es decir, la autoridad requirente dispone de cierto margen de apreciación, aunque antes de efectuar el requerimiento debe hacer un test de proporcionalidad para no extralimitarse en la solicitud de información, ya que la autoridad requerida puede y debe comprobar la motivación de la solicitud². A pesar de esta facultad, coincidiendo con Fernández Marín

¹ Si bien, deben respetarse los límites establecidos en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016 (Reglamento general de protección de datos –RGPD–) para no atentar contra los derechos y libertades protegidos en este.

² En este sentido, la sentencia del TJUE sobre el asunto *Berlioz*, en su párrafo 82, señaló que la autoridad requerida puede evaluar las necesidades de la documentación solicitada haciendo ver la necesidad de motivación de la solicitud por parte de la autoridad requirente.

(2018, p. 25) la autoridad requerida no puede sustituir la valoración de la autoridad requirente, pues es esta quien conoce las circunstancias del caso, viéndose así limitada dicha facultad revisora.

En esta línea, el abogado general Melchior Wathelet, en sus conclusiones presentadas el 10 de enero de 2017, al asunto Berlioz afirmó con acierto que:

[...] antes de adoptar una decisión de requerimiento, la autoridad requerida debe estar en condiciones de determinar si la información solicitada es previsiblemente pertinente para alcanzar el objetivo descrito por la autoridad requirente, es decir, si afecta a la situación fiscal del contribuyente de que se trate y puede ayudar a la autoridad requirente a determinar correctamente la cuota tributaria adeudada (párrafo 109).

Aquí podemos encontrarnos ya con una primera confrontación entre ambos Estados, pues como señalan Debelva y Diepvens (2016, p. 300) en ciertos casos el estándar relativo a la relevancia en el Estado requirente puede no darse en el Estado requerido. Este extremo evidencia, en primer lugar, la necesidad de acotar este concepto jurídico indeterminado que debe ir modulándose por la jurisprudencia comunitaria con la finalidad de evitar posibles conflictos.

En segundo lugar, ha de esclarecerse hasta dónde llega la previsibilidad en aras de ofrecer seguridad jurídica limitando el concepto, garantizando así la protección de la esfera jurídica del titular de la información.

Sin embargo, el tribunal no ofrece una interpretación del concepto de la pertinencia previsible, sino que se limita a enumerar una serie de criterios que, si se cumplen, se garantiza el estándar de la pertinencia previsible. Tal y como se ha señalado en párrafos anteriores, la ausencia de claridad en relación con este concepto puede llevar a divergencias entre EM en este punto.

En relación con el criterio de la pertinencia previsible, la abogada general Juliane Kokott en sus conclusiones presentadas el 2 de julio de 2020 presta atención a dos objetivos:

- a) Control limitado de la pertinencia previsible en el Estado miembro requerido para facilitar el intercambio de información. En este punto las conclusiones de la abogada general coinciden con el criterio del tribunal. Señalando que «la autoridad requerida no puede sustituir la apreciación de la utilidad eventual de la información solicitada» (párrafo 129).
- b) Prohibición de investigaciones aleatorias. Aquí con acierto se hace referencia al considerando 9 de la Directiva 2011/16/UE que a través del criterio de la «perti-

nencia previsible» se pretende evitar que se inicien investigaciones aleatorias o se solicite información que probablemente no sea pertinente.

Un aspecto que se plantea en la segunda cuestión prejudicial y no se resuelve por parte del tribunal es el relativo a si los artículos 1, apartado 1, y 5 de la directiva deben interpretarse teniendo en cuenta el carácter evolutivo del artículo 26 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio y prevenir la evasión fiscal elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y sus Comentarios (MC OCDE).

Según mi opinión, y remarcando que si bien no existe un automatismo jurídico en relación con la aplicación de los comentarios del MC OCDE³, sí que podrían traerse a colación estos, así como sus modificaciones y adaptaciones para aportar una interpretación complementaria. No sería la primera vez que lo hace el tribunal, puesto que así lo ha hecho con el concepto de «beneficiario efectivo» en la Sentencia del TJUE de 26 de febrero de 2019 (asuntos acumulados C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16 –NFJ072658–)⁴.

