



# Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
SR. NICHOLAS EMILIOU  
presentadas el 29 de febrero de 2024<sup>1</sup>

**Asunto C-623/22**

**Belgian Association of Tax Lawyers,  
SR,  
FK,  
Ordre des barreaux francophones et germanophone,  
Orde van Vlaamse Balies,  
CQ,  
Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten,  
Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten,  
VH,  
ZS,  
NI,  
EX  
contra  
Premier ministre/Eerste Minister,  
con intervención de:  
Conseil des barreaux européens AISBL,  
Conseil National des Barreaux de France**

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional, Bélgica)]

«Petición de decisión prejudicial — Directiva 2011/16/UE del Consejo — Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad — Directiva (UE) 2018/822 del Consejo — Mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos — Erosión de la base imponible y traslado de beneficios — Obligación de comunicar información — Intercambio automático de información — Artículo 49 de la Carta de los Derechos Fundamentales — Principio de legalidad de las penas — Claridad y precisión de la obligación de comunicar información — Artículo 7 de la Carta — Derecho al respeto de la vida privada — Existencia y justificación de las injerencias en la vida privada — Intermediarios — Secreto profesional — Ámbito de la dispensa»

<sup>1</sup> Lengua original: inglés.

## I. Introducción

1. Si bien desde siempre la evasión y la elusión fiscales y los abusos en materia de fiscalidad han sido una de las mayores preocupaciones de cualquier gobierno, las estrategias de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (en lo sucesivo, «BEPS») constituyen un fenómeno relativamente nuevo. El término BEPS se refiere, en esencia, a una serie de estrategias de planificación fiscal agresiva que se aprovechan de las lagunas y los desajustes de las normas fiscales para trasladar artificialmente los beneficios a emplazamientos de baja o nula tributación, lo que da lugar a que se pague solo un impuesto reducido o a que no se pague ningún impuesto, con las consiguientes pérdidas importantes de ingresos para los gobiernos.<sup>2</sup>

2. El creciente impacto de estas estrategias en el erario, que obedece a una serie de factores, entre ellos la mayor movilidad, la globalización de las cadenas de valor y la digitalización de la economía, a los que se suma un aumento de la sensibilización de los ciudadanos, quienes consideran que estas estrategias socavan la equidad y la integridad de los sistemas tributarios, ha suscitado el debate, tanto a escala mundial como en el ámbito de la Unión, sobre cómo deberían los gobiernos responder a este fenómeno.

3. Uno de los instrumentos clave adoptados por la Unión Europea en este contexto es la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, 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.<sup>3</sup> En esencia, la Directiva 2018/822 establece un régimen de comunicación obligatoria para los intermediarios y los contribuyentes, acompañado de un intercambio automático de información entre las autoridades tributarias de los Estados miembros, relativo a mecanismos fiscales transfronterizos potencialmente «agresivos».<sup>4</sup>

4. En el presente asunto, se pretende que el Tribunal de Justicia controle la legalidad de dicho régimen. En efecto, las cinco cuestiones planteadas por la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional, Bélgica) expresan diversas dudas jurídicas sobre la materia. Algunas de esas cuestiones se refieren a aspectos específicos de la Directiva 2018/822, mientras que otras abordan dudas más generales, entre ellas, en particular, la de si la injerencia en la vida privada de las personas obligadas a transmitir la información pertinente a las autoridades competentes infringe el artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»).

<sup>2</sup> Véase, por ejemplo, el preámbulo de la Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en lo sucesivo, «OCDE»).

<sup>3</sup> DO 2018, L 139, p. 1; corrección de errores en DO 2019, L 31, p. 108.

<sup>4</sup> Entendidas como actividades de planificación fiscal que «aprovechan las lagunas de la legislación fiscal —es decir, acatan la letra de la ley pero van en contra de su espíritu— para minimizar o eludir la deuda tributaria» (véase, Servicio de Estudios del Parlamento Europeo, «Measures tackling aggressive tax planning in the national recovery and resilience plans», 2023, p. 2).

## II. Marco jurídico

### A. Derecho de la Unión

5. 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,<sup>5</sup> creó un sistema de cooperación administrativa segura entre las autoridades tributarias nacionales de los Estados miembros y estableció las normas y procedimientos para el intercambio de información con fines fiscales.

6. La Directiva 2011/16 ha sido modificada en varias ocasiones, en particular, como ya se ha indicado, por la Directiva 2018/822.<sup>6</sup>

7. Los considerandos 2, 4, 6, 8 y 9 de la Directiva 2018/822 son del siguiente tenor:<sup>7</sup>

«(2) A los Estados miembros les resulta cada vez más difícil proteger sus bases imponibles nacionales de la erosión, ya que las estructuras de planificación fiscal han evolucionado hasta adquirir una especial complejidad y a menudo aprovechan el incremento de la movilidad de personas y capitales dentro del mercado interior. Habitualmente, estas estructuras consisten en mecanismos que abarcan varias jurisdicciones y que trasladan los beneficios imponibles a regímenes fiscales más favorables, o que tienen por efecto la reducción de la factura fiscal global del contribuyente. En consecuencia, los ingresos fiscales de los Estados miembros sufren a menudo una considerable merma, lo que impide a estos últimos aplicar políticas fiscales favorables al crecimiento. Resulta, por tanto, crucial que las autoridades tributarias de los Estados miembros obtengan información completa y pertinente sobre los mecanismos fiscales potencialmente agresivos. Dicha información permitiría a dichas autoridades reaccionar rápidamente ante las prácticas fiscales nocivas y colmar las lagunas existentes mediante la promulgación de legislación o la realización de análisis de riesgos adecuados y de auditorías fiscales. [...]

(4) [...] se ha pedido a la Comisión que emprenda iniciativas en materia de comunicación obligatoria de información sobre mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva, en consonancia con la acción 12 del proyecto de la OCDE sobre [BEPS]. En este contexto, el Parlamento Europeo ha reclamado medidas más estrictas contra los intermediarios que presten ayuda en relación con mecanismos que puedan dar lugar a la elusión y la evasión fiscales. [...]

[...]

(6) La comunicación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva puede contribuir de forma eficaz a los esfuerzos por crear un entorno de equidad tributaria en el mercado interior. En este contexto, la obligación de que los intermediarios informen a las autoridades tributarias sobre determinados mecanismos transfronterizos que potencialmente podrían utilizarse para prácticas de planificación fiscal

<sup>5</sup> La Directiva también se conoce como «DAC 6». El acrónimo «DAC» responde a las siglas en inglés de «Directiva relativa a la cooperación administrativa» (DO 2011, L 64, p. 1).

<sup>6</sup> En las presentes conclusiones, me referiré a las disposiciones de la Directiva 2011/16 modificada (entre otras, por la Directiva 2018/822) y actualmente en vigor.

<sup>7</sup> Se omiten las notas a pie de página que figuran en el texto original.

abusiva constituiría un paso en la dirección correcta. Con objeto de desarrollar una estrategia más completa, también sería necesario que, en una segunda fase, tras la comunicación de información, las autoridades tributarias compartiesen información con sus homólogas de otros Estados miembros. [...]

[...]

- (8) A fin de garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior y evitar lagunas en el marco normativo propuesto, la obligación de comunicar información debe imponerse a todos los agentes que suelen participar en la concepción, la comercialización, la organización o la gestión de la ejecución de una transacción transfronteriza sujeta a comunicación de información, o de una serie de tales transacciones, así como a quienes prestan asistencia o asesoramiento. Tampoco conviene ignorar que, en determinados casos, el intermediario no está sujeto a la obligación de comunicar información debido a una prerrogativa de secreto profesional, o no existe a intermediario alguno, por ejemplo, debido a que es el propio contribuyente quien concibe y ejecuta el mecanismo internamente. [...] Por tanto, en esos casos sería necesario trasladar la obligación de comunicar información al contribuyente que se beneficie del mecanismo.
- (9) Los mecanismos de planificación fiscal agresiva han evolucionado a lo largo de los años adquiriendo una complejidad creciente y están permanentemente sometidos a modificaciones y ajustes para hacer frente a las medidas adoptadas por las autoridades tributarias para contrarrestarlos. Teniendo en cuenta lo anterior, en vez de definir el concepto de planificación fiscal agresiva, sería más eficaz tratar de detectar los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva mediante la elaboración de una lista de las características y elementos de las operaciones que presenten claros indicios de elusión o fraude fiscales. A estas indicaciones se les denomina “señas distintivas”.»

8. El artículo 3 de la Directiva 2011/16 recoge las «Definiciones»: entre ellas, las de: «mecanismo transfronterizo» (punto 18), «seña distintiva» (punto 20), «intermediario» (punto 21), «empresa asociada» (punto 23), «mecanismo comercializable» (punto 24) y «mecanismo a medida» (punto 25).

9. El artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16, titulado «Ámbito de aplicación y condiciones del intercambio automático y obligatorio de información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información», establece:

«1. Cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para exigir que los intermediarios presenten a las autoridades competentes la información que obre en su conocimiento, posesión o control en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información en un plazo de 30 días a partir de:

- a) el día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información se ponga a disposición para su ejecución, o
- b) el día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información sea ejecutable, o
- c) el momento en que se haya realizado la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información,

lo que ocurra primero.

No obstante lo dispuesto en el párrafo primero, los intermediarios a los que hace referencia el artículo 3, punto 21, párrafo segundo, también estarán obligados a presentar información en un plazo de 30 días que comenzará el día siguiente a aquel en que facilitaron, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento.

[...]

5. Cada Estado miembro podrá adoptar las medidas necesarias para otorgar a los intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información cuando la obligación de comunicar información vulnere la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro. En estas circunstancias, cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para exigir a los intermediarios que notifiquen sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 a cualquier otro intermediario, o cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado.

Los intermediarios solo podrán acogerse a una dispensa con arreglo al párrafo primero en la medida en que actúen dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional por la que se definan sus profesiones.

6. Cada Estado miembro tomará todas las medidas necesarias para exigir que, cuando no haya ningún intermediario o el intermediario notifique al contribuyente interesado o a otro intermediario la aplicación de la dispensa establecida en el apartado 5, la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información recaerá en el otro intermediario notificado, o de no existir este, en el contribuyente interesado.

7. El contribuyente interesado en el que recaiga la obligación de informar presentará la información en un plazo de 30 días, a partir del día siguiente a aquel en que el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información se haya puesto a disposición de dicho contribuyente para su ejecución, o en que sea ejecutable por este, o en que se haya realizado la primera fase de su ejecución en relación con el contribuyente interesado, lo que ocurra primero.

[...]

14. La información que deberá comunicar la autoridad competente de un Estado miembro de conformidad con el apartado 13 incluirá los siguientes elementos, según proceda:

- a) la identificación de los intermediarios y de los contribuyentes interesados, incluido su nombre, fecha y lugar de nacimiento (en el caso de una persona física), residencia fiscal, NIF y, en su caso, las personas que sean empresas asociadas al contribuyente interesado;
- b) información pormenorizada sobre las señas distintivas que figuran en el anexo IV, que hacen que el mecanismo transfronterizo deba comunicarse;

- c) un resumen del contenido del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, que incluya una referencia a la denominación por la que se le conozca comúnmente, en su caso, y una descripción en términos abstractos de las actividades económicas o mecanismos pertinentes, que no dé lugar a la revelación de un secreto comercial, industrial o profesional o de un procedimiento comercial, o a la de una información cuya revelación sea contraria al interés público;
- d) la fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;
- e) información pormenorizada de las disposiciones nacionales que constituyen la base del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;
- f) el valor del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;
- g) la determinación del Estado miembro del contribuyente o contribuyentes interesados y de cualesquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;
- h) la determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona.

[...]»

10. El artículo 25 *bis* de la Directiva 2011/16, titulado «Sanciones», dispone:

«Los Estados miembros establecerán el régimen de sanciones aplicable a las infracciones de las disposiciones nacionales adoptadas de conformidad con la presente Directiva relativas a los artículos 8 *bis bis*, 8 *bis ter* y 8 *bis quater*, y adoptarán todas las medidas necesarias para garantizar su aplicación. Las sanciones previstas serán eficaces, proporcionadas y disuasorias.»

11. El anexo IV de la Directiva 2011/16 se titula «Señas distintivas». La parte I del anexo IV («Criterio del beneficio principal») tiene el siguiente tenor:

«Las señas distintivas generales de la categoría A y las señas distintivas específicas de la categoría B y de la categoría C, apartado 1, letra b), inciso i), y letras c) y d), de solo pueden tenerse en cuenta cuando se atengan al “criterio del beneficio principal”.

Este criterio se tendrá por satisfecho cuando se pueda determinar que el beneficio principal o uno de los beneficios principales que una persona puede esperar razonablemente de un determinado mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, es la obtención de un beneficio fiscal.

En lo que respecta a las señas distintivas de la categoría C, apartado 1, el hecho de que se den las condiciones descritas en la categoría C, apartado 1, letra b), inciso i), y letras c) o d), no constituirá por sí solo un motivo suficiente para concluir que un determinado mecanismo satisface el criterio del beneficio principal.»

La parte II del anexo IV recoge las «Categorías de señas distintivas» de la siguiente manera: A. Señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal; B. Señas distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal; C. Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas; D. Señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real, y E. Señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia.

## B. Derecho nacional

12. El Reino de Bélgica incorporó la Directiva 2018/822 a su Derecho nacional mediante la Ley de 20 de diciembre de 2019.<sup>8</sup>

## III. Hechos, procedimiento nacional y cuestiones prejudiciales

13. En 2020, la Belgian Association of Tax Lawyers (en lo sucesivo, «BATL»), el Ordre des barreaux francophones et germanophone (en lo sucesivo, «OBFG»), la Orde van Vlaamse Balies y otros (en lo sucesivo, «OVBO») y el Institut des conseillers fiscaux et des experts-comptables (en lo sucesivo, «ICFC»; y conjuntamente, «recurrentes en el litigio principal»), solicitaron a la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional) que suspendiera la Ley de 20 de diciembre de 2019 y la anulara, en todo o en parte, al entender que incorporaba al Derecho nacional una Directiva que era total o parcialmente ilegal. En su opinión, la Directiva 2018/822 infringe varias disposiciones de la Carta y vulnera principios generales del Derecho de la Unión.

14. Al albergar dudas sobre la correcta interpretación de determinadas disposiciones de la Carta y de los principios generales del Derecho de la Unión, la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) La [Directiva 2018/822] ¿infringe el artículo 6 [TUE], apartado 3, y los artículos 20 y 21 de la [Carta], y más específicamente los principios de igualdad y de no discriminación garantizados por dichas disposiciones, en la medida en que no limita la obligación de comunicar información sobre los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información al impuesto sobre sociedades, sino que la hace aplicable a todos los impuestos comprendidos en el ámbito de aplicación de la [Directiva 2011/16] lo cual incluye, en Derecho belga, no solo el impuesto sobre sociedades, sino también impuestos directos distintos del impuesto sobre sociedades e impuestos indirectos, como los derechos de registro?
- 2) ¿Vulnera la [Directiva 2018/822] el principio de legalidad en materia penal, garantizado por el artículo 49, apartado 1, de la [Carta] y por el artículo 7, apartado 1, del Convenio Europeo de Derechos Humanos [en lo sucesivo, “CEDH”], el principio general de seguridad jurídica y el derecho al respeto de la vida privada, garantizado por el artículo 7 de la [Carta] y por el artículo 8 del [CEDH], por una insuficiente claridad y precisión de los conceptos de «mecanismo» (y, por lo tanto, los de “mecanismo transfronterizo”, “mecanismo comercializable” y “mecanismo a medida”), “intermediario”, “participante” y “empresa asociada”, del calificativo “transfronterizo”, de las distintas “señas distintivas” y del “criterio

<sup>8</sup> *Moniteur belge* de 30 de diciembre de 2019, p. 119025.

del beneficio principal”, utilizados por la [Directiva 2018/822] para definir el ámbito de aplicación y el alcance de la obligación de comunicar información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información?

- 3) ¿Vulnera la [Directiva 2018/822], en particular al introducir el artículo 8 *bis ter*, apartados 1 y 7, de la [Directiva 2011/16], el principio de legalidad en materia penal, garantizado por el artículo 49, apartado 1, de la [Carta] y por el artículo 7, apartado 1, del [CEDH], y el derecho al respeto de la vida privada garantizado por el artículo 7 de la [Carta] y por el artículo 8 del [CEDH], por una insuficiente claridad y precisión en la fijación del momento en que empieza a correr el plazo de 30 días en el que el intermediario o el contribuyente interesado debe cumplir la obligación de comunicar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información?
- 4) ¿Vulnera el artículo 1, punto 2, de la [Directiva 2018/822] el derecho al respeto de la vida privada, garantizado por el artículo 7 de la [Carta] y por el artículo 8 del [CEDH], en la medida en que el nuevo artículo 8 *bis ter*, apartado 5, que aquella Directiva introdujo en la [Directiva 2011/16], dispone que, si un Estado miembro adopta las medidas necesarias para otorgar a los intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información cuando la obligación de comunicar información sea contraria al deber de secreto profesional aplicable en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro, ese Estado miembro está obligado a exigir a dichos intermediarios que notifiquen sin demora sus obligaciones de comunicación de información a cualquier otro intermediario o, cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado, puesto que dicha obligación tiene como consecuencia que un intermediario sujeto al deber de secreto profesional, cuyo incumplimiento está sancionado penalmente con arreglo al Derecho de dicho Estado miembro, estará obligado a compartir, con otro intermediario que no es su cliente, información que conoce en el marco del ejercicio de su profesión?
- 5) ¿Vulnera la [Directiva 2018/822] el derecho al respeto de la vida privada, garantizado por el artículo 7 de la [Carta] y por el artículo 8 del [CEDH], en la medida en que la obligación de comunicar información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información conllevaría una injerencia en el derecho al respeto de la vida privada de los intermediarios y de los contribuyentes interesados que, a la vista de los objetivos perseguidos, no estaría razonablemente justificada ni sería proporcionada, y que no sería pertinente en relación con el objetivo de garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior?»

15. Han presentado observaciones escritas los recurrentes en el litigio principal, el Conseil national des Barreaux de France, los Gobiernos belga, checo, español y polaco, el Consejo de la Unión Europea y la Comisión Europea. Todos ellos, con excepción del Gobierno checo, formularon también observaciones orales en la vista celebrada el 30 de noviembre de 2023.

16. Mediante sendos escritos de 20 de octubre de 2023, el Consejo y la Comisión respondieron a una pregunta del Tribunal de Justicia facilitando información relativa a los Estados miembros que, de conformidad con el artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16, adoptaron medidas para otorgar a determinados intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de presentar información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, con el fin de preservar el secreto profesional que les reconoce el Derecho nacional.

#### IV. Análisis

17. Mediante sus cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia que examine, a la luz de diferentes principios generales y derechos fundamentales reconocidos en el ordenamiento jurídico de la Unión, la validez de la Directiva 2018/822, que modifica la Directiva 2011/16 al hacer recaer sobre determinados intermediarios y contribuyentes la obligación de comunicar a las autoridades competentes de los Estados miembros información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva (en lo sucesivo, «obligación de comunicar información»).