En el presente asunto, y al igual que sucede con el que se acaba de citar, ambos conceptos, regulados cada uno en su respectiva directiva, se inspiran en el MC OCDE y tanto las modificaciones de este como sus comentarios son pertinentes para la interpretación de la directiva.

En este sentido, la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE, en su considerando 13 señala que los EM deben utilizar los comentarios de la OCDE como fuente de ilustración e interpretación⁵.

Por tanto, a mi parecer hubiese sido interesante que el tribunal se pronunciase acerca de si se pueden aplicar o no los comentarios al MC OCDE y su interpretación evolutiva.

Incido en este aspecto, debido a que por ejemplo en los comentarios al artículo 26 del MC OCDE, concretamente en los apartados 6 y siguientes, se establece una lista ejemplifi-

³ Así lo señala la abogada general Juliane Kokott en el párrafo 122 de sus conclusiones en los asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19.

⁴ Esta sentencia señala que como la Directiva 2003/49/CE, de intereses y cánones, aplicable al supuesto examinado se inspira en el artículo 11 del MC OCDE, el concepto de «beneficiario efectivo» regulado en los convenios de doble imposición que se ajustan al MC OCDE, y en consecuencia las modificaciones que se van introduciendo al modelo y a los comentarios, son un instrumento pertinente para la interpretación de dicha directiva.

⁵ Según la opinión de Rosembuj Erujimovich este reconocimiento explícito de inspiración en los comentarios de la OCDE denota «la sumisión del derecho comunitario a la vinculación derivada del contenido OCDE aprobado» en Rosembuj (2017).

cativa no cerrada que podría trasladarse adaptándola a las necesidades del marco normativo de la Unión Europea con el fin de emplearla a nivel comunitario entre los EM.

En este punto, cabe señalar que en el seno de la OCDE existe el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria (MAIT o MTIEA)⁶ el cual dispone de sus respectivos comentarios, y que como señala Zapatero Gasco (2019, p. 351), en relación con la pertinencia previsible, el apartado 5 del artículo 5 del MTIEA precisa la información que debe incluir una solicitud de información a otro Estado para dar correcto cumplimiento de este estándar.

Además, la OCDE dispone del *Manual on the implementation of Exchange of Information provisions for tax purposes*, el cual incluye toda una serie de medidas relativas por ejemplo a garantizar la observancia y protección de derechos y garantías procedimentales, o confidencialidad de la información recibida. Esto es, la aplicación del manual puede ofrecer una mayor protección y seguridad jurídica en relación con datos personales conforme al RGPD. Puesto que puede existir una injerencia en la esfera de derechos y privacidad tanto del sujeto que dispone de la información como del titular, es necesario acotar la pertinencia previsible dotando así de seguridad jurídica a todas las partes.

El concepto de la pertinencia previsible adoptado en la legislación europea puede ponerse en relación con el término acuñado en la legislación española que es el de la trascendencia tributaria.

La trascendencia tributaria es un concepto jurídico indeterminado que alberga la normativa española en el artículo 93.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y que ha venido interpretándose por el Tribunal Supremo (TS) desde antiguo hasta una jurisprudencia más reciente. Resulta de interés relacionar ambos conceptos, que pese a no ser homónimos sí que demuestran cierta conexión, además la jurisprudencia a nivel nacional es más abundante⁷ y podría ayudar a la hora de interpretar la «pertinencia previsible».

En primer lugar, como hemos indicado, el TJUE exige que la decisión de requerimiento de información de la autoridad requirente no puede encaminarse a realizar una investigación aleatoria, puesto que una «información que haya sido solicitada para que se proceda a tal investigación "aleatoria" en ningún caso podría considerarse como una información previsiblemente» (párrafo 114).

Esto es, incide en la prohibición de las conocidas como *fishing expeditions*. Este aspecto casa con la Sentencia del TS 1231/2020, de 1 de octubre (rec. núm. 2966/2019

⁶ Modelo de TIEA, *Tax Information Exchange Agreement*, en inglés (MTIEA) y Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria en castellano (MAIT).

⁷ El TS ha ido modulando este concepto desde hace tiempo a raíz de diversos pronunciamientos como la Sentencia de 12 de noviembre de 2003 (rec. núm. 4783/1998 –NFJ015687–) o la Sentencia de 14 de marzo de 2007 (rec. núm. 1320/2002 –NFJ026273–), entre otras.