18. Las cinco cuestiones prejudiciales versan sobre aspectos diferentes del sistema instaurado por la Directiva 2018/822. A este respecto, no quiero comenzar sin destacar que mi apreciación va a limitarse estrictamente a los aspectos de la Directiva 2018/822 que el órgano jurisdiccional remitente consideró potencialmente problemáticos en la resolución de remisión. En el presente asunto, me parece especialmente adecuado tratar de acotar la controversia judicial, habida cuenta de que algunas cuestiones están formuladas de forma amplia y de que las alegaciones expuestas por los recurrentes en el litigio principal para impugnar la legalidad de la Directiva 2018/822 no siempre se centran en las dudas efectivamente expresadas por el órgano jurisdiccional remitente.

##### **A. Primera cuestión prejudicial: el ámbito de aplicación material de la obligación de comunicar información y el principio de igualdad**

19. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia si la Directiva 2018/822 vulnera los principios de igualdad y de no discriminación, garantizados por los artículos 20 y 21 de la Carta, en la medida en que introduce una obligación de comunicar información para los mecanismos transfronterizos que no se limita al impuesto sobre sociedades.

20. Según el artículo 2, apartados 1 y 2, de la Directiva 2011/16, sus disposiciones —y, por lo tanto, también la obligación de comunicar información establecida en el artículo 8 *bis ter*— se aplican «a todos los tipos de impuestos percibidos por un Estado miembro o sus subdivisiones territoriales o administrativas, incluidas las autoridades locales, o en su nombre»; y no se aplican «al impuesto sobre el valor añadido ni a los aranceles, ni a los impuestos especiales contemplados en otras normativas de la Unión relativas a la cooperación administrativa entre los Estados miembros[, ni] a las cotizaciones obligatorias a la seguridad social [...]».

21. A este respecto, me parece oportuno señalar, de entrada, que los principios de no discriminación y de igualdad de trato representan, en general, dos caras de una misma moneda. En efecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el primero es la expresión del segundo. No obstante, con arreglo al Derecho de la Unión, el concepto de «no discriminación» es bastante concreto: se refiere a la prohibición de invocar determinados motivos específicos para dispensar un trato diferente, como los establecidos en el artículo 21 de la Carta (sexo, raza, color, orígenes étnicos o sociales, características genéticas, lengua, religión o convicciones, opiniones políticas, pertenencia a una minoría nacional, patrimonio, nacimiento, discapacidad, edad u orientación sexual) o en el artículo 18 TFUE (nacionalidad).<sup>9</sup> Por eso, me parece que las dudas

<sup>9</sup> Véanse, con más citas de jurisprudencia, mis conclusiones presentadas en el asunto *Fastweb y otros* (Periodicidad de facturación) (C-468/20, EU:C:2022:996), punto 80.

del órgano jurisdiccional remitente sobre el ámbito de la obligación de comunicar información introducida por la Directiva 2018/822 se refieren a una posible vulneración del principio de igualdad, y no del principio de no discriminación.

22. Según reiterada jurisprudencia, el principio de igualdad, que forma parte de los principios fundamentales del Derecho de la Unión, exige que no se traten de manera diferente situaciones comparables y que no se traten de manera idéntica situaciones diferentes, a no ser que dicho trato esté objetivamente justificado.<sup>10</sup> El carácter comparable de situaciones diferentes debe apreciarse sobre la base del conjunto de elementos que las caracterizan. Estos elementos deben determinarse y valorarse, en particular, a la luz del objeto y la finalidad del acto de la Unión que establece la distinción de que se trate. Además, deben tenerse en cuenta los principios y objetivos del ámbito al que pertenece el acto en cuestión.<sup>11</sup>

23. Por lo que respecta al control jurisdiccional del respeto por la legislación de la Unión del principio de igualdad de trato, el Tribunal de Justicia ha declarado que este dispone, en el ejercicio de las competencias que se le atribuyen, de un amplio margen de apreciación cuando su acción implica tomar decisiones de naturaleza política, económica y social, y cuando se ve obligado a realizar apreciaciones y evaluaciones complejas (lo que suele ocurrir cuando el legislador de la Unión adopta medidas en materia fiscal).<sup>12</sup> Solo el carácter manifiestamente inadecuado de una medida adoptada en este ámbito, en relación con el objetivo que tiene previsto conseguir la institución competente, puede afectar a la legalidad de tal medida.<sup>13</sup>

24. De aquí se sigue que, para responder a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, es preciso determinar si, a la vista, en particular, del objeto y de la finalidad del régimen establecido por la Directiva 2018/822, al someter todos los impuestos comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva 2011/16 a la obligación de comunicar información, el legislador de la Unión excedió su margen de apreciación al tratar de manera idéntica situaciones diferentes, sin ninguna justificación objetiva.

25. A tenor de los considerandos 1 a 5 de la Directiva 2018/822, esta tiene por objeto, en primer lugar, reforzar la transparencia en materia fiscal, permitiendo que las autoridades tributarias de los Estados miembros «obtengan información completa y pertinente sobre los mecanismos fiscales potencialmente agresivos[, lo cual] permitiría a dichas autoridades reaccionar rápidamente ante las prácticas fiscales nocivas y colmar las lagunas existentes mediante la promulgación de legislación o la realización de análisis de riesgos adecuados y de auditorías fiscales». El objetivo principal de la Directiva 2018/822 es, como enuncia su considerando 19, «la mejora del funcionamiento del mercado interior al desalentar la utilización de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva».<sup>14</sup>

<sup>10</sup> Véase, en particular, la sentencia de 17 de diciembre de 2020, *Centraal Israëlitisch Consistorie van België y otros* (C-336/19, EU:C:2020:1031), apartado 85 y jurisprudencia citada.

<sup>11</sup> Véase, por ejemplo, la sentencia de 10 de febrero de 2022, *OE (Residencia habitual de un cónyuge — Criterio de nacionalidad)* (C-522/20, EU:C:2022:87), apartado 20 y jurisprudencia citada.

<sup>12</sup> Véase, en este sentido, la sentencia de 7 de marzo de 2017, *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174), apartado 54 y jurisprudencia citada.

<sup>13</sup> Véase, entre otras, la sentencia de 10 de febrero de 2022, *OE (Residencia habitual de un cónyuge — Criterio de nacionalidad)* (C-522/20, EU:C:2022:87), apartado 21. Sobre esta cuestión, véanse, con carácter más general, mis conclusiones presentadas en el asunto *BCE/Crédit lyonnais* (C-389/21 P, EU:C:2022:844), puntos 41 a 74.

<sup>14</sup> Véase también el considerando 6 de la Directiva 2018/822: «La comunicación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva puede contribuir de forma eficaz a los esfuerzos por crear un entorno de *equidad tributaria en el mercado interior*». El subrayado es mío.

26. Estos objetivos son coherentes con el objetivo general perseguido por la Directiva 2011/16, que consiste, en esencia, en impulsar la cooperación administrativa entre las administraciones tributarias de los Estados miembros, con el fin de superar los efectos negativos que la creación del mercado interior puede producir sobre la capacidad de los Estados miembros para realizar una estimación adecuada de los impuestos adeudados. Esta dificultad puede afectar al funcionamiento de los sistemas fiscales nacionales, que, a su vez, pueden incitar a la evasión y al fraude fiscal, amenazando así el buen funcionamiento del mercado interior.<sup>15</sup>

27. En este contexto, a mi modo de ver, no hay razón alguna que justifique mínimamente que el *impuesto sobre sociedades*, por una parte, y los *demás impuestos* comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva 2011/16, por otra, debieran haber recibido un trato diferente.

28. Como han subrayado los Gobiernos de los Estados miembros que han presentado observaciones en el presente procedimiento, así como el Consejo y la Comisión, los mecanismos fiscales transfronterizos potencialmente agresivos pueden afectar a diversos impuestos.<sup>16</sup> La posibilidad de que tales mecanismos aprovechen las lagunas de los sistemas fiscales nacionales o encubran una evasión o un fraude fiscal existe con independencia del impuesto (o de los impuestos) específico a que se refieran. Por consiguiente, los riesgos que plantea un impuesto u otro, primero para el erario de los Estados miembros y, consecuentemente, también para la integridad del mercado interior, resultan comparables.

29. Por lo tanto, no me parece disparatado que el legislador de la Unión haya decidido mejorar la cooperación administrativa en materia de mecanismos fiscales transfronterizos potencialmente agresivos en lo que respecta a un amplio abanico de impuestos y someter todos los impuestos cubiertos por la Directiva 2011/16 a la reciente obligación de comunicación de información. Es igualmente razonable que los impuestos objeto de la cooperación administrativa regulada por otras normativas (como los mencionados en el artículo 2, apartado 2, de la Directiva 2011/16) estén excluidos del ámbito de aplicación de la obligación de comunicar información.

30. Así pues, el amplio alcance *ratione tributi* de la obligación de comunicar información parece conforme con el objeto y la finalidad del instrumento jurídico que la estableció (Directiva 2018/822) y, más en general, con las demás normas de la Unión que regulan el ámbito al que pertenece el acto en cuestión (cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad). En efecto, como subraya el Gobierno polaco, puesto que la Directiva 2018/822 es un instrumento que modifica la Directiva 2011/16, es perfectamente lógico que la obligación de comunicar información se refiera a todos los impuestos a los que sean aplicables los demás mecanismos de cooperación que contempla la Directiva 2011/16.<sup>17</sup>

31. Las opiniones en sentido contrario expresadas por los recurrentes en el litigio principal no logran convencerme.

<sup>15</sup> Véanse los considerandos 1 y 2 de la Directiva 2011/16. Véase también el considerando 2 de la Directiva 2018/822.

<sup>16</sup> Así lo confirma también el «Proyecto de la OCDE y del G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, ACCIÓN 12 — Informe final 2015» (en lo sucesivo, «Informe final 2015 de la OCDE»), según el cual la declaración obligatoria, similar a la establecida por el legislador de la Unión en 2018, en vigor en aquel momento, tenía «un alcance más amplio y p[odía] captar al mayor número posible de contribuyentes, *tipos de impuestos y operaciones*» (apartado 26; el subrayado es mío).

<sup>17</sup> El hecho de que la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (DO 2016, L 193, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva ATAD») tenga un ámbito de aplicación material más restringido, limitado al impuesto sobre sociedades —elemento que han subrayado algunos de los recurrentes en el litigio principal— carece de relevancia en este contexto. Como se desprende del considerando 14 de la Directiva 2018/822, estas dos Directivas son instrumentos complementarios pero distintos. Nada obligaba al legislador de la Unión a contemplar un ámbito de aplicación material idéntico en ambas Directivas.

32. En primer lugar, me cuesta comprender por qué la circunstancia de que algunas de las señas distintivas que figuran en el anexo IV de la Directiva 2011/16 solo sean aplicables al impuesto sobre sociedades tenga alguna relevancia a la hora de apreciar una eventual vulneración del principio de igualdad. Me parece que la voluntad del legislador de la Unión de cubrir una diversa gama de impuestos puede justificar la inclusión en dicho anexo IV de una variedad de señas distintivas, ya que algunas son más pertinentes para determinados impuestos que para otros. En la medida en que al menos *algunas* de las señas distintivas puedan referirse a mecanismos que afectan a impuestos distintos del impuesto sobre sociedades<sup>18</sup> y que la información relativa a dichos mecanismos pueda ser útil para las autoridades competentes a efectos de detectar lagunas o luchar contra la evasión o el fraude fiscal, no veo ningún problema de legalidad en la Directiva.

33. En segundo lugar, bien es cierto que los principales problemas de los sistemas tributarios nacionales se derivan de mecanismos fiscales relativos al impuesto sobre sociedades. No obstante, en la medida en que, como se ha indicado anteriormente, existen mecanismos fiscales transfronterizos potencialmente agresivos relacionados con impuestos distintos del impuesto sobre sociedades, no parece disparatada la decisión del legislador de la Unión de dar un amplio alcance a la obligación de comunicar información.

34. En este contexto, cabe señalar que los recurrentes en el litigio principal no han aportado ningún dato que sugiera que los problemas planteados por mecanismos fiscales que afectan a impuestos distintos del impuesto sobre sociedades sean de tan escasa importancia que el legislador de la Unión debiera haberlos considerado insignificantes.<sup>19</sup> En cualquier caso, como ha señalado la Comisión, cabe suponer que si la obligación de comunicar información solo abarcara un tipo de imposición directa (el impuesto sobre sociedades), excluyendo otras formas de imposición directa (por ejemplo, el impuesto sobre la renta de las personas físicas) y de imposición indirecta, algunos contribuyentes podrían haber transformado ciertos beneficios imposables de empresas en otro tipo de ingresos no sujetos a la obligación de comunicar información. Lo cual, como ha subrayado el Gobierno checo, pondría en peligro la consecución del objetivo perseguido por la Directiva en cuestión.

35. En tercer lugar, aunque la Evaluación de impacto de la Comisión se centró especialmente en el ámbito de la fiscalidad directa (impuesto sobre la renta de las personas físicas e impuesto sobre sociedades), en dicho documento se dejaba muy claro que «[una] obligación de presentar información puede referirse a sistemas relacionados con cualquier tipo de impuestos» y que «cualquier tipo de impuesto u obligación puede verse afectado por una planificación fiscal agresiva».<sup>20</sup>

<sup>18</sup> Como, por ejemplo, las señas distintivas C.1 y D.

<sup>19</sup> A este respecto, la BATL cuestiona la proporcionalidad y la necesidad de introducir una obligación de comunicar información de gran alcance, puesto que en los documentos que acompañaban la propuesta de Directiva no se hacía referencia a ningún estudio macroeconómico que evaluara o cuantificara el supuesto efecto positivo de la obligación de comunicar información sobre los presupuestos nacionales en relación con los distintos impuestos afectados. Sin embargo, este argumento carece de fundamento: el efecto inmediato que persigue la Directiva 2018/822 es aumentar la *transparencia*. Corresponderá a los Estados miembros decidir, tras haber examinado la información recogida a través del sistema establecido por la Directiva 2018/822, si —y de qué manera— modifican su sistema fiscal nacional con el fin de aumentar los ingresos fiscales. En cualquier caso, en la medida en que la elección del legislador de la Unión parece, a primera vista, razonable, habría correspondido a la BATL, en el presente procedimiento, aportar pruebas que corroborasen la tesis de que, habida cuenta de la escasa importancia de los problemas planteados por mecanismos que afectan a impuestos distintos del impuesto de sociedades, la obligación de comunicar información, tal como está concebida, constituye una carga desproporcionada para las personas afectadas o excede de lo necesario para alcanzar los objetivos de la Directiva 2018/822.

<sup>20</sup> Documento de trabajo de los Servicios de la Comisión, Evaluación de impacto SWD(2017) 236 final (en lo sucesivo, «Evaluación de impacto»), sección 7.2.

36. En cualquier caso, las consideraciones expuestas por la Comisión en su Evaluación de impacto no desvirtúan en absoluto el hecho de que, a fin de cuentas, el legislador de la Unión decidió dar a la obligación de comunicar información un amplio alcance, como demuestra la base jurídica dual de la Directiva 2018/822: artículos 113 TFUE y 115 TFUE. La primera disposición permite al Consejo adoptar «disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos». La segunda disposición faculta al Consejo para adoptar «directivas para la aproximación de las [legislaciones de los Estados miembros] que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior», incluido en materia fiscal. No puede negarse que esa base jurídica dual permitía al legislador de la Unión adoptar una normativa que cubriera una amplia gama de impuestos, como los que ahora se ven afectados por la obligación de comunicar información.

37. De las consideraciones anteriores se desprende que el examen de la primera cuestión prejudicial no ha revelado ninguna razón para concluir que, al incluir impuestos distintos del impuesto sobre sociedades, el legislador de la Unión haya vulnerado el principio de igualdad.

## **B. Cuestiones prejudiciales segunda y tercera**

### **1. Observaciones preliminares**

38. Mediante sus cuestiones segunda y tercera, que pueden examinarse conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia si i) los conceptos de «mecanismo» (así como de «mecanismo transfronterizo», «mecanismo comercializable» y «mecanismo a medida»), «intermediario», «participante» y «empresa asociada» que figuran en el artículo 3 o el artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16; ii) las diferentes señas distintivas y el «criterio del beneficio principal» contemplados en el anexo IV de la Directiva 2011/16, y iii) la regla de los 30 días establecida en el artículo 8 *bis ter*, apartados 1 y 7, de la Directiva 2011/16, adolecen de una *insuficiente claridad y precisión* que les impide cumplir los principios de legalidad de las penas y de respeto de la vida privada.

39. La apreciación de la compatibilidad de la Directiva 2018/822 con estos dos principios plantea dudas diferentes y, por consiguiente, requiere diferentes tipos de análisis (véanse las subsecciones 2 y 3 de las presentes conclusiones).

40. No obstante, antes conviene hacer una observación de carácter preliminar. Me parece que, en sus observaciones sobre las cuestiones prejudiciales segunda y tercera, los recurrentes en el litigio principal combinan dos tipos de argumentos: por un lado, impugnan la *claridad y precisión* de las disposiciones de la Directiva 2018/822 y, por otro, la *amplitud* de dichas disposiciones.

41. Ahora bien, debe establecerse una distinción entre dichas alegaciones. La segunda duda plantea, en esencia, un problema de proporcionalidad, a saber, el de si estos conceptos son demasiado amplios y, por consiguiente, la Directiva va demasiado lejos, abarcando demasiadas situaciones o creando obligaciones de excesivo alcance. Por consiguiente, en la presente sección de las conclusiones (B), centraré mi análisis en determinar si los conceptos de que se trata son suficientemente claros y precisos para satisfacer las exigencias de seguridad jurídica inherentes al artículo 49, apartado 1, y al artículo 7 de la Carta. La eventual extralimitación de las disposiciones de la Directiva 2018/822 se examinará en el análisis de las cuestiones prejudiciales cuarta y quinta (secciones C y D siguientes).

## 2. *Precisión y claridad de la Directiva 2018/822 y el principio de legalidad de las penas*

42. El principio de legalidad de las penas (*nulla poena sine lege certa*), consagrado en el artículo 49, apartado 1, de la Carta —que constituye una expresión específica del principio general de seguridad jurídica—<sup>21</sup> únicamente es aplicable, en principio, a las sanciones de carácter penal.

43. El artículo 25 *bis* de la Directiva 2011/16 (titulado «Sanciones») se limita a disponer que: i) corresponde a los Estados miembros establecer el régimen de sanciones aplicable a las infracciones de las disposiciones nacionales adoptadas de conformidad con, en particular, su artículo 8 *bis ter* y que ii) dichas sanciones deben ser «eficaces, proporcionadas y disuasorias».<sup>22</sup>

44. Por consiguiente, en la medida en que la Directiva 2011/16 no obliga a los Estados miembros a establecer sanciones penales por incumplimiento de la obligación de comunicar información, no es tan evidente que sea aplicable el artículo 49, apartado 1, de la Carta. En principio, corresponde a los Estados miembros incorporar al Derecho interno las disposiciones de esta Directiva de manera que se respeten los derechos fundamentales y los principios consagrados en la Carta (incluido el principio de legalidad de las penas).<sup>23</sup>

45. Dicho esto, no puede descartarse que —a la luz del objeto y la finalidad de las disposiciones introducidas por la Directiva 2018/822, y del requisito de que las sanciones sean «eficaces» y «disuasorias»— los Estados miembros pudieran considerar que los incumplimientos de la obligación de comunicar información deben castigarse necesariamente con sanciones de tal gravedad que inevitablemente revestirán carácter penal.<sup>24</sup> Entiendo que este puede ser el caso del Reino de Bélgica. El órgano jurisdiccional remitente opina que, por más que las sanciones previstas en el Derecho belga se califiquen de «administrativas», deberían considerarse «penales» desde un punto de vista material.<sup>25</sup>

46. En tal caso, la falta de claridad o de precisión de uno o varios conceptos incluidos en las disposiciones de la Directiva 2018/822 —máxime cuando algunas de estas disposiciones parecen dejar poco (o ningún) margen de discrecionalidad para su incorporación al Derecho nacional de los Estados miembros—<sup>26</sup> podría efectivamente dar lugar a que dicha Directiva fuera ilegal por infringir el artículo 49, apartado 1, de la Carta. A continuación, explicaré las circunstancias en las que podría producirse tal infracción.

<sup>21</sup> Véase, en particular, la sentencia de 20 de diciembre de 2017, *Vaditrans* (C-102/16, EU:C:2017:1012), apartado 50.

<sup>22</sup> Véase también el considerando 15 de la Directiva 2018/822.

<sup>23</sup> Véase, en este sentido, la sentencia de 6 de noviembre de 2003, *Lindqvist* (C-101/01, EU:C:2003:596), apartados 83 a 88.

<sup>24</sup> A este respecto, no necesito recordar que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se ha inspirado en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en lo sucesivo, «TEDH») relativa a los «criterios Engel». Véanse, TEDH, sentencia de 8 de junio de 1976, *Engel y otros c. Países Bajos* (CE:ECHR:1976:0608JUD000510071), y la sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de junio de 2012, *Bonda* (C-489/10, EU:C:2012:319), apartado 37.

<sup>25</sup> A este respecto, véanse, con más citas de jurisprudencia, mis conclusiones presentadas en el asunto *Nacionalinis visuomenės sveikatos centras prieš Sveikatos apsaugos ministerijos* (C-683/21, EU:C:2023:376), punto 74.

<sup>26</sup> Véase asimismo el considerando 10 de la Directiva 2018/822: «[...] debido al posible impacto en el funcionamiento del mercado interior, se puede justificar la necesidad de establecer una serie de normas comunes, en lugar de dejar que la cuestión se trate a nivel nacional».

**a) Jurisprudencia pertinente**

47. Según reiterada jurisprudencia, el principio de legalidad de las penas exige que la normativa de la Unión defina claramente los tipos delictivos y las penas que llevan aparejadas. Este requisito se cumple cuando el justiciable puede saber, a partir del texto de la disposición pertinente y, si fuera necesario, con ayuda de la interpretación que de ella hacen los tribunales, qué actos y omisiones generan su responsabilidad penal.<sup>27</sup>

48. De igual forma, el Tribunal de Justicia también ha precisado que el principio de legalidad de las penas no puede interpretarse en el sentido de que prohíba la aclaración progresiva de las reglas de la responsabilidad penal de un asunto a otro, siempre que el resultado fuera razonablemente previsible en el momento en que se cometió la infracción, en particular habida cuenta de la interpretación que la jurisprudencia daba en aquel momento a la disposición legal examinada.<sup>28</sup>

49. Habida cuenta de lo anterior, el hecho de que una normativa se refiera a conceptos generales que deben aclararse gradualmente, no impide, en principio, que pueda considerarse que la normativa establece normas claras y precisas que permiten al justiciable prever qué actos y omisiones pueden ser objeto de sanciones de carácter penal.<sup>29</sup> A este respecto, lo que importa es si la ambigüedad o la vaguedad de estos conceptos pueden disiparse recurriendo a los métodos ordinarios de interpretación del Derecho. Además, cuando estos conceptos se correspondan con los establecidos en los convenios y prácticas internacionales pertinentes, dichos convenios y prácticas también pueden servir de orientación al intérprete.<sup>30</sup>

50. Del mismo modo, el Tribunal de Justicia ha declarado que, como consecuencia de que, necesariamente, los actos legislativos sean de carácter general, su tenor no puede ser de una precisión plena. De ello se deriva que, si bien el empleo de la técnica legislativa que consiste en recurrir a categorías generales y no a listas exhaustivas deja a menudo zonas de sombra en los contornos de la definición, dichas dudas sobre los casos límite no bastan por sí mismas para hacer que la disposición en cuestión sea incompatible con el principio de legalidad, siempre y cuando esa disposición resulte ser lo suficientemente clara en la gran mayoría de casos.<sup>31</sup>

51. Además, el Tribunal de Justicia ha subrayado que el grado de previsibilidad requerido depende en gran medida del contenido del texto de que se trate, del ámbito que cubra y del número y condición de sus destinatarios. La previsibilidad de la ley no es incompatible con el hecho de que la persona afectada se vea obligada a recurrir a un asesoramiento jurídico apropiado para valorar las eventuales consecuencias de un determinado acto en una medida razonable, dadas las circunstancias del caso. Ello resulta especialmente cierto en el caso de los profesionales, habituados a la necesidad de mostrar una gran prudencia en el ejercicio de sus actividades. Cabe por tanto esperar de estos que presten especial atención a la valoración de los riesgos que entraña dicho ejercicio.<sup>32</sup>

<sup>27</sup> Véase, por ejemplo, la sentencia de 5 de mayo de 2022, BV (C-570/20, EU:C:2022:348), apartado 38 y jurisprudencia citada.

<sup>28</sup> *Ibidem*, apartado 41 y jurisprudencia citada.

<sup>29</sup> En este sentido, *ibidem*, apartado 42.

<sup>30</sup> Véase, en este sentido, la sentencia de 25 de noviembre de 2021, État luxembourgeois (Información sobre un grupo de contribuyentes) (C-437/19, EU:C:2021:953), apartados 61 y 69 a 71.

<sup>31</sup> Sentencia de 28 de marzo de 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236), apartado 164 y jurisprudencia citada.

<sup>32</sup> Sentencia de 5 de mayo de 2022, BV (C-570/20, EU:C:2022:348), apartado 43 y jurisprudencia citada.

**b) Precisión y claridad de las disposiciones introducidas por la Directiva 2018/822**

52. Es a la luz de estos principios que evaluaré a continuación si las disposiciones introducidas por la Directiva 2018/822 pueden, por la falta de precisión y de claridad de determinados conceptos clave utilizados en ella, imposibilitar a los particulares afectados identificar los actos y omisiones que pueden generar su responsabilidad y, de este modo, dar lugar a que se les impongan sanciones penales, vulnerando el principio de legalidad de las penas cuyos elementos esenciales acabo de exponer.

*1) Sobre el concepto de «mecanismos»*

53. El término «mecanismos» se emplea en el artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16 para identificar las operaciones que, en caso de ser transfronterizas (en el sentido del artículo 3, punto 18, de esta), están sujetas a la comunicación de información obligatoria cuando (como indica el artículo 3, punto 19), en ellas concorra «como mínimo una de las señas distintivas que figuran en el anexo IV» de la misma Directiva.

54. Este término, al igual que sus equivalentes en las demás versiones lingüísticas de la Directiva,<sup>33</sup> es ciertamente de carácter general y tiene un amplio alcance. Sin embargo, ello no significa que, como sostienen los recurrentes en el litigio principal, tales términos sean vagos o ambiguos.

55. En primer lugar, si bien la Directiva 2018/822 no define expresamente el concepto de «mecanismos», su exposición de motivos proporciona indicaciones esenciales. El considerando 2 de la Directiva 2018/822 expone que «a los Estados miembros les resulta cada vez más difícil proteger sus bases imponibles nacionales de la erosión, ya que las *estructuras de planificación fiscal* han evolucionado hasta adquirir una especial complejidad [...]. Habitualmente, estas estructuras consisten en mecanismos que abarcan varias jurisdicciones y que trasladan los beneficios imponibles a regímenes fiscales más favorables, o que tienen por efecto la reducción de la factura fiscal global del contribuyente».<sup>34</sup> «Estructuras de planificación fiscal» es, a su vez, un término que se utiliza habitualmente en el ámbito de la fiscalidad internacional.<sup>35</sup> Además, el considerando 19 de la Directiva 2018/822 se refiere esencialmente a la misma idea, con una formulación diferente: «la presente Directiva [...] *apunta específicamente* a los sistemas desarrollados para aprovechar potencialmente las ineficiencias del mercado originadas por la interacción entre las diferentes normas fiscales nacionales».<sup>36</sup>

56. En segundo lugar, me parece que el sentido corriente del término «mecanismos» (dispositivos, planes, estructuras, sistemas, entre otros) es conforme con la voluntad del legislador de la Unión de abarcar una serie de construcciones jurídicas —constituidas

<sup>33</sup> Como, por ejemplo, «dispositifs» en francés, «järjestelyjä» en finlandés, «meccanismi» en italiano, «ρυθμίσεις» en griego, «Gestaltungen» en alemán, «modalitate» en rumano y «constructies» en neerlandés.

<sup>34</sup> El subrayado es mío.

<sup>35</sup> En numerosos documentos, por ejemplo, de la OCDE y de la International Ethics Standards Board for Accountants (en lo sucesivo, «IESBA») se utiliza este término.

<sup>36</sup> El subrayado es mío.

principalmente por uno o varios<sup>37</sup> contratos, acuerdos, pactos y prácticas, que dan lugar a operaciones comerciales— que forman un conjunto coherente y pueden alterar la deuda tributaria de como mínimo un contribuyente.

57. Por último, conviene notar que la utilización del término «mecanismos», en el contexto de la legislación fiscal de la Unión, no es producto de la Directiva 2018/822. En efecto, otras disposiciones en la materia —anteriores a esta Directiva— han hecho uso de tal término.<sup>38</sup> Los recurrentes en el litigio principal no han alegado que la utilización de este término haya dado lugar a situaciones de incertidumbre en cuanto a la aplicación de las citadas disposiciones. Tampoco consta en los documentos obrantes en autos ninguna circunstancia en este sentido.

2) *Sobre los conceptos de mecanismo «transfronterizo», mecanismo «comercializable» y mecanismo «a medida»*

58. A la vista de cuanto antecede, opino que, *a fortiori*, no debería haber mayores problemas en cuanto a la interpretación de los conceptos de mecanismo «transfronterizo», mecanismo «comercializable» y mecanismo «a medida», todos ellos definidos en el artículo 3 de la Directiva 2011/16.

59. Para empezar, en cuanto al concepto de «mecanismo transfronterizo», se define en el artículo 3, punto 18, de la Directiva 2011/16 como «un mecanismo que afecte a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país cuando se cumpla, como mínimo, una de las condiciones siguientes: a) no todos los participantes en el mecanismo son residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción; b) uno o varios de los participantes en el mecanismo son simultáneamente residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción; c) uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad económica en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente situado en esa jurisdicción, y el mecanismo constituye una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente; d) uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad en otra jurisdicción sin ser residente a efectos fiscales o sin crear un establecimiento permanente que esté situado en esta jurisdicción; e) dicho mecanismo tiene posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real».

60. Esta definición me parece bastante clara: en otras palabras, el mecanismo no debe limitarse al interior de un Estado miembro, sino que debe afectar al menos a otro país (ya sea un Estado miembro o un tercer Estado). Tal interpretación es conforme con el sentido corriente del término «transfronterizo» (es decir, que implica al menos a dos países), comúnmente usado en el Derecho del mercado interior de la Unión.

<sup>37</sup> Véase el artículo 3, punto 18, párrafo segundo, de la Directiva 2011/126: «[...] un mecanismo incluirá también una serie de mecanismos. Un mecanismo podrá estar constituido por más de una fase o parte». Algunos de los recurrentes en el litigio principal han criticado esta parte de la definición por considerarla poco clara. Sin embargo, en mi opinión, su sentido y finalidad son evidentes. Algunos mecanismos están formados por diferentes componentes e implican diferentes pasos, todos ellos integrados en un plan global (véanse, por ejemplo, las señas distintivas B.3 y D.2). Estos componentes y pasos, aun cuando podrían estar sujetos a la obligación de comunicar información cuando se consideran individualmente, no tienen que comunicarse por separado, sino solo una vez, a saber, al comunicarse el plan global.

<sup>38</sup> Véanse, por ejemplo, el artículo 6 de la Directiva ATAD y el artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 345, p. 8), modificada en 2015.

61. Dicha interpretación es también conforme con el alcance y la finalidad de la normativa controvertida. Como se explica en el considerando 10 de la Directiva 2018/822, dado que la obligación de comunicar información tiene por objeto garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior, es necesario «circunscribir cualquier norma común sobre comunicación de información a las situaciones transfronterizas, es decir, a aquellas situaciones que afectan a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país». La exigencia transfronteriza se deriva también de la base jurídica dual de las Directivas 2011/16 y 2018/822, que permiten medidas de la Unión relacionadas con el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior.<sup>39</sup>

62. A continuación, los términos «mecanismo comercializable» y «mecanismo a medida» se definen, respectivamente, en el artículo 3, puntos 24 y 25, de la Directiva 2011/16. Está claro que estas dos formas de mecanismos se han concebido como subgrupos alternativos de «mecanismos transfronterizos»: cualquier mecanismo de este tipo habrá de ser necesariamente uno u otro. Un «mecanismo comercializable» es «un mecanismo transfronterizo diseñado, comercializado, ejecutable o puesto a disposición para su ejecución sin necesidad de adaptación sustancial», mientras que un «mecanismo a medida» es «cualquier mecanismo transfronterizo que no sea un mecanismo comercializable».

63. El único punto que acaso pueda suscitar alguna duda interpretativa es, en mi opinión, la valoración que hay que hacer para identificar cuándo un mecanismo es «diseñado, comercializado, ejecutable o puesto a disposición para su ejecución sin necesidad de *adaptación sustancial*».<sup>40</sup>

64. En mi opinión, el concepto de «mecanismo comercializable» se refiere a la práctica consistente en preparar modelos o prototipos de mecanismos fiscales: concebidos y diseñados por asesores o expertos fiscales sin referencia a la situación particular de un cliente concreto y, por lo tanto, destinados a ser comercializados (es decir, suministrados a los clientes a cambio de una remuneración) como productos «cuasi» acabados. En otras palabras, los mecanismos comercializables son los que se preparan sobre la base de un modelo preexistente, al que luego solo se le realizan adaptaciones menores en atención a la situación específica del contribuyente pertinente, antes de ponerlo en práctica.

65. Sin duda, podría discutirse qué constituye una adaptación *menor*. Las adaptaciones menores incluyen ciertamente «rellenar los espacios en blanco», añadir o eliminar determinados pasos, o introducir ligeros cambios en otros pasos. En cambio, un mecanismo fiscal que está concebido, total o parcialmente, *ex novo*, para responder a los deseos o a las necesidades específicas de un cliente, no es un mecanismo comercializable, sino un mecanismo a medida.

66. No obstante, me parece poco productivo debatir largo y tendido sobre lo que es o no una adaptación menor, pues es claro que todo dependerá de las circunstancias específicas de cada caso. Lo que realmente importa es que la expresión «adaptación sustancial» es un concepto que, en la mayoría de los casos, no planteará ninguna cuestión de interpretación significativa.

<sup>39</sup> Véase el punto 36 de las presentes conclusiones.

<sup>40</sup> El subrayado es mío.

### 3) Sobre el concepto de «participante»

67. El término «participantes» se utiliza en el artículo 3, punto 18, de la Directiva 2011/16 en la definición de «mecanismo transfronterizo» en el sentido de la Directiva. De hecho, cuatro de las cinco condiciones alternativas que deben cumplirse para que un mecanismo sea «transfronterizo» se refieren a la situación de «los participantes en el mecanismo», a saber, su residencia, en las condiciones a) y b), y las actividades que ejercen, en las condiciones c) y d).<sup>41</sup>

68. Por lo tanto, a efectos de aplicar el sistema establecido por la Directiva 2018/822, es importante identificar a los participantes. En efecto, salvo una excepción,<sup>42</sup> la regla es que cuando todos los participantes en el mecanismo tienen su residencia fiscal en un único Estado miembro no puede existir un mecanismo transfronterizo y, por lo tanto, no nace ninguna obligación de comunicar información.

69. Es evidente que la Directiva 2011/16 no contiene ninguna definición explícita del término «participante». Tal definición tampoco puede extraerse de la exposición de motivos de la Directiva 2018/822 ni de los documentos que acompañaban a la propuesta de Directiva de la Comisión.<sup>43</sup>

70. A pesar de ello, en mi opinión, este concepto puede interpretarse razonablemente atendiendo al significado corriente de la palabra (persona que participa en algo), y a su función (identificar los mecanismos transfronterizos). El término «participante» ha de designar necesariamente a una persona física o jurídica que sea, formalmente, parte en una de las diferentes operaciones que componen el mecanismo.

71. Así, dicho término engloba, ante todo, al contribuyente o contribuyentes y a las demás entidades (aunque, por el motivo que sea, no sean sujetos pasivos) *directamente* afectados por los mecanismos. En cambio, normalmente no engloba a los intermediarios, salvo si ellos mismos participan formalmente en uno de los dispositivos jurídicos pertinentes que componen el mecanismo.

### 4) Sobre el concepto de «intermediario»

72. El término «intermediario» identifica, en virtud del artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16, la principal categoría de personas que, salvo excepciones, están obligadas a presentar la información pertinente ante las autoridades competentes.

<sup>41</sup> Véase el punto 59 de las presentes conclusiones.

<sup>42</sup> A saber, cuando el mecanismo tiene posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real [artículo 3, punto 18, letra e)] de la Directiva 2011/16). Considero que esta última condición constituye una cláusula antielusión o de «red de seguridad». A primera vista, su claridad puede parecer dudosa en la medida en que parece exigir a los intermediarios y a los contribuyentes que evalúen el posible impacto que la falta de declaración de un mecanismo determinado puede tener sobre el correcto funcionamiento del sistema establecido por la Directiva 2018/822 o sobre la capacidad de las autoridades para identificar la titularidad real. Se podría argumentar que este tipo de valoraciones no incumben a los intermediarios ni a los contribuyentes. No obstante, el artículo 3, punto 18, letra e) de la Directiva 2011/16 debe leerse en relación con la sección D del anexo IV («Señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real»). En mi opinión, esta última precisa el alcance y el sentido del artículo 3, punto 18, letra e) de la Directiva 2011/16.

<sup>43</sup> Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación (COM/2017/0335 final).

73. Este concepto se define expresamente en el artículo 3, punto 21, de la Directiva 2011/16 como «cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución» (párrafo primero). En esta disposición también se enuncia que el concepto de «intermediario» se extiende asimismo a «cualquier persona que, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes y sobre la base de la información disponible así como de la experiencia y los conocimientos en la materia que son necesarios para prestar tales servicios, sabe o cabe razonablemente suponer que sabe que se ha comprometido a prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información». Sin embargo, cualquiera de estas personas puede «presentar pruebas de que no sabía o no cabía razonablemente suponer que sabía que estaba implicada en un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información» (párrafo segundo).

74. Los recurrentes en el litigio principal hacen hincapié en el carácter muy amplio a la par que indeterminado de la definición. Coincido con ellos en que la definición está redactada en términos amplios y abarca una diversidad de personas (físicas y jurídicas). Sin embargo, eso no implica que esta disposición sea vaga o ambigua.