–NFJ079139–) que establece para la entrada y registro en un domicilio la necesidad de un procedimiento inspector abierto y notificado, no bastando la mera «corazonada o presentimiento [...]» o con un «propósito meramente prospectivo o indeterminado, por si acaso».

En segundo lugar, hace referencia al control limitado de la pertinencia previsible que puede realizar el estado requerido, limitándose a la motivación, otorgando así un amplio margen de discrecionalidad a la autoridad requirente.

En cambio, el TS lo acota mucho más al indicar que la «noción de trascendencia tributaria no es ilimitada ni de libre apreciación por la Administración, sino que debe ser encauzada en los términos estrictamente jurídicos con que hemos acotado el concepto en las sentencias reseñadas, de donde se infiere que esa pretendida relevancia fiscal de la información debe ser objeto de una interpretación razonable y moderadora de su virtual amplitud y generalidad, que no puede quedar en las exclusivas manos de la Administración» (Sentencia del TS de 20 de octubre de 2014, rec. núm. 1414/2012 –NFJ056360–)⁸.

Además, esta sentencia señala los requisitos que debe cumplir la información solicitada:

1. «Que exista relevancia fiscal de la información solicitada;
2. Que la información se haya solicitado previamente al sujeto pasivo y solo si resulta imposible obtener los datos, sea obligado recurrir al tercero con dicho fin;
3. Que los datos solicitados deben estar en posesión del tercero; y
4. Que dichos datos no estén ya en posesión de cualquier Administración o que el mismo requerido no haya suministrado ya los datos a la Inspección por otra vía procedimental».

Por tanto, para que exista esa trascendencia tributaria en la información solicitada, deben cumplirse una serie de requisitos y que dicha información sea útil para la aplicación de los tributos. Asimismo, hay que señalar que no puede hablarse de que los datos gocen de trascendencia tributaria por el mero hecho de que los solicite la Administración tributaria, pues como bien indica el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 4 de diciembre de 2018 (RG 5521/2015 –NFJ072114–) el requisito de la motivación debe ir ligado al de trascendencia tributaria. Es decir, si dicha trascendencia «no resulta ostensiblemente del expediente», el requerimiento deberá motivarse suficientemente para demostrar dicha trascendencia y que se entienda así cumplido el requisito legal.

⁸ Según la Sentencia del TS de 13 de noviembre de 2014 (rec. núm. 266/2012 –NFJ056749–) se cumple el requisito de la trascendencia tributaria si los datos tienen utilidad para la aplicación de los tributos, que es lo que justifica la realización del requerimiento.

Además, el TS se hizo eco de este deber de motivación expresado por el TEAC, pues la Sentencia del TS 1611/2018, de 13 de noviembre (rec. núm. 620/2017 –NFJ071915–) decretó la nulidad de un requerimiento de información por falta de justificación y motivación al tratarse de un requerimiento masivo y generalizado que atenta contra el principio de proporcionalidad⁹.

Un aspecto relevante y que señala la Sentencia del TS de 20 de octubre de 2014 antes citada es que no cabe la «equivalencia mimética entre datos económicos y datos con trascendencia tributaria», lo que nos hace volver a la necesidad de motivar y justificar la relación entre los datos requeridos y su potencial capacidad económica o relación con la aplicación de los tributos.

En consecuencia, debe hacerse hincapié en que por el mero hecho de que la información solicitada se refiera a datos económicos, no por ello tendrá trascendencia tributaria, concurriendo la necesidad de aludir a obligaciones tributarias precisas y no meramente potenciales susceptibles de manifestar capacidad económica.

En este sentido, la Sentencia del TS de 23 de octubre de 2014 (rec. núm. 2182/2012 –NFJ056333–) relativa a requerimientos de información sobre informes efectuados a sociedades tasadoras donde señala que la tasación «no siempre y necesariamente se encuentra vinculada a una operación que, mediata o inmediatamente, haya de tener trascendencia fiscal».