75. En primer lugar, está relativamente claro cuáles son, en general, las categorías de personas que pueden quedar comprendidas en esa definición. Como subraya la Comisión, el término pretende englobar a los *principales actores* que participan, generalmente por *motivos profesionales*, en las actividades de planificación fiscal a las que se refiere la Directiva 2018/822. De hecho, en su Evaluación de impacto, la Comisión afirmaba que los intermediarios incluyen «entre otros, a consultores, abogados, asesores financieros (de inversión), contables, procuradores, entidades financieras, intermediarios de seguros y agentes de constitución de sociedades». En esencia, el término designa a los profesionales cuya actividad consiste en «asesorar a los clientes sobre la estructuración de su actividad en aras de reducir los costes fiscales, concepto por el que son remunerados».<sup>44</sup>

76. Como señala el Gobierno belga, para ejercer las actividades enumeradas en el artículo 3, punto 21, de la Directiva 2011/16, una persona debe estar altamente cualificada en un ámbito específico (Derecho fiscal, Derecho de sociedades, finanzas internacionales, contabilidad, entre otros) y operar a escala internacional. Por lo tanto, es difícil creer que una de esas personas pueda ignorar que sus actividades relacionadas con un determinado mecanismo fiscal transfronterizo la convierten en «intermediario» en el sentido de la Directiva 2011/16.

77. En segundo lugar, el artículo 3, punto 21, en relación con la exposición de motivos y las demás disposiciones de la Directiva 2011/16, indica que la obligación de comunicar información se aplica a personas (físicas o jurídicas) que i) no forman parte del personal interno de los contribuyentes interesados;<sup>45</sup> ii) son (o deben ser) conscientes de su participación en el mecanismo,<sup>46</sup> y aportan una contribución significativa (y no *de minimis*)<sup>47</sup> al diseño, comercialización, organización y

<sup>44</sup> Véase la sección 3.1.2. de la Evaluación de impacto.

<sup>45</sup> Así se desprende expresamente del considerando 6 de la Directiva 2018/822.

<sup>46</sup> Ello se desprende, *a fortiori*, del artículo 3, punto 21, párrafo segundo, de la Directiva 2011/16.

<sup>47</sup> Ello se desprende necesariamente del artículo 3, punto 21, párrafos primero y segundo, de la Directiva 2011/16.

ejecución de este; iii) poseen o controlan información relevante sobre el mecanismo en cuestión,<sup>48</sup> y iv) son residentes o tienen otro vínculo estable y estructural con uno de los Estados miembros.<sup>49</sup>

78. Por último, nótese que, una vez más, el término «intermediario», así como sus equivalentes, son ampliamente utilizados en el ámbito de la fiscalidad internacional.<sup>50</sup>

79. Por consiguiente, la definición que ofrece la Directiva 2011/16 es bastante detallada y su sentido es suficientemente claro. Si bien no cabe excluir que, en determinadas circunstancias particulares, pueda surgir una duda razonable sobre si una determinada categoría de operadores, o una persona concreta, está comprendida en esta definición, me parece que, en la gran mayoría de los casos, la situación será clara.<sup>51</sup>

##### 5) *Sobre el concepto de «empresa asociada»*

80. El término «empresa asociada» se utiliza en la Directiva 2011/16 en relación con los «acuerdos previos sobre precios de transferencia»<sup>52</sup> y las «transacciones transfronterizas».<sup>53</sup> Estos últimos constituyen operaciones que son pertinentes para determinar la existencia de mecanismos sujetos a comunicación de información. Además, en virtud del artículo 8 *bis ter*, apartado 14, letra a), la información relativa a «las personas que sean empresas asociadas al contribuyente interesado» figura entre la información que debe comunicarse a las autoridades y, a continuación, intercambiarse automáticamente dentro de su red.

81. En particular, el concepto de «empresa asociada» se define en el artículo 3, punto 23, de la Directiva 2011/16, a tenor del cual, a efectos del artículo 8 *bis ter*, se entenderá por «empresa asociada» una persona vinculada a otra persona, como mínimo, en una de las cuatro siguientes formas: a) participa en la gestión de otra persona por estar en situación de ejercer una influencia notable sobre esta última; b) participa en el control de otra persona a través de una participación que supere el 25 % de los derechos de voto; c) participa en el capital de otra persona mediante un derecho de propiedad que, directa o indirectamente, sea superior al 25 % del capital; d) tiene derecho al 25 % o más de los beneficios de otra persona.

82. Además, el artículo 3, punto 23, de la Directiva 2011/16 aclara cómo debe entenderse el término i) cuando más de una persona participa en la gestión, el control, el capital o los beneficios de la misma persona; ii) cuando las mismas personas participan en la gestión, el control, el capital o los beneficios de más de una persona; iii) cuando una persona actúa conjuntamente con otra persona respecto de los derechos de voto o la propiedad del capital de una entidad; iv) en presencia de una participación indirecta, y v) cuando están involucrados una persona física, su cónyuge y sus ascendientes o descendientes directos.

<sup>48</sup> Véase, a este respecto, el artículo 8 *bis ter*, apartado 1, de la Directiva 2011/16.

<sup>49</sup> Véase, a este respecto, el artículo 3, punto 21, párrafo tercero, de la Directiva 2011/16.

<sup>50</sup> Véase, por ejemplo, OCDE, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, 2008. Varios países utilizan términos alternativos para referirse a una categoría similar de personas, como «promotor» (por ejemplo, Canadá, Sudáfrica y el Reino Unido), y «asesor» o «asesor material» (por ejemplo, Canadá y los Estados Unidos).

<sup>51</sup> Por ejemplo, a la luz de los principios antes expuestos, yo diría —en respuesta a una alegación de la OBFG— que operadores como un banco que abre una cuenta o un notario que certifica la autenticidad de un contrato no son normalmente «intermediarios» en el sentido de la Directiva 2011/16.

<sup>52</sup> Artículo 3, punto 15, y señas distintivas de la categoría C del anexo IV.

<sup>53</sup> Artículo 3, punto 16, y señas distintivas de la categoría E del anexo IV.

83. Entiendo que tal definición no solo es bastante detallada, sino que además se basa en criterios objetivos y, por tanto, fácilmente comprobables. También se corresponde esencialmente con la explicación (más concisa) que figura en el artículo 3, punto 15, de la Directiva 2011/16, según la cual las empresas se consideran empresas asociadas cuando «una empresa participa, directa o indirectamente, en la gestión, el control o el capital de otra empresa o las mismas personas participan directa o indirectamente en la gestión, el control o el capital de las empresas».

84. Asimismo, cabe observar que el concepto de «empresa asociada» también se utiliza a menudo, tanto dentro de la Unión como a nivel internacional, en el ámbito del Derecho fiscal.<sup>54</sup> Dicho esto, es posible que, como subraya la OBF, el hecho de que las diversas definiciones de «empresas asociadas» que figuran en la legislación de la Unión no coincidan plenamente puede originar algunos malentendidos. No obstante, en la medida en que cada una de estas definiciones, consideradas individualmente, se presta a una aplicación pura y simple de los supuestos regulados por el instrumento pertinente, no creo que la elección del legislador de la Unión pueda considerarse ilegal.

#### 6) *Sobre las señas distintivas*

85. Según el artículo 3, punto 19, de la Directiva 2011/16, un mecanismo transfronterizo está «sujeto a comunicación de información» cuando en él «concurra como mínimo una de las señas distintivas que figuran en el anexo IV». A su vez, el punto 20 de la misma disposición define el concepto de «seña distintiva» como «una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo que supone una indicación de un riesgo potencial de elusión fiscal».

86. La elección del legislador de la Unión de utilizar una lista de señas distintivas para identificar los mecanismos fiscales sujetos a obligaciones de comunicación de información se explica en el considerando 9 de la Directiva 2018/822, que tiene el siguiente tenor:

«Los mecanismos de planificación fiscal agresiva han evolucionado a lo largo de los años adquiriendo una complejidad creciente y están permanentemente sometidos a modificaciones y ajustes para hacer frente a las medidas adoptadas por las autoridades tributarias para contrarrestarlos. Teniendo en cuenta lo anterior, en vez de definir el concepto de planificación fiscal agresiva, sería más eficaz tratar de detectar los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva mediante la elaboración de *una lista de las características y elementos* de las operaciones que presenten claros indicios de elusión o fraude fiscales. A estas indicaciones se les denomina “señas distintivas”».<sup>55</sup>

87. La lista de señas distintivas figura en el anexo IV, parte II, de la Directiva 2011/16. Las señas distintivas se dividen en diferentes categorías: «Señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal» (categoría A) y señas distintivas específicas, agrupadas según estén «vinculadas al criterio del beneficio principal» (categoría B), «vinculadas a las operaciones transfronterizas» (categoría C), se refieran al «intercambio automático de información y la titularidad real» (categoría D) o se refieran «a los precios de transferencia» (categoría E). Sin embargo, mientras que algunas señas distintivas son suficientes por sí solas para que el mecanismo deba comunicarse, otras solo son pertinentes si se cumple el criterio del beneficio principal, que explicaré con más detalle en la siguiente sección.

<sup>54</sup> Véase, a modo de ejemplo, el artículo 2, punto 4, de la Directiva ATAD; el artículo del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/463/EEC) (DO 1990 L 225, p. 10), en su versión modificada y actualmente en vigor, y el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE.

<sup>55</sup> El subrayado es mío.

88. No comparto las dudas que los recurrentes en el litigio principal han expresado sobre la claridad y precisión de las señas distintivas. Es cierto que tanto el número como la amplitud de las señas distintivas hacen que abarquen un grupo heterogéneo de mecanismos. Sin embargo, este hecho, en sí mismo, no provoca que la aplicación de tal obligación sea imprevisible para los particulares afectados. En efecto, a mi juicio, ninguna de las señas distintivas enumeradas en el anexo IV resulta manifiestamente imprecisa u oscura.

89. Con mayor razón, debería desestimarse la alegación formulada en la vista por algunos recurrentes en el litigio principal, según la cual el legislador de la Unión no tomó adecuadamente en consideración la definición de las señas distintivas. En particular, el apartado 7.7.2 de la Evaluación de impacto y su anexo 7 muestran cómo esta actividad vino precedida de una meticulosa evaluación de las señas distintivas utilizadas en similares regímenes de comunicación que existían en aquel momento (tanto dentro de la Unión como en otros lugares)<sup>56</sup> y de las examinadas en los informes de la OCDE.

90. Como señala la Comisión, las señas distintivas describen características muy específicas y concretas (basadas en hechos) de mecanismos fiscales que, en la mayoría de los casos, no deberían ser especialmente difíciles de identificar para los profesionales de la fiscalidad ni, en su caso, para los contribuyentes que cuenten con el asesoramiento jurídico adecuado.

91. El hecho de que algunas señas distintivas empleen términos que exigen al intérprete realizar alguna evaluación o pronóstico no pone en entredicho lo anterior. En efecto, ninguna de las expresiones que figuran en la lista de señas distintivas criticadas por los recurrentes en el litigio principal<sup>57</sup> me parece que exija que las personas implicadas realicen una apreciación que no puedan razonablemente llevar a cabo.

92. Por otra parte, en la medida en que los recurrentes en el litigio principal critican la técnica legislativa elegida por el legislador de la Unión para identificar los mecanismos sujetos a la obligación de comunicación —es decir, el hecho de que este recurriera a una lista exhaustiva de características, en lugar de utilizar una definición abstracta—, me parece oportuno hacer hincapié en que tal elección está plenamente comprendida en el (amplio) margen discrecional de que goza el legislador de la Unión al adoptar actos legislativos que requieren la ponderación de diversos intereses públicos y privados.<sup>58</sup> En el presente asunto, las explicaciones de la elección del legislador, proporcionadas en el considerando 9 de la Directiva 2018/822, así como en el punto 5 de la exposición de motivos,<sup>59</sup> me parecen razonables.

<sup>56</sup> En el momento en que la Comisión elaboró su Evaluación de impacto (véase el apartado 2.2.3 de esta), existía un régimen de comunicación obligatoria en Irlanda, Portugal y el Reino Unido, así como en Canadá, India, Israel, Sudáfrica y los Estados Unidos.

<sup>57</sup> La OBFG critica, en particular, las referencias en determinadas señas distintivas a «documentación o estructura [...] normalizadas [que no exige adaptar el mecanismo] *sustancialmente*» (A. 3); un «mecanismo [...] en el que hay una diferencia *significativa* en el importe considerado pagadero» (C. 4); «[la inexistencia de] activos comparables *fiabiles*», «hipótesis [que] son sumamente *inciertas*» y «[la dificultad de] *predecir* el nivel de éxito final del activo intangible en el momento de la transferencia» (E. 2, letras a y b). El subrayado es mío.

<sup>58</sup> Véase, en particular, la jurisprudencia citada en el punto 23 de las presentes conclusiones.

<sup>59</sup> Adjunta a su propuesta de Directiva del Consejo (véase la nota 43 de las presentes conclusiones).

7) Sobre el «criterio del beneficio principal»

93. El criterio del beneficio principal desempeña una función importante en el sistema establecido por la Directiva 2018/822. En efecto, algunas señas distintivas solo dan lugar a la obligación de comunicar información si se cumple el criterio del beneficio principal.<sup>60</sup> A la inversa, el mero hecho de que se cumpla el criterio no determina que el mecanismo transfronterizo deba comunicarse, ya que debe darse al menos una de las señas distintivas.

94. El criterio del beneficio principal se establece en el anexo IV, parte I, de la Directiva 2011/16: se cumple «cuando se pueda determinar que el beneficio principal o uno de los beneficios principales que una persona puede esperar razonablemente de un determinado mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, es la obtención de un beneficio fiscal».

95. No considero que este criterio adolezca de falta de claridad o precisión.

96. Ciertamente, el criterio del beneficio principal obliga a realizar una evaluación que podría considerarse parcialmente subjetiva, puesto que se basa en expectativas personales. Sin embargo, no interpreto la disposición en tal sentido. En mi opinión, lo que importa no es el punto de vista subjetivo del contribuyente en cuestión (o de cualquier intermediario), sino la expectativa que una persona prudente y razonablemente informada tendría a tal efecto.

97. Además, el criterio del beneficio principal implica evaluar una serie de elementos que son, en gran medida, de carácter objetivo. El objetivo principal del criterio es detectar los mecanismos que se adoptan única o principalmente por motivos fiscales. Así, según el Informe final 2015 de la OCDE, obliga a comparar «el valor de la ventaja fiscal previsible con cualquier otro beneficio que sea probable obtener como consecuencia de la operación», lo que implica «una valoración objetiva de las ventajas fiscales».<sup>61</sup>

98. Es cierto que el criterio exige valorar caso por caso el mecanismo de que se trate. De hecho, el anexo IV establece que deben tenerse en cuenta «todos los factores y circunstancias pertinentes», sin ofrecer ninguna explicación en cuanto a cuáles pueden ser esos factores y circunstancias. Sin embargo, de ello no se desprende que la aplicación del criterio sea incierta, al menos en la gran mayoría de los casos. A mi juicio, la valoración de los factores y circunstancias pertinentes implica, en particular, un doble examen, a saber, de las características del mecanismo, por una parte, y del objeto y finalidad de la normativa fiscal aplicada, por otra.

99. En primer lugar, ¿existen razones ajenas a la fiscalidad (por ejemplo, comerciales, industriales, entre otras) que puedan explicar la decisión de poner en marcha el mecanismo en cuestión y, en caso afirmativo, son esas razones auténticas, plausibles y significativas? De no existir la ventaja fiscal, ¿habría tenido interés el contribuyente en hacer uso del mecanismo? ¿Existe un desequilibrio económico significativo en las operaciones que forman parte del mecanismo, por ejemplo, el hecho de que no haya una proporción razonable entre el precio pagado y los productos o servicios obtenidos a cambio?

100. En segundo lugar, ¿constituye el mecanismo fiscal una aplicación lógica y sencilla de las leyes fiscales invocadas y conforme con el objeto y la finalidad de dichas leyes? ¿O se trata más bien de «aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas

<sup>60</sup> Véase el punto 11 de las presentes conclusiones.

<sup>61</sup> Apartado 81.

fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria»?<sup>62</sup> ¿Parece la estructura del mecanismo —a la luz de su finalidad declarada y de las leyes nacionales que se aplican— artificial o excesivamente compleja o incluye pasos que (de no ser por su impacto en la deuda tributaria) parecen innecesarios?

101. Se trata de cuestiones que no deberían ser difíciles de abordar para tales profesionales de la fiscalidad y contribuyentes que recurren a mecanismos fiscales sofisticados.

102. Análogamente, tengo entendido que varios Estados, tanto dentro de la Unión Europea como fuera de ella, utilizan o han utilizado, estableciéndolo en instrumentos que son similares en cuanto a su finalidad y contenido a la Directiva 2018/822, un «criterio del beneficio principal» comparable al establecido por la Directiva 2011/16.<sup>63</sup>

103. En consecuencia, dada la diversidad de actividades económicas, operaciones y sistemas fiscales nacionales que pueden verse afectados, considero que es imprescindible valorar caso por caso, con arreglo al criterio del beneficio principal, este tipo de mecanismos. Lo cual no obsta para que pueda entenderse sin excesiva dificultad qué tipo de análisis deben realizar, conforme a dicho criterio, las personas obligadas a aplicarlo.

#### 8) Sobre la regla de los 30 días

104. El artículo 8 *bis ter*, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2011/16 precisa que los intermediarios deben presentar la información en cuestión en un plazo de 30 días a partir del día siguiente a aquel en que el mecanismo «se ponga a disposición para su ejecución» o «sea ejecutable» o desde el momento en que «se haya realizado la primera fase de la ejecución [del mecanismo]», lo que ocurra primero. El artículo 8 *bis ter*, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2011/16 añade que «los intermediarios a los que hace referencia el artículo 3, punto 21, párrafo segundo, también estarán obligados a presentar información en un plazo de 30 días que comenzará el día siguiente a aquel en que facilitaron, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento».<sup>64</sup> Por último, el artículo 8 *bis ter*, apartado 7, de la Directiva 2011/16 establece que «el contribuyente interesado [...] presentará la información en un plazo de 30 días, a partir del día siguiente a aquel en que el mecanismo transfronterizo sujeto comunicación de información se haya puesto a disposición de dicho contribuyente para su ejecución, o en que sea ejecutable por este, o en que se haya realizado la primera fase de su ejecución en relación con el contribuyente interesado, lo que ocurra primero».

105. Algunos de los recurrentes en el litigio principal alegan que el artículo 8 *bis ter* no identifica los hechos que determinan el nacimiento de la obligación con el grado de precisión necesario. En particular, alegan que no está claro el significado exacto de los términos «puesto a disposición» para su ejecución y «ejecutable». Por ejemplo, la OBFG se pregunta si una simple consulta verbal a un experto por parte de un contribuyente o meras conversaciones, en un plano más bien general, bastarían para exigir la presentación de la información en cuestión.

<sup>62</sup> Me ciño aquí a la expresión empleada por la Comisión en su Recomendación de 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva [C(2012) 8806 final, considerando 2].

<sup>63</sup> Véase, por ejemplo, el «criterio de la finalidad principal» utilizado en la Convención multilateral de la OCDE para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (en particular, su artículo 7). Esta Convención cuenta (a 23 de septiembre de 2023) con 101 signatarios y partes.

<sup>64</sup> En relación con «los intermediarios a los que hace referencia el artículo 3, punto 21, párrafo segundo», véase el punto 73 de las presentes conclusiones.

106. Estas objeciones no me parecen convincentes.

107. De entrada, debo decir que el término «ejecución» difícilmente puede considerarse falto de claridad. En efecto, su sentido corriente (puesta en práctica, implementación, aplicación, etc.) apunta a que el plazo de 30 días para realizar la correspondiente comunicación no empieza a correr hasta que el mecanismo fiscal en cuestión pasa de la fase de diseño a la operativa. La fase operativa implica, normalmente, la celebración de uno de los actos jurídicos necesarios para hacer efectivo el mecanismo en cuestión.

108. Es preciso señalar que el concepto de «ejecución/ejecutables» figura en cada uno de los tres supuestos contemplados en el artículo 8 *bis ter*, apartado 1, párrafo primero, que se refieren, todos ellos, a una ejecución en curso, o al menos inminente, del mecanismo fiscal en cuestión. Las razones por las que en dos de estas situaciones (mecanismo «puesto a disposición» o «ejecutable»), el reloj puede empezar a correr antes de que se dé el primer paso hacia la ejecución son, si mi interpretación es correcta, tres.

109. En primer lugar, el legislador de la Unión ha adoptado el punto de vista de que, siempre que sea posible, debe favorecerse la presentación temprana de la información (es decir, idealmente, antes de la ejecución efectiva de los mecanismos en cuestión). Eso permite a la Administración tributaria reaccionar en una fase temprana del proceso, por ejemplo, modificando con prontitud la legislación pertinente.<sup>65</sup> En segundo lugar, la disposición antes citada refuerza la seguridad jurídica al dar a los intermediarios que podrían no estar involucrados en la ejecución efectiva de mecanismos ideados por ellos (y que, por consiguiente, puede que ignoren el momento exacto en el que comienza la ejecución) un día preciso a partir del cual comienza a correr el plazo. En tercer lugar, la disposición también impide que los intermediarios que incumplan la obligación de comunicar información puedan esgrimir como pretexto el desconocimiento (real o supuesto) del momento de ejecución de un mecanismo.

110. La misma lógica (determinar un *dies a quo* que es fácilmente predecible al no depender de la conducta de otras personas) sigue, de hecho, la otra regla establecida en el artículo 8 *bis ter*, apartado 1, párrafo segundo, para las personas calificadas de intermediarios porque acordaron «prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información».<sup>66</sup> En este caso, estarán obligados a presentar la información «en un plazo de 30 días que comenzará el día siguiente a aquel en que [*tales intermediarios*] facilitaron, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento».<sup>67</sup>

111. En este contexto, quisiera añadir que, en mi opinión, actividades como la prestación de asesoramiento general, no relacionado con un mecanismo fiscal específico y concreto para uno o varios clientes determinados, o la mera participación en conversaciones e intercambios de opiniones entre intermediarios y contribuyentes (o entre distintos intermediarios), no obligan al intermediario a comunicar información con arreglo al artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16.

112. Es cierto que las disposiciones pertinentes no son muy claras a este respecto. Sin embargo, me parece que existen varias razones para descartar la obligación de comunicar mecanismos que no están concebidos para ser operativos. En primer lugar, ni la exposición de motivos de la

<sup>65</sup> Véase el considerando 7 de la Directiva 2018/822.

<sup>66</sup> Tal como se los define en el artículo 3, punto 21, párrafo segundo, de la Directiva 2011/16.

<sup>67</sup> El subrayado es mío.

Directiva 2018/822 ni las disposiciones que ha introducido hacen referencia a una obligación de comunicación que exista con independencia de la ejecución del mecanismo en cuestión. De hecho, el considerando 7 de la Directiva 2018/822 alude a que la información debe comunicarse «antes» de la ejecución de tales mecanismos. En segundo lugar, no siempre se obtiene una respuesta fiable al comprobar si un mecanismo determinado, examinado en abstracto e independientemente de los participantes y contribuyentes afectados, está «sujeto a comunicación de información» y tiene carácter «transfronterizo». En tercer lugar, es evidente que los mecanismos que no se ejecutan i) no pueden conducir a la evasión, el fraude o el abuso fiscal, ii) no suponen ninguna amenaza para la capacidad de los Estados miembros de recaudar impuestos y iii) no tienen efecto alguno sobre el mercado interior. Por lo tanto, la imposición a los intermediarios de una obligación de amplio alcance, que les exigiera comunicar cualquier ayuda, asistencia o asesoramiento prestado en relación con operaciones que, en ese momento, son puramente hipotéticas y de carácter especulativo sería innecesaria para alcanzar los objetivos perseguidos por la Directiva 2018/822 y supondría una carga desproporcionada para los profesionales afectados.

113. Por consiguiente, considero que la regla de los 30 días prevista en el artículo 8 *bis ter*, apartados 1 y 7, de la Directiva 2011/16 es suficientemente clara y precisa.

### ***c) Conclusión provisional***

114. A la vista de lo anterior, he llegado a la conclusión de que la crítica formulada por los recurrentes en el litigio principal en cuanto a la claridad y la precisión de determinados conceptos utilizados en las disposiciones introducidas por la Directiva 2018/822 carece de fundamento.

115. Es cierto que algunos de estos conceptos son amplios y de carácter general, lo que tiene como consecuencia que a las disposiciones de que se trata deba dárseles un amplio alcance o que puedan abarcar una gran variedad de situaciones diferentes.

116. Dicho esto, ninguna de las disposiciones examinadas parece hacer imposible o excesivamente difícil, para los particulares afectados, saber cuándo y en qué plazo pueden estar sujetos a la obligación de comunicar información establecida por la Directiva 2018/822. Me parece que, al menos en la gran mayoría de los casos, las circunstancias en las que se genera la obligación de comunicar información son razonablemente claras.

117. En efecto, la Directiva 2011/16 contiene definiciones muy detalladas y prácticas de algunos de los conceptos clave utilizados en su artículo 8 *bis ter*. Además, el significado de otros conceptos clave puede determinarse recurriendo a los medios tradicionales de interpretación jurídica: es decir, examinando el significado corriente de los términos empleados en la disposición, a la luz de su contexto y del objeto y la finalidad de las Directivas 2011/16 y 2018/822. Por añadidura, varios de estos términos son de uso corriente en el ámbito de la fiscalidad y se utilizan en instrumentos nacionales e internacionales.

118. En este contexto, no debe pasarse por alto que los mecanismos fiscales agresivos son normalmente instrumentos complejos y costosos, diseñados y gestionados por profesionales especializados. Es casi forzoso suponer que tales profesionales conocen las normas aplicables, son capaces de interpretarlas con la ayuda de un asesor jurídico cualificado y se mantienen informados sobre las progresivas aclaraciones de dichas normas que aporta la jurisprudencia nacional y de la Unión.

119. Asimismo, si bien el margen discrecional de que gozaron los Estados miembros al adaptar su Derecho interno a la Directiva 2018/822 para integrar y aclarar la normativa era probablemente bastante limitado,<sup>68</sup> nada impide que sus autoridades proporcionen indicaciones formales o informales a los profesionales y contribuyentes afectados. De hecho, hasta donde yo sé, las autoridades tributarias de varios Estados miembros han publicado en los últimos meses comunicaciones en ese sentido.<sup>69</sup>

120. Por consiguiente, tras haber examinado las cuestiones planteadas en la petición de decisión prejudicial a la luz de las alegaciones formuladas por los recurrentes en el litigio principal, no me convencen las alegaciones de que la Directiva 2018/822 vulnera el principio de legalidad de las penas consagrado en el artículo 49, apartado 1, de la Carta.

### ***3. Precisión y claridad de la Directiva 2018/822 y respeto de la vida privada***

121. El segundo aspecto que el órgano jurisdiccional remitente plantea mediante sus cuestiones prejudiciales segunda y tercera se refiere, en esencia, a la compatibilidad de la obligación de comunicar información con el principio del respeto de la vida privada consagrado en el artículo 7 de la Carta. La principal preocupación del órgano jurisdiccional remitente que subyace en una parte de las cuestiones prejudiciales segunda y tercera es, según la petición de decisión prejudicial, que una eventual falta de claridad y de precisión de los conceptos clave que figuran en la Directiva 2018/822 podría dar lugar a una injerencia considerable y difícilmente previsible en el derecho de los intermediarios y de los contribuyentes a preservar la confidencialidad de sus comunicaciones.

122. Como acabo de explicar, al analizar la compatibilidad de la Directiva 2018/822 con el artículo 49, apartado 1, de la Carta, el sentido y el alcance de los términos que impugnan los recurrentes en el litigio principal resultan, a mi juicio, razonablemente claros. En las observaciones de estas partes no hallo ningún elemento adicional que pueda llevar a una conclusión diferente a la hora de evaluar la legalidad de la citada Directiva sobre la base de una supuesta falta de precisión y claridad de sus conceptos clave, en relación con el artículo 7 de la Carta.

123. Y lo que es más importante, el artículo 7 de la Carta no impone ninguna obligación más estricta en términos de claridad o precisión que el artículo 49 de la Carta, a la luz del cual ya he examinado la precisión y la claridad de los conceptos clave. En cualquier caso, volveré sobre la cuestión de la claridad y la precisión de las disposiciones introducidas por la Directiva 2018/822 al evaluar si dichas disposiciones constituyen una «base jurídica» adecuada que pueda justificar una injerencia en los derechos protegidos por el artículo 7 de la Carta.

<sup>68</sup> Véase el punto 46 de las presentes conclusiones.

<sup>69</sup> Obviamente, las orientaciones de las autoridades tributarias no constituyen la interpretación «auténtica» de la ley. No obstante, en su caso, los intermediarios y los contribuyentes pueden invocar dichas orientaciones frente a las autoridades para oponerse a la imposición de sanciones; por ejemplo, invocar el principio del *estoppel* (o de los actos propios), la confianza legítima o probar la falta de intención, de conocimiento o de negligencia en relación con un posible incumplimiento de la obligación de comunicar información.

### **C. Quinta cuestión: injerencia en la vida privada (necesidad y proporcionalidad de la obligación de comunicar información)**

124. En mi opinión, es más apropiado examinar la quinta cuestión prejudicial del órgano jurisdiccional remitente antes que la cuarta. En efecto, ambas cuestiones se refieren al mismo problema (la legalidad de la injerencia en la vida privada a la que da lugar la obligación de comunicar información), pero la quinta cuestión tiene un alcance mucho más amplio y exige abordar más a fondo algunas dudas.

125. Mediante su quinta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia, en esencia, si la obligación de comunicar información vulnera el derecho al respeto de la vida privada de los intermediarios y de los contribuyentes afectados debido a que la injerencia en este derecho no está justificada ni es proporcionada, a la vista de los objetivos perseguidos por la Directiva 2018/822.

126. El órgano jurisdiccional remitente subraya que la información que debe comunicarse a las autoridades contiene datos privados de sociedades y personas físicas. Asimismo, hace hincapié en el amplio alcance de la obligación de comunicar información, que se extiende a mecanismos que pueden ser lícitos, no abusivos y cuya principal ventaja puede no ser de naturaleza fiscal. Además, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta también si la obligación de comunicar información es conforme con el objetivo declarado de garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior, en la medida en que la obligación de comunicar información puede tener por efecto desincentivar determinadas actividades transfronterizas.

127. A este respecto, los recurrentes en el litigio principal alegan que las empresas deben poder elegir libremente, para sus negocios, la opción que esté menos sujeta a tributación, siempre que lo hagan sin infringir la ley. En su opinión, no está justificado disuadir a los contribuyentes de utilizar mecanismos fiscales transfronterizos, ni a los profesionales de realizar actividades relacionadas con la planificación fiscal internacional.

128. Estos argumentos no me parecen convincentes. De hecho, entiendo que, si bien es cierto que existe una injerencia en la vida privada de los contribuyentes y de los intermediarios, esta injerencia puede estar justificada por ser necesaria y proporcionada para alcanzar determinados objetivos de interés general reconocidos por la Unión.

#### ***1. Injerencia en la vida privada***

129. El artículo 7 de la Carta establece que «toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones». Según las Explicaciones sobre la Carta de los Derechos Fundamentales,<sup>70</sup> los derechos garantizados en el artículo 7 de la Carta corresponden a los que garantiza el artículo 8 del CEDH.<sup>71</sup> Por lo tanto, como también prescriben el apartado 3 del artículo 52 de la Carta y el apartado 3 del artículo 6 TUE, el artículo 7 de la Carta se interpretará de conformidad con el artículo 8 del CEDH.

<sup>70</sup> DO 2007, C 303, p. 17.

<sup>71</sup> El apartado 1 del artículo 8 del CEDH es casi idéntico al artículo 7 de la Carta. El artículo 8, apartado 2, del CEDH dispone: «No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás».

130. En su jurisprudencia, el TEDH ha recogido reiteradamente una definición amplia del concepto de «vida privada» que engloba las actividades de carácter profesional o mercantil, al declarar este enfoque conforme con el objeto y la finalidad esenciales del artículo 8 del CEDH, que es proteger al individuo frente a injerencias arbitrarias de los poderes públicos.<sup>72</sup>

131. Por su parte, el Tribunal de Justicia ha seguido el mismo enfoque en virtud del artículo 7 de la Carta, inspirándose en la jurisprudencia de Estrasburgo,<sup>73</sup> y basándose en su jurisprudencia anterior a la Carta, según la cual la protección frente a las intervenciones de los poderes públicos en la esfera de la actividad privada que sean arbitrarias o desproporcionadas constituye un principio general del Derecho de la Unión.<sup>74</sup> En particular, el Tribunal de Justicia ha declarado que, para demostrar la existencia de una injerencia en el derecho consagrado en el artículo 7 de la Carta, carece de relevancia que la información relativa a la vida privada de que se trate tenga o no carácter sensible o que los interesados hayan sufrido o no inconvenientes en razón de tal injerencia.<sup>75</sup>

132. En estas circunstancias, es evidente que la obligación de comunicar información supone una injerencia en la esfera privada de los intermediarios y de los contribuyentes.

133. El Tribunal de Justicia ha declarado que aquellas disposiciones que impongan o permitan la comunicación de datos personales como el nombre, el lugar de residencia o los recursos económicos de personas físicas a una autoridad pública deben calificarse, a falta de consentimiento de tales personas y cualquiera que sea el uso posterior que se haga de los datos en cuestión, de injerencia en su vida privada y, por tanto, de limitación al derecho garantizado en el artículo 7 de la Carta. Lo mismo sucede cuando la comunicación a una autoridad pública de datos nominales y económicos relativos a personas jurídicas incluye el nombre de una o de varias personas físicas.<sup>76</sup>

134. En el presente asunto, la información que debe comunicarse incluye, de conformidad con el artículo 8 *bis ter*, apartado 14, de la Directiva 2011/16, datos como «la identificación de los intermediarios y de los contribuyentes interesados, incluido su nombre, fecha y lugar de nacimiento (en el caso de una persona física), residencia fiscal, [número de identificación fiscal] y, en su caso, las personas que sean empresas asociadas al contribuyente interesado». Estos datos constituyen «datos de carácter personal», en el sentido del artículo 8 de la Carta, cuando se refieren a personas físicas. También puede tratarse de datos de carácter personal cuando, a pesar de que se refieran a personas jurídicas, la razón social de dichas personas jurídicas incluye el nombre de las personas físicas. Por consiguiente, tales datos están comprendidos en el derecho a la protección de la vida privada garantizado en el artículo 7 de la Carta.<sup>77</sup>

135. La cuestión clave es, por lo tanto, si esta injerencia puede estar justificada.

<sup>72</sup> Véase, en particular, TEDH, sentencia de 16 de diciembre de 1992, Niemietz c. Alemania (CE:ECHR:1992:1216JUD001371088), §§ 29 y 31.

<sup>73</sup> Véase, por ejemplo, la sentencia de 22 de octubre de 2002, Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603), apartado 29.

<sup>74</sup> Véase, en particular, la sentencia de 21 de septiembre de 1989, Hoechst/Comisión (46/87 y 227/88, EU:C:1989:337), apartado 19.

<sup>75</sup> Véase, por ejemplo, la sentencia de 8 de abril de 2014, Digital Rights Ireland y otros (C-293/12 y C-594/12, EU:C:2014:238), apartado 33 y jurisprudencia citada.

<sup>76</sup> Véase la sentencia de 18 de junio de 2020, Comisión/Hungría (Transparencia asociativa) (C-78/18, EU:C:2020:476), apartados 124 y 125.

<sup>77</sup> En el mismo sentido, *ibidem*, apartado 128.

136. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho consagrado en el artículo 7 de la Carta no constituye una prerrogativa absoluta, sino que debe considerarse según su función en la sociedad.<sup>78</sup> Asimismo, conforme al artículo 52, apartado 1, primera frase, de la Carta, cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por esta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Según el artículo 52, apartado 1, segunda frase, de la Carta, dentro del respeto del principio de proporcionalidad, solo podrán imponerse limitaciones a dichos derechos y libertades cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás.

137. Estas cuestiones se examinarán en las siguientes secciones de las presentes conclusiones.

## **2. Base jurídica y contenido esencial del derecho**

138. En primer lugar, por lo que respecta al requisito de que toda injerencia en el ejercicio de los derechos fundamentales debe estar «establecida por ley», ha de recordarse que tal requisito implica no solo que la medida que prevea la injerencia debe tener una base legal en el Derecho interno, sino también que este Derecho debe definir el alcance de la limitación del ejercicio del derecho de que se trate.<sup>79</sup> Al definir el alcance de la limitación que impone, la ley controvertida debe evitar el riesgo de arbitrariedad estableciendo normas suficientemente claras y previsibles en cuanto a su aplicación.<sup>80</sup> No obstante, como ha declarado el Tribunal de Justicia, esta exigencia no excluye que la limitación en cuestión se formule en términos suficientemente abiertos para permitir adaptarse a supuestos diferentes y a los cambios de situación.<sup>81</sup>

139. En el presente asunto, es evidente que la injerencia en el derecho consagrado en el artículo 7 de la Carta que critican los recurrentes en el litigio principal tiene una base legal —al menos en lo que atañe al Derecho de la Unión— en el artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16. Considero que esta base legal es adecuada, en la medida en que la limitación del ejercicio de los derechos de que se trata se enmarca en normas cuya aplicación es, como expliqué en mi apreciación de las cuestiones prejudiciales segunda y tercera, suficientemente clara y previsible. La previsibilidad y la claridad de las disposiciones no se ven en modo alguno desvirtuadas por el hecho de que puedan tener un alcance más bien amplio.<sup>82</sup>

140. Además, considero que también se cumple el requisito de que cualquier limitación de los derechos y libertades garantizados por la Carta respete el contenido esencial de dichos derechos y libertades. En otras palabras, el artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16 obliga a determinados contribuyentes y a determinados profesionales que se encuentran en una situación bastante específica a comunicar a las autoridades tributarias competentes información relativamente limitada y relacionada principalmente con su actividad. Por consiguiente, no creo que en el

<sup>78</sup> Véase, entre otras, la sentencia de 16 de julio de 2020, Facebook Ireland y Schrems (C-311/18, EU:C:2020:559), apartado 172 y jurisprudencia citada.