En cambio, la Sentencia del TS de 18 de febrero de 2015 (rec. núm. 3479/2012 –NFJ079886–) admite una referencia genérica al carácter económico de la información para justificar la trascendencia sin ser necesaria una motivación específica al tratarse de un deber general y no un requerimiento individualizado. Esto es, parece ser que, si bien la Sala no lo reconoce de manera explícita, sí que exige un mayor esfuerzo en la motivación, cuando no es genérico, debiendo así justificar el requerimiento de forma razonada y razonable para cumplir con el deber legal¹⁰.

En conclusión, el TJUE debe acometer una mayor labor interpretativa con tal de definir más ampliamente la pertinencia previsible; ya que desde mi punto de vista el concepto se ha delimitado en torno a la idea de concreción e individualización de los datos.

⁹ Criterio posteriormente reiterado en la Sentencia del TS 1628/2018, de 15 de noviembre (rec. núm. 623/2017 –NFJ080518–) y acogido por el TEAC en su Resolución de 14 de febrero de 2019 (RG 6507/2017 –NFJ072625–).

¹⁰ En este sentido se pronuncian los magistrados Huelín Martínez de Velasco y Montero Fernández en el voto particular, al cual nos adherimos, y que aluden a la necesidad de motivar específicamente caso por caso según las necesidades concretas. En el caso objeto de debate, señalan que un requerimiento meramente formulario no explica ni justifica la trascendencia tributaria, para acabar señalando la necesidad de demostrar la relación entre los datos solicitados y su aplicación en el concreto ámbito impositivo.

Acogiendo el criterio del TS relativo a que no cualquier información o dato de contenido económico tendrá trascendencia tributaria, este extremo podría extrapolarse a la exigencia de una mayor motivación de la necesidad o adecuación de la información requerida en la solicitud relativa a contratos, facturas o pagos que examina el TJUE y no ceñirse meramente al cumplimiento de los criterios de determinación e individualización, puesto que por mucho que se concrete un dato, este no tendrá *per se* trascendencia tributaria o gozará de la pertinencia previsible.

El aspecto de la necesaria motivación de la solicitud debe hacerse caso por caso y no darse por cumplido por la mera individualización del requerimiento o por referirse a información concreta y precisa, puesto que han de analizarse las circunstancias de cada caso, y más aún en el ámbito europeo que al intervenir dos EM, con sus respectivas autoridades tributarias, ambos deberán examinar la pertinencia desde el punto de vista fáctico adecuándose al supuesto concreto sobre un marco concreto que dé seguridad jurídica.

Por ende, se hace patente la necesidad de unificar el criterio a nivel europeo con el fin de evitar conflictos por la disparidad de criterios a la hora de interpretar la pertinencia. Para ayudar a la resolución de estos posibles conflictos, el TJUE podría aplicar tanto el MC OCDE como sus comentarios, puesto que pueden arrojar luz y aportar criterios para conseguir una interpretación uniforme del concepto.

Ya que los intercambios de información son un instrumento muy utilizado, y que se prevé en alza, cabe esperar que los conflictos en torno a este concepto se repitan. Por ello, es seguro que el tribunal emitirá futuros pronunciamientos donde podrá ampliar y orientar su doctrina hacia una definición más clara de la «pertinencia previsible».

Referencias bibliográficas

Debelva, F. y Diepvens, N. (2016). Exchange of information. An Analysis of the Scope of Article 26 OECD Model and its requirements: In search for an efficient but balanced procedure. *Intertax*, 44(4), 298-306.

Fernández Marín, F. (2018). El Derecho de defensa y el intercambio de información tributaria en el Derecho de la UE. *Studi Tri-*

butari Europei – European Tax Studies, 8, 25-95.

Miguel Arias, S. (2012). Los derechos de los obligados tributarios ante los requerimientos de información entre Estados miembros de la Unión Europea en la Directiva 2011/16/UE. *Revista española de Derecho Financiero*, 156, 61-89.

Rosembuj Erujimovich, T. R. (2017). El intercambio de información tributaria. *El Fisco*. <http://elfisco.com/articulos/el-intercambio-de-informacion-tributaria#_ftnref11> [consultado el 5 de noviembre de 2020].

Zapatero Gasco, A. (2019). *El Intercambio internacional de información tributaria y su injerencia en los derechos de los obligados tributarios*. (Tesis doctoral). <<https://e-archivo.uc3m.es/handle/10016/29130>> (consultado el 31 de octubre de 2020).