<sup>79</sup> *Ibidem*, apartado 175.

<sup>80</sup> Véanse, para un análisis más detallado y con más citas de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del TEDH, las conclusiones del Abogado General Saugmandsgaard Øe presentadas en el asunto Facebook Ireland y Schrems (C-311/18, EU:C:2019:1145), puntos 263 y 265.

<sup>81</sup> Véase la sentencia de 8 de diciembre de 2022, Orde van Vlaamse Balies y otros (C-694/20, EU:C:2022:963), apartado 35 (en lo sucesivo, «sentencia Orde van Vlaamse Balies»).

<sup>82</sup> Véase, en este sentido, TEDH, sentencia de 14 de marzo de 2013, Bernh Larsen Holding AS y otros c. Noruega (CE:ECHR:2013:0314JUD002411708), §§ 123 a 134, en relación con el artículo 8 del CEDH.

presente asunto sea necesario entablar ningún debate sobre lo que puede considerarse la parte «esencial» (y, por lo tanto, intangible) del derecho al respeto de la vida privada para concluir que la obligación de comunicar información no invade dicha parte esencial.

141. Por último, para determinar si la medida de la Unión de que se trata es conforme con el principio de proporcionalidad, es necesario examinarla desde cuatro puntos de vista: i) ¿persigue objetivos de interés general reconocidos por la Unión?, ii) ¿es necesaria para alcanzar esos objetivos?, iii) ¿va más allá de lo necesario para alcanzar esos objetivos? y iv) ¿logra establecer un justo equilibrio entre los distintos intereses en juego?

### **3. Evaluación de la proporcionalidad (I): objetivos perseguidos e idoneidad de la medida**

142. En primer lugar, considero que las disposiciones de la Directiva 2018/822 persiguen objetivos de interés general reconocidos por la Unión. Como ha declarado el Tribunal de Justicia (recientemente en la sentencia *Orde van Vlaamse Balies*), la lucha contra la planificación fiscal agresiva y la prevención del riesgo de elusión y evasión fiscales son objetivos de interés general reconocidos por la Unión, a los efectos del artículo 52, apartado 1, de la Carta, que pueden amparar una limitación del ejercicio de los derechos garantizados por el artículo 7 de esta.<sup>83</sup>

143. No debe olvidarse que, como precisa el artículo 2 TUE, la igualdad de los ciudadanos y la solidaridad son dos de los valores fundacionales de la Unión Europea. El respeto de estos valores se ve claramente menoscabado por prácticas fiscales y empresariales que permiten a algunos contribuyentes (la mayoría de las veces, a personas particularmente adineradas) eludir el pago de la parte de impuestos que les corresponde al erario. Estas prácticas alimentan las desigualdades existentes en la sociedad y, por lo tanto, son fundamentalmente incompatibles con el modelo socioeconómico de la «economía social de mercado» de la Unión, así como con la consecución de algunos de sus objetivos principales, en particular, el fomento de la justicia social y el bienestar de sus pueblos, así como la contribución al progreso social.<sup>84</sup>

144. En segundo lugar, me parece oportuno notar que la obligación de comunicar información parece haber sido realmente concebida y diseñada para luchar contra la planificación fiscal agresiva y prevenir el riesgo de elusión y evasión fiscales. En mi opinión, esta medida es especialmente adecuada para garantizar que las autoridades públicas obtengan información pertinente sobre mecanismos fiscales transfronterizos potencialmente agresivos, permitiéndoles reaccionar rápidamente ante las prácticas nocivas, por ejemplo, modificando el marco normativo. Por lo tanto, la obligación de comunicar información contribuye eficazmente al objetivo último de reforzar el mercado interior, fomentando la equidad tributaria y luchando contra determinados efectos indirectos negativos que pueden derivarse de una mayor movilidad dentro de la Unión.

145. A este respecto —para responder a ciertas dudas expresadas por el órgano jurisdiccional remitente—, me gustaría hacer hincapié en que el hecho de que algunas disposiciones de la Unión puedan tener el efecto de disuadir de determinadas actividades transfronterizas no significa que dichas disposiciones sean incompatibles con el objetivo de reforzar el mercado interior. En efecto, el establecimiento del mercado interior no tiene por objeto promover el libre ejercicio del comercio de todos los productos y servicios, sino garantizar que el mercado de la

<sup>83</sup> Apartado 44 de la sentencia.

<sup>84</sup> Véase, en particular, el artículo 3 TUE.

Unión no esté fragmentado por normas nacionales divergentes.<sup>85</sup> Cuando así lo exijan los intereses públicos, las normas de la Unión pueden desincentivar, restringir o prohibir por completo determinadas actividades económicas.<sup>86</sup>

146. Dicho esto, debo decir que, a pesar del énfasis con el que algunos de los recurrentes en el litigio principal han descrito el posible impacto de la Directiva 2018/822 en actividades transfronterizas realizadas tanto por los intermediarios como por los contribuyentes, me resulta difícil apreciar un efecto indeseable significativo. Me parece que las actividades que pueden efectivamente desincentivarse son, en primer lugar, las relacionadas con mecanismos ilegales (o, en cualquier caso, aquellas que conducen a la evasión o la elusión fiscales o los abusos). Obviamente, ni los contribuyentes ni los intermediarios tendrán ningún interés en informar de esas operaciones a las autoridades tributarias. Es evidente que, de ser así, la Directiva 2018/822 tendrá un efecto especialmente positivo en el mercado interior. En segundo lugar, la Directiva 2018/822 también podría tener un cierto efecto disuasorio respecto de las actividades vinculadas a los mecanismos que funcionan al margen de la ley y, más en general, frente a los que aprovechan las lagunas y los desajustes de la normativa fiscal con el fin de pagar pocos o ningún impuesto sobre sus ingresos. Creo que existe un interés público evidente en desincentivar también la utilización de este tipo de mecanismos.<sup>87</sup> En tercer lugar, no entiendo por qué las actividades de intermediarios y contribuyentes relacionadas con mecanismos que no solo son lícitos, sino que además no son agresivos, se verían desincentivadas por el mero hecho de que haya que comunicar a las autoridades una cantidad de información limitada al respecto.

147. Además, también es preciso subrayar que, en las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia en el presente procedimiento, no figura ninguna indicación detallada y concreta sobre medidas alternativas que hubieran posibilitado alcanzar el mismo nivel de protección de los objetivos perseguidos por la Directiva 2018/822, siendo al mismo tiempo menos gravosas para las personas afectadas.

148. En particular, no creo que establecer un umbral mínimo a partir del cual los mecanismos deban ser objeto de comunicación (por ejemplo, únicamente aquellos que procuren una ventaja fiscal superior a un importe determinado) —como han sugerido algunos recurrentes en el litigio principal— hubiera garantizado el nivel de protección perseguido por el legislador de la Unión. En efecto, cualquier mecanismo sujeto a comunicación de información, cualquiera que sea su valor monetario, es capaz de revelar una laguna importante en la legislación que puede ser, efectiva o potencialmente, aprovechada por otros mecanismos, posiblemente de mayor magnitud.

149. Una vez aclarado que las disposiciones introducidas por la Directiva 2018/822 son adecuadas para alcanzar los objetivos perseguidos por el legislador de la Unión, procede comprobar, a continuación, si estas disposiciones suponen una injerencia en la vida privada de algunas personas que va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos públicos perseguidos.

<sup>85</sup> Véanse, en el mismo sentido, las conclusiones del Abogado General Tesauro presentadas en el asunto Hünermund y otros (C-292/92, EU:C:1993:863), puntos 1 y 27, y las conclusiones del Abogado General Geelhoed presentadas en el asunto Arnold André (C-434/02, EU:C:2004:487), punto 80.

<sup>86</sup> Véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de diciembre de 2004, Swedish Match (C-210/03, EU:C:2004:802), apartado 34, y de 3 de diciembre de 2019, República Checa/Parlamento y Consejo (C-482/17, EU:C:2019:1035), apartados 48, 60 y 61.

<sup>87</sup> No hace falta señalar que la Directiva 2018/822 no establece ninguna norma sustantiva al respecto, y mucho menos una prohibición de esos mecanismos.

#### 4. Evaluación de la proporcionalidad (II): *proporcionalidad* strictu sensu

150. De entrada, he de recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una normativa que limite el derecho fundamental al respeto de la vida privada debe establecer reglas claras y precisas que regulen el alcance y la aplicación e impongan unas exigencias mínimas, de modo que las personas cuyos datos de carácter personal se hayan transferido dispongan de garantías suficientes contra los riesgos de abuso de esos datos. En particular, dicha normativa deberá indicar en qué circunstancias y con arreglo a qué requisitos puede adoptarse una medida que contemple el tratamiento de tales datos.<sup>88</sup>

151. En el presente asunto, varias consideraciones me llevan a estimar que el legislador de la Unión ha limitado la injerencia en la vida privada de los intermediarios y de los contribuyentes a lo estrictamente necesario.

152. En primer lugar, la obligación de comunicar información rige únicamente para dos categorías de personas (intermediarios y contribuyentes),<sup>89</sup> como resultado de una elección y un comportamiento deliberados, cuyas consecuencias jurídicas conocen (o deberían conocer). De este modo, el ámbito de aplicación personal de la medida se limita a las personas físicas y jurídicas que tengan una relación directa con situaciones respecto de las cuales el legislador de la Unión pretende reforzar la transparencia.<sup>90</sup> Además, se prevé una excepción para aquellas personas (intermediarios) que gocen de la protección del secreto profesional en virtud del Derecho nacional.<sup>91</sup>

153. En segundo lugar, la obligación de comunicar información solo rige en determinadas situaciones específicas: cuando el contribuyente haya encargado —o el intermediario haya prestado servicios relacionados con— un mecanismo fiscal transfronterizo que presente determinadas características. Se trata de una serie de características —enumeradas taxativamente en el anexo IV de la Directiva 2011/16— que el legislador ha considerado típicas de los mecanismos transfronterizos agresivos. Procede señalar, en este contexto, que varias señas distintivas solo se refieren a personas jurídicas y que algunas de ellas solo son aplicables a los mecanismos que afectan a un número determinado de contribuyentes.

154. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente y algunos de los recurrentes en el litigio principal albergan dudas en cuanto al alcance material y personal de la obligación de comunicar información, en la medida en que i) exige comunicar a las autoridades mecanismos que pueden ser lícitos o no agresivos o que no han sido creados por motivos fiscales y ii) atañe no solo a los contribuyentes, sino también a los intermediarios.

155. No comparto estas dudas.

156. De hecho, si la obligación de comunicar información obligara a comunicar mecanismos *ilícitos*, el artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16 sería inválido por vulnerar el derecho a no contribuir a la propia inculpación, que es un componente del derecho de defensa, consagrado en el

<sup>88</sup> Véase, en este sentido, el dictamen 1/15 (Acuerdo PNR UE-Canadá), de 26 de julio de 2017 (EU:C:2017:592), apartados 140 y 141 y jurisprudencia citada.

<sup>89</sup> Véase la sentencia de 8 de abril de 2014, Digital Rights Ireland y otros (C-293/12 y C-594/12, EU:C:2014:238), apartado 56.

<sup>90</sup> Véase *ibidem*, apartado 58.

<sup>91</sup> Véase mi análisis de la cuarta cuestión prejudicial más adelante.

artículo 48, apartado 2, de la Carta.<sup>92</sup> Algunos de los recurrentes en el litigio principal dejaron muy claro este extremo en la vista. Por lo tanto, me parece un poco desconcertante que, al mismo tiempo, critiquen esta Directiva por exigir a los intermediarios que presenten información *lícita*.

157. En cualquier caso, el hecho de que la información que debe comunicarse pueda referirse a transacciones lícitas es conforme con el objetivo perseguido por la normativa de que se trata. El artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16 pretende reforzar la transparencia poniendo a disposición de las autoridades tributarias determinada información relativa a ciertos mecanismos fiscales; no implica ninguna evaluación (positiva o negativa) de la legalidad de dichos mecanismos, ni del cumplimiento por parte de los contribuyentes o de los intermediarios, por ejemplo, de las normas fiscales y financieras aplicables.<sup>93</sup>

158. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el mero intento de un contribuyente de acogerse al régimen fiscal que le resulte más ventajoso, haciendo uso de las libertades del mercado interior, no puede fundar una presunción general de fraude o de abuso, ni privar a dicho contribuyente de sus derechos o ventajas que se deriven del Derecho de la Unión.<sup>94</sup> Por lo tanto, no cabe duda de que, como sostienen los recurrentes en el litigio principal, los contribuyentes pueden elegir legítimamente en sus actividades «la opción que esté menos sujeta a tributación», siempre que permanezcan dentro de los límites de lo que es lícito con arreglo a las legislaciones nacionales y de la Unión pertinentes.

159. Sin embargo, ello no impide a los Estados miembros considerar que su legislación nacional, en particular debido a que interactúa con la legislación nacional de los demás Estados miembros y con las normas de la Unión en materia de libre circulación, puede presentar lagunas que requieran una intervención normativa. En concreto, se trata de situaciones que, aun siendo lícitas, pueden dar lugar a la infraimposición de determinados contribuyentes o que facilitan que los contribuyentes incurran en evasión o elusión fiscales o en abuso.

160. También debe tenerse en cuenta que la Directiva 2018/822 se adoptó como continuación de los trabajos de la OCDE sobre las estrategias de BEPS, que en general se considera que implican tanto prácticas lícitas como ilícitas. Si bien puede resultar exagerado afirmar, como hizo Denis Healey,<sup>95</sup> que «la diferencia entre la elusión fiscal [lícita] y la evasión fiscal [ilícita] tiene el grosor de un muro de prisión», no es discutible que, en ocasiones, solo existe una delgada línea entre ambas.

161. Por lo tanto, para alcanzar los objetivos perseguidos, es crucial (e inevitable) que la obligación de comunicar información se refiera a mecanismos que presentan determinadas características, sin que esos elementos necesariamente sugieran que el mecanismo tiene carácter ilícito o abusivo.

162. Al fin y al cabo, todo el sistema tributario, tanto en la Unión Europea como fuera de ella, se basa en obligaciones de información y comunicación impuestas a los contribuyentes, relativas a información sobre actividades que, en principio, se presumen lícitas. Evidentemente, la fiscalidad

<sup>92</sup> Véase, en particular, la sentencia de 2 de febrero de 2021, Consob (C-481/19, EU:C:2021:84), apartados 45 y 47 y jurisprudencia citada.

<sup>93</sup> Véase, asimismo, el artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16: «La no reacción por parte de una administración tributaria a un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información no implicará en ningún caso la aceptación de la validez del tratamiento fiscal de dicho mecanismo».

<sup>94</sup> Véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), apartados 36 y 37, y de 26 de febrero de 2019, N Luxembourg 1 y otros (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16, EU:C:2019:134), apartado 109.

<sup>95</sup> Antiguo Ministro de Hacienda del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (1974 a 1979).

no es el único ámbito en el que particulares y empresas están obligados a proporcionar a la Administración pública determinada información relativa a sus actividades privadas o profesionales, con el fin de permitir a las autoridades, por ejemplo, registrar y conservar esta información en registros *ad hoc*,<sup>96</sup> comprobar *ex ante* o *ex post* que la actividad se ejerce de conformidad con la ley,<sup>97</sup> o reaccionar rápidamente si se ha producido un accidente.<sup>98</sup>

163. Por las mismas razones, no considero problemático el hecho de que la obligación de comunicar información pueda extenderse también a mecanismos que pueden ni ser «agresivos» ni estar motivados por la perspectiva de obtener cierta ventaja fiscal.<sup>99</sup>

164. El legislador de la Unión ha considerado que «los mecanismos de planificación fiscal agresiva han evolucionado a lo largo de los años adquiriendo una complejidad creciente y están permanentemente sometidos a modificaciones y ajustes para hacer frente a las medidas adoptadas por las autoridades tributarias para contrarrestarlos». De este modo, consideró más eficaz «tratar de detectar los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva mediante la elaboración de una lista de las características y elementos de las operaciones que presenten claros indicios de elusión o fraude fiscales».<sup>100</sup>

165. Los recurrentes en el litigio principal no han rebatido estas consideraciones que, en cualquier caso, me parecen razonables. En consecuencia, en mi opinión, para poder ser realmente eficaz, el ámbito material de la obligación de comunicar información tiene que ser, hasta cierto punto, superinclusivo.

166. Tampoco me convence el argumento, esgrimido por algunos recurrentes en el litigio principal, de que habría bastado con exigir *solo a los contribuyentes* que aportaran la información requerida. A este respecto, me remito a las conclusiones del Abogado General Rantos presentadas en el asunto Orde van Vlaamse Balies y Belgian Association of Tax Lawyers, en las que este hacía hincapié en el «papel primordial [de los intermediarios] en el diseño de mecanismos de planificación fiscal agresiva» y, habida cuenta de ello, coincidía con el legislador de la Unión en que «el sistema de comunicación de información habría sido mucho menos efectivo si fuera el propio contribuyente quien tuviera que declarar ante las autoridades fiscales su propia decisión de acogerse a un “mecanismo agresivo”».<sup>101</sup>

167. Esto es así porque los intermediarios son, normalmente, quienes mejor conocen los mecanismos sujetos a obligaciones de información y, por lo tanto, son los más indicados para presentar la información pertinente de forma correcta y completa. Además, los intermediarios suelen ser miembros de profesiones reguladas, cuyas actividades se rigen por diferentes conjuntos de normas nacionales (incluidas las deontológicas) y, en ocasiones, son objeto de autorregulación, y que con frecuencia se llevan a cabo de conformidad con normas

<sup>96</sup> Por ejemplo, puede exigirse a las personas físicas que transmitan información sobre acontecimientos vitales para el registro civil.

<sup>97</sup> Por ejemplo, las personas físicas y jurídicas pueden tener que enviar información muy detallada a las autoridades competentes para que se les autorice a abrir un consultorio médico o dentista, suministrar alimentos al público o ejercer como abogado.

<sup>98</sup> Véanse, por ejemplo, las normas detalladas relativas a la información que debe aportarse antes de transportar materias radiactivas (Directiva 2006/117/Euratom del Consejo, de 20 de noviembre de 2006, relativa a la vigilancia y al control de los traslados de residuos radiactivos y combustible nuclear gastado; DO 2006, L 337, p. 21).

<sup>99</sup> En efecto, algunas de las señas distintivas generan la obligación de comunicar información con independencia de si se cumple el criterio del beneficio principal (véase el anexo IV, parte I, de la Directiva 2011/16).

<sup>100</sup> Considerando 9 de la Directiva 2018/822.

<sup>101</sup> Asunto C-694/20, EU:C:2022:259, punto 20. Véanse también los apartados 3.1.2, 7.1 y 9.1 de la Evaluación de impacto y el punto 1 de la exposición de motivos.

internacionales. De este modo, es más fácil controlar que cumplen la ley (incluidas las obligaciones en materia de declaración) y, cuando se detecta una infracción, pueden imponerse sanciones eficaces.

168. En tercer lugar, la cantidad y la calidad de la información que debe facilitarse a las autoridades también parecen necesarias para alcanzar los objetivos perseguidos. La lista de información que figura en el artículo 8 *bis ter*, apartado 14, de la Directiva 2011/16<sup>102</sup> es de un volumen relativamente limitado, solo incluye datos básicos de carácter personal y consiste principalmente en información comercial. Tampoco hay ningún elemento entre los enumerados que sea manifiestamente ajeno al objeto y a la finalidad de la obligación de comunicar información. Habida cuenta de lo anterior, la información que debe comunicarse a las autoridades no permite extraer ninguna conclusión específica sobre la vida privada de las personas físicas afectadas (contribuyentes e intermediarios).<sup>103</sup>

169. En cuarto lugar, existen límites claros en cuanto a las autoridades que pueden acceder a la información facilitada por los intermediarios y contribuyentes afectados e intercambiada dentro de la red de autoridades, a saber,<sup>104</sup> aquellas que cada Estado miembro designe específicamente como «competentes».<sup>105</sup> Por su parte, la Comisión solo está autorizada a acceder a una parte de la información intercambiada,<sup>106</sup> y ello principalmente para controlar el buen funcionamiento del sistema establecido por la Directiva 2018/822 y con fines estadísticos.<sup>107</sup> La información facilitada debe ser tratada de forma confidencial y, en principio, no puede ser divulgada a terceros.<sup>108</sup>

170. En quinto lugar, también se indica, aunque de un modo bastante general, la forma en que las autoridades competentes pueden utilizar la información, en el considerando 2 de la Directiva 2018/822: «[para] permiti[r] a dichas autoridades reaccionar rápidamente ante las prácticas fiscales nocivas y colmar las lagunas existentes mediante la promulgación de legislación o la realización de análisis de riesgos adecuados y de auditorías fiscales».

171. En sexto lugar, existen una serie de garantías contra el acceso ilícito<sup>109</sup> y, lo que es más importante, contra la utilización ilícita de los datos personales. En particular, el artículo 25 de la Directiva 2011/16 dispone que las normas establecidas en el Reglamento general de protección de datos<sup>110</sup> y en el marco en materia de protección de datos para las instituciones de la Unión<sup>111</sup> siguen siendo aplicables, en principio, al intercambio de información y al tratamiento de datos

<sup>102</sup> Véase el punto 9 de las presentes conclusiones.

<sup>103</sup> Véase la sentencia de 8 de abril de 2014, *Digital Rights Ireland y otros* (C-293/12 y C-594/12, EU:C:2014:238), apartado 27.

<sup>104</sup> La «red CCN», que es la plataforma común basada en la red común de comunicación, desarrollada por la Unión Europea para asegurar todas las transmisiones por vía electrónica entre autoridades competentes en materia de aduanas y fiscalidad. Véanse el artículo 3, punto 13, y el artículo 21, apartado 1, de la Directiva 2011/16, así como el considerando 12 de la Directiva 2018/822.

<sup>105</sup> Véanse el artículo 3, punto 1, el artículo 4 y el artículo 8 *bis ter*, apartados 1 y 6, de la Directiva 2011/16.

<sup>106</sup> En concreto, no tiene acceso a los datos personales de los contribuyentes e intermediarios ni a la descripción de los mecanismos sujetos a comunicación de información.

<sup>107</sup> Véanse el artículo 8 *bis ter*, apartado 17, y el artículo 21, apartados 5 y 7, de la Directiva 2011/16, así como el considerando 6 de la Directiva 2018/822.

<sup>108</sup> Ello se desprende, *a fortiori*, del artículo 23 (en particular de su apartado 3) y del artículo 23 *bis* de la Directiva 2011/16. Véase, no obstante, la excepción prevista en el artículo 24 de dicha Directiva.

<sup>109</sup> Véase, en particular, el artículo 21, apartado 2, párrafo tercero, y apartado 7, de la Directiva 2011/16.

<sup>110</sup> Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (DO 2016, L 119, p. 1).

<sup>111</sup> Reglamento (UE) 2018/1725 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2018, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales por las instituciones, órganos y organismos de la Unión, y a la libre circulación de esos datos, y por el que se derogan el Reglamento (CE) n.º 45/2001 y la Decisión n.º 1247/2002/CE (DO 2018, L 295, p. 39).

personales efectuados en virtud de las disposiciones de la Directiva 2011/16. Por lo tanto, no me convencen los argumentos de la BATL y de la OBFGB sobre una supuesta falta de normas reguladoras del almacenamiento o del uso de los datos y de garantías contra los abusos en ese almacenamiento o en ese uso.

172. Sobre la base de lo anterior, considero que la obligación de comunicar información no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos por el legislador de la Unión.

### **5. Evaluación de la proporcionalidad (III): equilibrio de intereses**

173. Por último, considero que las disposiciones introducidas por la Directiva 2018/822 establecen un justo equilibrio entre los intereses en juego.

174. El interés público perseguido por estas disposiciones es, como se ha indicado en los puntos 142 y 143 de las presentes conclusiones, de suma importancia para la Unión Europea. Esto es especialmente cierto en el mundo globalizado de hoy en día en el que, según algunos estudios recientes, las diferencias entre ricos y pobres han aumentado considerablemente en los últimos años.<sup>112</sup>

175. En este contexto, y por las razones ya expuestas, la injerencia que supone la obligación de comunicar información en la vida privada de los intermediarios y de los contribuyentes parece más bien limitada. Además, el número total de situaciones en las que se produce dicha injerencia también es reducido. Por ejemplo, el Gobierno belga ha señalado que, en los últimos años, ha recibido menos de mil declaraciones en virtud del artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16, mientras que cada año tramita millones de declaraciones tributarias ordinarias.

176. También puede ser útil subrayar que el legislador de la Unión trató, en la medida de lo posible, de minimizar los inconvenientes para quienes están obligados a presentar la información en cuestión.<sup>113</sup> Por ejemplo, la descripción del mecanismo sujeto a comunicación de información —que, en mi opinión, constituye la parte esencial de la información requerida— debe efectuarse de forma resumida, y sus elementos y las actividades económicas pertinentes solo deben explicarse «en términos abstractos».<sup>114</sup> Por lo tanto, debe rechazarse el argumento de la OBFGB de que la obligación de comunicar información obligaría a los intermediarios a revelar a las autoridades su labor de asesoramiento.

177. Además, el legislador de la Unión también ha tratado de evitar una multiplicación innecesaria del trabajo para los contribuyentes y los intermediarios, en particular autorizando excepciones a la obligación de comunicar información cuando un mismo mecanismo deba declararse por diferentes personas o en diferentes Estados miembros<sup>115</sup> o cuando una declaración sea similar a otra presentada anteriormente.<sup>116</sup>

<sup>112</sup> Véase, por ejemplo, Naciones Unidas, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, «World Social Report 2020 — Inequality in a Rapidly Changing World».

<sup>113</sup> Véase, en particular, el considerando 13 de la Directiva 2018/822.

<sup>114</sup> Véase el apartado 14, letra c), del artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16.

<sup>115</sup> Véase el artículo 8 *bis ter*, apartados 3, 4, 9 y 10, de la Directiva 2011/16.

<sup>116</sup> Véase el artículo 8 *bis ter*, apartado 2, de la Directiva 2011/16.

178. Por último, pero no por ello menos importante, procede destacar que no se exige a los intermediarios que busquen activamente una información que, a pesar de estar sujeta a la obligación de comunicación, puede ocurrir que no la tengan. Como establece el artículo 8 *bis ter*, apartado 1, de la Directiva 2011/16, solo están obligados a presentar información «que obre en su conocimiento, posesión o control». Por consiguiente, no puedo suscribir el argumento de la BATL según el cual la obligación de comunicar información implica para los intermediarios una actividad laboriosa y costosa de cara a buscar y comunicar la información pertinente.

179. Tampoco estoy de acuerdo con la OBFG en que la obligación de informar sea desproporcionada dado que las autoridades tributarias podrían obtener *algunos* de los datos que deben comunicarse a partir de los datos facilitados por los contribuyentes o intercambiados entre las autoridades de conformidad con las disposiciones de otros instrumentos jurídicos.<sup>117</sup>

180. En la Evaluación de impacto (apartado 2 y anexo 5) y en la exposición de motivos (punto 1) se explica por qué la información obtenida por las autoridades en virtud de los demás instrumentos «DAC» y «ATAD»<sup>118</sup> no es clara y completa. Lejos de explicar detalladamente por qué la Directiva 2018/822 duplicaría innecesariamente la carga para los contribuyentes o intermediarios, la alegación de la OBFG se limita a i) referirse únicamente a determinados datos de entre los enumerados en el artículo 8 *bis ter*, apartado 14, de la Directiva 2011/16, ii) que se facilitan a las autoridades solo en algunas de las situaciones previstas en el anexo IV y iii) únicamente en relación con determinados impuestos. Por otra parte, la propia OBFG reconoce que algunas de sus alegaciones relativas a las autoridades que ya tienen acceso a la información que ha de ser comunicada son meramente «verosímiles».

181. Creo firmemente que los principios de buena administración y de proporcionalidad limitan la capacidad de la Administración pública para requerir a las personas físicas y jurídicas a que faciliten información que, por ejemplo, carezca de pertinencia o sea innecesaria para la Administración, que ya obre en su poder o que pueda generar una carga de trabajo intolerable y unos costes excesivos a la hora de ser recopilada, organizada y comunicada por las personas afectadas.<sup>119</sup> Sin embargo, es evidente que ese no es el caso del artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16: las autoridades tributarias no solo serían incapaces de «conectar los puntos» entre las diferentes informaciones recopiladas en virtud de instrumentos jurídicos diferentes, sino que, como se ha dicho, faltarían datos significativos, por lo que dichas autoridades no podrían hacerse una idea completa de los mecanismos en cuestión.

182. Habida cuenta de lo anterior, procede concluir que el artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16 no vulnera el artículo 7 de la Carta por crear una injerencia inadmisibles en el derecho a la vida privada de los intermediarios y de los contribuyentes.

<sup>117</sup> La OBFG se refiere, en particular, a la Directiva 2015/2376/UE del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad (DO 2015, L 332, p. 1) («DAC 3»), y a la Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales (DO 2016, L 342, p. 1) («DAC 5»).

<sup>118</sup> Véanse las notas 17 y 118 de las presentes conclusiones.

<sup>119</sup> Véanse, por analogía y con más citas de jurisprudencia, las conclusiones del Abogado General Wahl presentadas en el asunto Buzzi Unicem/Comisión (C-267/14 P, EU:C:2015:696), puntos 97 a 117.

#### **D. Cuarta cuestión prejudicial: respeto de la vida privada (ámbito de la dispensa)**

183. Por último, mediante su cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia, en esencia, que examine la validez del artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 a la luz del artículo 7 de la Carta, en la medida en que esa primera disposición exige a los intermediarios que tienen derecho a una dispensa, debido a que están sujetos al secreto profesional en virtud del Derecho nacional, que notifiquen a cualquier otro intermediario, que no es su cliente, sus obligaciones de comunicación de información con arreglo a la Directiva 2011/16.

184. Esta cuestión es en gran medida similar a la planteada en el asunto que dio lugar a la sentencia *Orde van Vlaamse Balies*, en la que el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 infringía el artículo 7 de la Carta y, por lo tanto, era inválido, en la medida en que la obligación que impone a los *abogados* dispensados de la obligación de notificar a otros intermediarios implica revelar la identidad del abogado intermediario y los datos de su consulta.

185. No obstante, la formulación de la cuestión prejudicial planteada en el presente asunto difiere ligeramente de la planteada en el asunto antes citado. De hecho, la expresión «un abogado que actúe como intermediario» ha sido sustituida por la expresión «un intermediario sujeto al deber de secreto profesional, cuyo incumplimiento está sancionado penalmente con arreglo al Derecho de dicho Estado miembro».

186. Por consiguiente, en el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si: i) el derecho de dispensa por razón del secreto profesional establecido en el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 se limita a los abogados o puede concederse a otras categorías de profesionales que gocen de tal protección en virtud del Derecho nacional y ii) en este último caso, si el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 es inválido, por infringir el artículo 7 de la Carta, en la medida en que obliga a estos profesionales a notificar a otros intermediarios su obligación de comunicar información, revelando así su identidad y los datos de su consulta.

187. Examinaré sucesivamente ambos temas.

##### ***1. Ámbito de aplicación personal del derecho a la dispensa***

188. La primera cuestión que se plantea es si, con arreglo al artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16, los Estados miembros solo pueden conceder una dispensa a los abogados o también pueden concedérsela a otras categorías de profesionales que estén sujetos, en virtud del Derecho nacional, a alguna forma de secreto profesional.

189. La duda de interpretación se deriva, ante todo, del hecho de que un análisis textual y comparativo del artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 no ofrece una respuesta clara a esta cuestión.

190. Por un lado, la mayoría de las versiones lingüísticas de esta disposición contienen términos genéricos y, por lo tanto, no abarcan únicamente los derechos de confidencialidad reconocidos a los abogados.<sup>120</sup> Además, una interpretación amplia del ámbito del derecho a la dispensa podría considerarse coherente con el hecho de que i) dicho ámbito se determina mediante una remisión al Derecho nacional de los Estados miembros y ii) el párrafo segundo de la citada disposición se refiere al término genérico, en plural, «profesiones».

191. Por otro lado, sin embargo, un número significativo de versiones lingüísticas (griego, inglés, maltés, rumano y finés) incluye un término específico para los abogados. Además, mientras que una interpretación del término limitada a los abogados sería compatible con todas las versiones lingüísticas, no ocurre lo mismo en el caso contrario. Asimismo, el apartado 14 del artículo 8 *bis ter* (en las versiones griega, inglesa, maltesa, rumana y finesa) incluye una referencia al secreto profesional, y no a la prerrogativa de secreto profesional, lo que puede entenderse en el sentido de que el término utilizado en el apartado 5 de la misma disposición tiene una connotación muy específica y, por consiguiente, un alcance más restringido.

192. Desafortunadamente, tampoco una interpretación contextual e histórica del artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16 ni el examen de la práctica subsiguiente de los Estados miembros proporcionan una orientación inequívoca.

193. En primer lugar, un examen de las Directivas 2011/16 y 2018/822 en su conjunto ofrece pocas pistas sobre el ámbito de aplicación personal de la dispensa. Por lo que respecta a la Directiva 2011/16, la única referencia a la prerrogativa de secreto profesional figura en el propio artículo 8 *bis ter*, apartado 5. Además, la exposición de motivos de la Directiva 2018/822 no aporta ninguna aclaración adicional sobre este concepto, ya que la expresión «prerrogativa de secreto profesional» solo se menciona en su considerando 8, el cual, sin embargo, no contiene ningún elemento útil a efectos de su interpretación.

194. En segundo lugar, los *trabajos preparatorios* a los que se refieren las partes tampoco ofrecen una orientación clara. No obstante, algunos pasajes de la Evaluación de impacto parecen indicar que, para la Comisión, el concepto de «prerrogativa de secreto profesional» incluido en su propuesta de Directiva se refería únicamente al manejo en relación con los abogados.<sup>121</sup> A este respecto, la Comisión añade que el texto de la propuesta sobre la que sus servicios trabajaron y que propusieron al Colegio de comisarios para su adopción fue redactado en inglés (y en él figuraba el término técnico «*legal professional privilege*»).

195. A este respecto, es indiscutible que el concepto de «prerrogativa de secreto profesional» se refiere específicamente a las actividades de los abogados y confiere un privilegio de confidencialidad a las comunicaciones entre los abogados y sus clientes. Esta especificidad se ve confirmada, en particular, por la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales de la Unión<sup>122</sup> y del TEDH.<sup>123</sup> Hasta donde yo sé, lo mismo cabe decir a nivel mundial.<sup>124</sup> Por ejemplo, ante una serie de

<sup>120</sup> Como, por ejemplo, «professional secrecy» (en inglés), «zákonné profesní mlčenlivosti» (en checo), «Verschwiegenheitspflicht» (en alemán), «secret professionnel» (en francés), «profesionalne tajne» (en croata), «segreto professionale» (en italiano), «verschoningsrecht» (en neerlandés), «profesinė paslaptis» (en lituano) y «yrkesmässiga privilegierna» (en sueco).

<sup>121</sup> Véanse el punto 7.1.3. de la Evaluación de impacto y los puntos 3.3. y 3.4. de su anexo 2.

<sup>122</sup> Véase, en particular, la sentencia de 18 de mayo de 1982, AM & S Europe/Comisión (155/79, EU:C:1982:157), apartados 18 a 28.

<sup>123</sup> Véase, en particular, TEDH, sentencia de 4 de febrero de 2020, Kruglov y otros c. Rusia (CE:ECHR:2020:0204JUD001126404), § 137.

<sup>124</sup> Por ejemplo, la razón de ser de la prerrogativa de secreto profesional (lo que, en Derecho estadounidense, se conoce como el «*client-attorney privilege*») es, según el Tribunal Supremo de los Estados Unidos, «fomentar la comunicación plena y franca entre los abogados y sus clientes y promover así intereses públicos más amplios en la observancia de la ley y la administración de justicia» (véase, en particular, el dictamen de 25 de junio de 1998, Swid-attorney Berlin c. Estados Unidos, 524 U.S. 399 (1998), p. 403).

órganos jurisdiccionales se ha planteado la cuestión de si los asesores contables y fiscales podían invocar la prerrogativa de secreto profesional cuando asesoraran a clientes sobre cuestiones jurídicas, pero, al menos en los casos de los que tengo conocimiento, esta pretensión ha sido rechazada sistemáticamente.<sup>125</sup>

196. Este enfoque restrictivo del concepto de «prerrogativa de secreto profesional» parece conforme con los fundamentos históricos de este principio. Como ha escrito el Abogado General Poiares Maduro, «sería posible encontrar su huella tanto “en todas las democracias” como en todas las épocas [...] Desde este punto de vista, si el secreto del *abogado* merece ser reconocido por el ordenamiento jurídico comunitario es simplemente porque hunde sus raíces en los cimientos mismos de la sociedad europea».<sup>126</sup> La doctrina parece confirmar estas consideraciones.<sup>127</sup>

197. No obstante, como se ha expuesto, la expresión «prerrogativa de secreto profesional» y sus equivalentes cercanos solo se emplean en algunas versiones lingüísticas de la Directiva 2011/16. Por lo tanto, este elemento, aunque importante, no puede considerarse decisivo.

198. En tercer lugar, la información detallada que el Consejo y la Comisión aportaron en respuesta a una pregunta del Tribunal de Justicia sobre la manera en que los Estados miembros han incorporado al Derecho nacional el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 tampoco proporciona indicaciones claras. En efecto, muchos Estados miembros han limitado la posibilidad de que los abogados obtengan una dispensa. Sin embargo, algunos otros Estados miembros no han definido en el Derecho nacional de transposición las profesiones concretas que pueden ser objeto de dispensa, ya que las disposiciones pertinentes prevén una mera remisión a las normas del secreto profesional que figuran en la legislación sectorial. En mi opinión, esto permite a otras categorías de profesionales obtener una dispensa cuando así lo prevea la legislación nacional.

199. A la luz de lo anterior, debo concluir que una interpretación literal, comparativa, contextual e histórica del artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16, así como un examen de la forma en que este ha sido incorporado al Derecho nacional, no posibilita identificar, con una certeza razonable, el sentido del concepto de «prerrogativa de secreto profesional» (y de los términos correspondientes que figuran en las demás versiones lingüísticas de la Directiva). Así, en esta situación de relativa falta de claridad, considero que, para una interpretación correcta de este concepto, es preciso atender al objeto y a la finalidad de la Directiva 2018/822.

200. Como se ha indicado en el punto 25 de las presentes conclusiones, el objetivo de la Directiva 2018/822 es reforzar la transparencia en materia fiscal, permitiendo que las autoridades tributarias de los Estados miembros obtengan información completa sobre los mecanismos fiscales potencialmente agresivos, lo cual permitiría a dichas autoridades reaccionar rápidamente ante las prácticas fiscales nocivas, por ejemplo, promulgando legislación para colmar las lagunas existentes

<sup>125</sup> Véanse, en particular, Federal Court of Appeal (Canadá), sentencia de 24 de junio de 2003, *Tower v. MNR* (2003), 310 N.R. 280 (FCA); Supreme Court (Reino Unido) sentencia de R (on the application of Prudential plc and another) v. Special Commissioner of Income Tax and another (2013) UKSC 1; Court of Appeal (Hong Kong), sentencia de 29 de junio de 2015, *Super Worth International Ltd & Ors v Commissioner of the ICAC & another* (CACV 168/2015); y Federal Court (Australia), sentencia de 25 de marzo de 2022, *Commissioner of Taxation v PricewaterhouseCoopers & ors* (2022) FCA 278.

<sup>126</sup> Conclusiones del Abogado General Poiares Maduro presentadas en el asunto *Ordre des barreaux francophones et germanophone y otros* (C-305/05, EU:C:2006:788), punto 36 (el subrayado es mío).

<sup>127</sup> Véanse, en particular, *Union internationale des Avocats*, «International Report on Professional Secrecy and Legal Privilege», noviembre de 2019, p. 7; y Kameoka, E., *Legal Professional Privilege in EU Competition Investigations*, Edward Elgar, 2023, pp. 29 a 33.

en el marco normativo. A tal fin, la Directiva 2018/822 establece un régimen de comunicación obligatoria, acompañado de un intercambio automático de información entre las autoridades de los Estados miembros.

201. En este contexto, me parece que hay seis razones distintas que abogan por una interpretación del concepto de «prerrogativa de secreto profesional» limitada, en principio, a la protección de la confidencialidad que tiene que ver generalmente con los abogados.

202. En primer lugar, el régimen de comunicación obligatoria establecido por la Directiva 2018/822, como se ha explicado en los puntos 166 y 167 de las presentes conclusiones, se basa fundamentalmente en la obligación de comunicar información impuesta a los intermediarios. Como señaló el Abogado General Rantos, la obligación de comunicar información que recae sobre los intermediarios «constituye la piedra angular de este sistema y cualquier restricción a su funcionamiento podría poner en peligro la esencia misma de los objetivos de la Directiva 2011/16». <sup>128</sup> De hecho, es evidente que la obligación de comunicar información impuesta a los propios contribuyentes se configura, en el sistema de la Directiva 2018/822, solo como la «segunda mejor opción». <sup>129</sup>

203. Comparto esta opinión. Así pues, reconocer a los Estados miembros la posibilidad de conceder dispensas a diferentes categorías de intermediarios podría afectar de manera significativa a la eficacia del sistema establecido por la Directiva 2018/822. De hecho, bastaría con conceder una dispensa a una o algunas categorías específicas de profesionales (como los auditores, los contables o los asesores fiscales) para que una parte muy sustancial de las personas físicas y jurídicas comprendidas en la definición de «intermediarios» quedara exonerada de la obligación de comunicar información.

204. Este problema parece agravarse por el hecho de que la Directiva 2018/822 no contenga verdaderos criterios, especificaciones o límites para las categorías de profesionales a las que los Estados miembros pueden conceder una dispensa. <sup>130</sup> A este respecto, la remisión a la legislación nacional es total y sin reservas, lo que lleva a que los Estados miembros dispongan en ese sentido de plena discrecionalidad.

205. En segundo lugar, dejar a los Estados miembros total libertad en cuanto a las categorías de profesionales que pueden acogerse a una dispensa introduciría probablemente un elemento de distorsión en el mercado interior. En efecto, la «geometría variable» en la aplicación del artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 podría incitar a algunos profesionales de este ámbito a establecerse en uno de los Estados miembros cuya legislación nacional los dispense de la obligación de comunicar información (de modo que no corrieran ningún riesgo de ser sancionados). Asimismo, si algunos Estados miembros se mostraran especialmente permisivos en la materia, podrían acabar creándose regímenes de protección o de «puerto seguro» en la Unión Europea para los profesionales especializados en mecanismos fiscales agresivos.

<sup>128</sup> Conclusiones presentadas en el asunto *Orde van Vlaamse Balies y Association belge des avocats fiscaux* (C-694/20, EU:C:2022:259), punto 21.

<sup>129</sup> *Ibidem*, apartado 20. Véanse también los considerandos 6 y 8 de la Directiva 2018/822.

<sup>130</sup> El artículo 8 *bis ter*, apartado 5, párrafo segundo, de la Directiva 2011/16 se limita a enunciar que «los intermediarios solo podrán acogerse a una dispensa [...] en la medida en que actúen dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional por la que se definen sus profesiones».

206. En tercer lugar, un ámbito amplio de la dispensa introduciría una diferencia entre el sistema de la Unión y i) lo previsto en los actos conexos de la OCDE, que inspiraron la Directiva 2018/822,<sup>131</sup> dado que estos actos prevén excepciones a las normas sobre divulgación solo cuando sea necesario para proteger la confidencialidad de las comunicaciones entre abogado y cliente,<sup>132</sup> y ii) los tres regímenes de declaración obligatoria que existían en sede de los Estados miembros cuando la Directiva 2018/822 fue propuesta por la Comisión y luego negociada en el Consejo (a saber, los de Irlanda, Portugal y el Reino Unido).

207. En efecto, según el anexo 7 de la Evaluación de impacto, en el que se describen las principales características de los sistemas irlandés, portugués y británico, los tres sistemas incluían una excepción a la obligación de comunicar información que quedaba circunscrita a los abogados. En este contexto, también es interesante señalar que tanto el Gobierno belga como el Consejo declararon en la vista que el sistema de divulgación entonces vigente en el Reino Unido constituyó uno de los principales modelos de referencia durante las negociaciones que condujeron a la adopción de la Directiva 2018/822.

208. En cuarto lugar, en la vista, el Consejo declaró que, en el proceso legislativo, se consideró que había que dejar cierto margen de maniobra a los Estados miembros en cuanto al alcance de la dispensa, para permitirles cumplir con la Carta y con la jurisprudencia del TEDH. No obstante, ha de señalarse que ni la Carta ni la jurisprudencia del TEDH obligan a extender la protección de la prerrogativa de secreto profesional a profesiones distintas de los abogados. De este modo, aunque el Consejo no adoptó una posición formal sobre la interpretación que debe darse al artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2018/822, sus observaciones respaldan la opinión de que el legislador de la Unión tenía la intención de adoptar el enfoque restrictivo propuesto por la Comisión en relación con el alcance de la dispensa.

209. En quinto lugar, una lectura restrictiva de la expresión «prerrogativa de secreto profesional» resulta más conforme con el consolidado principio interpretativo según el cual las excepciones a las normas de la Unión de aplicación general son de interpretación estricta.<sup>133</sup> Ello me parece tanto más apropiado en el presente asunto cuanto que la excepción controvertida afecta — como se ha mencionado en los puntos 166, 167 y 202 de las presentes conclusiones— a un aspecto central del sistema establecido por la Directiva 2018/822, a saber, como tal, una interpretación amplia de esta podría afectar significativamente a la capacidad de dicho sistema para alcanzar los objetivos perseguidos por el legislador de la Unión.<sup>134</sup>

210. Una interpretación amplia y flexible del ámbito de aplicación personal de la dispensa parece ir en contra de la clara indicación del Parlamento Europeo que, como enuncia el considerando 6 de la Directiva 2018/822, «ha reclamado medidas más estrictas contra los intermediarios que presten ayuda en relación con mecanismos que puedan dar lugar a la elusión y la evasión fiscales».

<sup>131</sup> Véanse los considerandos 4 y 13 de la Directiva 2018/822.

<sup>132</sup> Véase, en particular, la regla 2.4 de la OCDE, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avocifications Arrangements and opaque Offshore Sorges*, p. 20: «el intermediario no estará obligado a divulgar información alguna [...] cuando dicha información esté protegida de la divulgación en virtud del secreto profesional con arreglo al Derecho interno, pero únicamente en la medida en que revele información confidencial en poder de un abogado, procurador u otro representante legal reconocido en relación con un cliente [...]». Véase también, OCDE, *Commentary on Article 26: Concerning the Exchange of Information* (apartado 19.4), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de 2017.

<sup>133</sup> Véase, entre otras, la sentencia de 27 de abril de 2023, *Fluvius Antwerpen* (C-677/21, EU:C:2023:348), apartado 54 y jurisprudencia citada.

<sup>134</sup> Véase, por analogía, la sentencia de 7 de septiembre de 2023, *Charles Taylor Adjusting* (C-590/21, EU:C:2023:633), apartado 32.

211. En sexto y último lugar, la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Orde van Vlaamse Balies parece respaldar indirectamente una interpretación restrictiva del concepto de «prerrogativa de secreto profesional».

212. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia comenzó su análisis interpretando el artículo 7 de la Carta a la luz de la jurisprudencia del TEDH relativa al artículo 8, apartado 1, del CEDH, disposición que «protege la confidencialidad de toda la correspondencia entre particulares y ofrece una *protección reforzada en el caso de los intercambios entre abogados y sus clientes*». El Tribunal de Justicia declaró que, al igual que la disposición del CEDH, el artículo 7 de la Carta «abarca no solo la actividad de defensa, sino también el asesoramiento jurídico [y] garantiza necesariamente el secreto de ese asesoramiento, tanto en lo que respecta a su contenido como a su existencia». Por lo tanto, el Tribunal de Justicia declaró que, «salvo en situaciones excepcionales, [los clientes] deben poder confiar legítimamente en que su abogado no divulgará a nadie, sin su consentimiento, que han recurrido a sus servicios».<sup>135</sup>

213. Dicho esto, el Tribunal de Justicia prosiguió subrayando que la «protección específica» que el artículo 7 de la Carta concede al secreto profesional de los abogados «se justifica por el hecho de que *se les encomienda un cometido fundamental en una sociedad democrática*, a saber, la defensa de los justiciables. [...] Esta misión fundamental implica, por una parte, la exigencia, cuya importancia se reconoce en todos los Estados miembros, de que todo justiciable debe poder dirigirse con entera libertad a su abogado, profesión a la que es propia la función de asesorar jurídicamente, con independencia, a todos aquellos que lo soliciten y, por otra parte, la exigencia, correlativa, de lealtad del abogado hacia su cliente».<sup>136</sup>

214. En mi opinión, las razones que han llevado al Tribunal de Justicia a conceder una amplia protección, en el marco del sistema establecido por la Directiva 2018/822, a la prerrogativa de secreto profesional no se aplican a las actividades de los profesionales (como los contables, auditores y asesores fiscales) que no participan en la administración de justicia y, por ello, cuyas comunicaciones con sus clientes no gozan, en virtud del artículo 7 de la Carta y del artículo 8 del CEDH, de ninguna protección *reforzada* en lo que respecta a su confidencialidad.

215. A mi juicio, de lo anterior se desprende que el concepto de «prerrogativa de secreto profesional», en el sentido del artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16, debe ser objeto de una interpretación restrictiva, que implique únicamente a los abogados.

216. Ciertamente, cabría objetar que tal interpretación puede no reflejarse plenamente en determinados términos utilizados en la disposición («profesiones»), lo que va en consonancia con el hecho de que, para determinar el alcance exacto de la protección, esta disposición se remite a los Derechos nacionales de los Estados miembros.

217. Sin embargo, estas objeciones no son convincentes.

218. Como señaló la Comisión en la vista, en algunos sistemas nacionales hay varios tipos de profesionales que se ajustan a la definición de «abogado» y cuyas comunicaciones con los clientes están protegidas por la confidencialidad en virtud de la legislación nacional.<sup>137</sup> Un ejemplo claro es el sistema jurídico irlandés, en el que existen *solicitors* y *barristers*. Además, algunos países

<sup>135</sup> Sentencia Orde van Vlaamse Balies, apartado 27 (el subrayado es mío).

<sup>136</sup> *Ibidem*, apartado 28 (el subrayado es mío).

<sup>137</sup> Para obtener una buena visión de conjunto, véanse los tipos de profesiones jurídicas enumerados por Estado miembro en el portal europeo e-Justicia (e-justice.europa.eu).

amplían la protección de la confidencialidad a las actividades de los abogados que forman parte de la plantilla, en todos los casos o cuando estén debidamente colegiados. Por último, pero no por ello menos importante, el objeto de la protección (tipo de comunicaciones) y su alcance (por ejemplo, posibles límites a la confidencialidad o excepciones para determinados ámbitos del Derecho) también pueden variar de un Estado miembro a otro.<sup>138</sup>

219. Por añadidura, algunos sistemas nacionales contemplan situaciones específicas en las que, excepcionalmente, personas que no son abogados (como, por ejemplo, profesores universitarios o contables fiscales) reciben un mismo trato que los abogados y, por lo tanto, están autorizados a prestar asesoramiento jurídico a los clientes y representarlos ante los tribunales. En estas circunstancias (limitadas), considero que también estos profesionales pueden acogerse a una dispensa en virtud del artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16.

220. De esta manera, tales consideraciones pueden explicar el tenor de la citada disposición.

221. A la luz de lo anterior, considero que, en virtud del artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2018/822, los Estados miembros pueden conceder a los intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de presentar información sobre los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación solamente cuando la obligación de comunicar información vulnere la prerrogativa de secreto profesional que, con arreglo al Derecho nacional de ese Estado miembro, se reconozca en relación con los abogados y otros profesionales que, en circunstancias excepcionales, reciban el mismo trato que los abogados.

## **2. Legalidad de la obligación de notificar a otros intermediarios**

222. Si el Tribunal de Justicia compartiera mi apreciación anterior, no sería necesario abordar la segunda duda suscitada en la cuarta cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente. Por el contrario, si el Tribunal de Justicia no lo entendiera así y considerara que los Estados miembros pueden conceder dispensas a profesionales distintos de los abogados, incluso en circunstancias que van más allá de las que he expuesto, procedería abordar también esta duda.

223. A diferencia de la quinta cuestión prejudicial del órgano jurisdiccional remitente, su cuarta cuestión se refiere a un aspecto específico del sistema establecido por la Directiva 2018/822: la obligación de los intermediarios (distintos de los abogados) que se benefician de una dispensa, de notificar a otros intermediarios la obligación de comunicar información que potencialmente les incumba<sup>139</sup> en virtud del artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16. En consecuencia, la cuestión que se plantea es si este aspecto específico del sistema establecido por la Directiva 2018/822 crea una injerencia injustificable en el derecho de los intermediarios, en virtud del artículo 7 de la Carta, a mantener la confidencialidad sobre su identidad y sobre el hecho de haber sido consultados por el cliente.

224. A mi juicio, la respuesta a esta cuestión ha de ser negativa.

<sup>138</sup> Para un resumen de los distintos regímenes en Europa, véase The Council of Bars and Law Societies of Europe (CCBE), «*Regulated legal professionals and professional privilege within the European Union, the European Economic Area and Switzerland, and certain other European jurisdictions*», John Fish, 2004.

<sup>139</sup> A menos que dichos intermediarios también puedan acogerse, en virtud del Derecho nacional, a una dispensa con arreglo al artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16.

225. Como he expuesto en los puntos 132 a 134 de las presentes conclusiones, no me cabe duda de que las normas introducidas por la Directiva 2018/822 suponen una injerencia en los derechos de los intermediarios protegidos por el artículo 7 de la Carta y, en particular, en el derecho a mantener la confidencialidad de sus comunicaciones profesionales.<sup>140</sup> Sin embargo, también considero que tal injerencia está justificada por los objetivos de interés general perseguidos por la normativa controvertida.

226. A la misma conclusión me lleva el aspecto específico al que se refiere la cuarta cuestión prejudicial. Como he expuesto en los puntos 211 a 213 de las presentes conclusiones, la protección *reforzada* que el Tribunal de Justicia reconoció, en relación con la prerrogativa de secreto profesional, en la sentencia *Orde van Vlaamse Balies* se deriva de la función específica que los abogados ejercen al asesorar y representar a sus clientes. Ahora bien, profesionales como los contables, los auditores y asesores fiscales no ejercen tal función. Algunos de los recurrentes en el litigio principal se mostraron de acuerdo en este punto.

227. Por lo tanto, no me convence la alegación del ICFC de que, en virtud del artículo 7 de la Carta, tales profesionales deberían tener derecho al mismo nivel de protección de la confidencialidad que se reconoce en relación con los abogados. Mi opinión se sustenta además en la jurisprudencia de la Unión, del TEDH y extracomunitaria citada en el punto 195 de las presentes conclusiones.

228. Ello no quiere decir, obviamente, que estos profesionales no ejerzan actividades que, en términos generales, son también de interés público; o que sus relaciones con los clientes no deban, en principio, seguir teniendo carácter confidencial. Solo significa que sus funciones son de naturaleza diferente a las de los abogados y que sus comunicaciones con los clientes no exigen el grado de confidencialidad *especialmente* elevado que se reconoce generalmente respecto de las comunicaciones entre abogados y clientes.<sup>141</sup>

229. En particular, teniendo en cuenta lo compleja que es la legislación fiscal y la importante carga administrativa que esta impone a las empresas, el hecho de que un contribuyente haya consultado a un contable, a un auditor o a un asesor fiscal no es nada sorprendente, ni mucho menos sospechoso. En mi experiencia, este tipo de consultas suelen considerarse inherentes a la gestión de una empresa. Por consiguiente, el hecho de que un intermediario deba, en determinadas circunstancias muy particulares, revelar a otro intermediario su participación en las actividades de planificación fiscal de un contribuyente determinado no me parece, por las razones expuestas, que dé lugar a una injerencia inaceptable en el derecho de los intermediarios derivado del artículo 7 de la Carta, incluido el derecho a mantener la confidencialidad de sus comunicaciones profesionales.

230. En consecuencia, considero que el legislador de la Unión no incurrió en error manifiesto al intentar encontrar el equilibrio entre el derecho de los intermediarios (distintos de los abogados) a la confidencialidad de sus comunicaciones y el interés general en luchar contra la planificación fiscal agresiva y prevenir los riesgos de elusión y evasión fiscales.

231. Por consiguiente, el examen de la cuarta cuestión prejudicial tampoco ha revelado, a mi juicio, ningún aspecto del sistema establecido por la Directiva 2018/822 que ponga en entredicho la legalidad de este instrumento.

<sup>140</sup> Como se desprende de la sentencia *Orde van Vlaamse Balies* antes citada (apartado 27), el artículo 7 de la Carta debe interpretarse en el sentido de que «protege la confidencialidad de toda la correspondencia entre particulares».

<sup>141</sup> Véanse también los puntos 212, 214 y 226 de las presentes conclusiones.

## V. Conclusión

232. En conclusión, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional, Bélgica) que el examen de estas cuestiones prejudiciales no ha puesto de manifiesto ningún elemento que pueda afectar a la validez de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, 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.