

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093682

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 29 de julio de 2024

Sala 2.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-623/22

### SUMARIO:

**Principios del Derecho Comunitario. Cooperación. Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Intercambio automático y obligatorio de información en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Secreto profesional.** El órgano jurisdiccional remitente solicita que se examine la validez de la Directiva 2011/16 a la luz de los principios de igualdad de trato y de no discriminación y de los arts.20 y 21 CDFUE, en cuanto que dicha Directiva no limita la obligación de comunicar información establecida en su art.8 *bis ter*, al Impuesto sobre Sociedades, sino que la extiende a todos los impuestos que estén comprendidos en su ámbito de aplicación, motivo por el cual algunos recurrentes consideran que la medida debería aplicarse también a otros impuestos. Es patente que los diferentes tipos de impuestos sujetos a la obligación de comunicar información establecida por la Directiva 2011/16 modificada generan situaciones comparables a la vista de los objetivos perseguidos por dicha Directiva en el ámbito de la lucha contra la planificación fiscal agresiva y contra la evasión y el fraude fiscales en el mercado interior, y que tal obligación, en un ámbito en el que se ha otorgado al legislador de la Unión una amplia facultad de apreciación en el ejercicio de las competencias que le son propias, no presenta un carácter manifiestamente inadecuado en relación con dichos objetivos. El concepto de «mecanismo» resulta suficientemente claro y preciso atendiendo a lo exigido por los principios de seguridad jurídica y de legalidad en materia penal. Considera el Tribunal que la Directiva 2011/16 así como la norma nacional que la traspuso en Bélgica satisface manifiestamente los requisitos de claridad y precisión que imponen los principios de seguridad jurídica y de legalidad en materia penal y concluye que no pone en entredicho la validez de la Directiva 2011/16, a la luz de los principios de seguridad jurídica y de legalidad en materia penal. Los trabajos que inspiraron la redacción de la Directiva 2011/16, en lo atinente a la obligación de comunicar información y a la obligación de notificación, básicamente solo contemplaban la protección de los secretos profesionales del abogado y de los otros profesionales legalmente facultados para ejercer, al igual que un abogado, la representación en juicios ante los tribunales. Por ello el Tribunal manifiesta que la facultad de los Estados miembros de sustituir la obligación de comunicar información por una obligación de notificación está prevista por el art. 8 *bis ter*.5 de la Directiva 2011/16 únicamente para los profesionales que, al igual que los abogados, estén habilitados con arreglo al Derecho nacional para ejercer la representación en juicios ante los tribunales. La protección específica que se concede al secreto profesional de los abogados, que se traduce ante todo en obligaciones a cargo de estos, se justifica por el hecho de que se les encomienda un cometido fundamental en una sociedad democrática: Por tanto, la invalidez del art. 8 *bis ter*.5 de la Directiva 2011/16 declarada en la STJUE de 8 de diciembre de 2022, asunto C-694/20 (NFJ088174) vale solamente en lo que respecta a las personas que ejercen su actividad profesional con uno de los títulos profesionales mencionados en el art. 1.2.a) de la Directiva 98/5/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de febrero de 1998, destinada a facilitar el ejercicio permanente de la profesión de abogado en un Estado miembro distinto de aquel en el que se haya obtenido el título. La obligación de comunicar información en cuestión implica revelar a la Administración tributaria, además de los datos de identificación de las personas implicadas, información sobre el mecanismo transfronterizo de que se trate y reducirá el interés de los contribuyentes en recurrir a mecanismos fiscales, que serán utilizados por estos de manera eficaz generalmente durante menos tiempo. Considera el Tribunal que 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 que pueden limitar el ejercicio de derechos reconocidos en la CDFUE y la obligación de comunicar información establecida en el art. 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16 es adecuada para lograr dichos objetivos, pues permite específicamente reaccionar rápidamente ante las prácticas fiscales nocivas, aunque sean legales, y colmar las disparidades y lagunas legislativas y reglamentarias que puedan facilitar el desarrollo de tales prácticas. La información a comunicar no parece ir más allá de lo estrictamente necesario para permitir a los Estados miembros conocer suficientemente el mecanismo transfronterizo en cuestión y poder actuar con rapidez, ya sea únicamente sobre la base de la información comunicada, ya sea contactando con los intermediarios o los contribuyentes interesados con el fin de obtener información adicional y por tanto la limitación del derecho a la protección de la vida privada, entendido como el derecho de toda persona a organizar su vida privada, que lleva aparejada la obligación de comunicar información está justificada.

## PRECEPTOS:

Directiva 2011/16/UE del Consejo (Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad), arts. 2, 3, 8 bis ter y 25 bis.

Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo (Normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior), art. 6.

Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE), arts. 7, 20, 21, 49 y 52.

## PONENTE:

*Don J. Passer.*

En el asunto C-623/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional, Bélgica), mediante resolución de 15 de septiembre de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de septiembre de 2022, en el procedimiento entre

**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,**  
**VH,**  
**ZS,**  
**NI,**  
**EX**

y

**Premier ministre/Eerste Minister**

con intervención de:

**Conseil des barreaux européens AISBL,**  
**Conseil national des barreaux de France,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. A. Prechal, Presidenta de Sala, y los Sres. F. Biltgen, N. Wahl y J. Passer (Ponente) y la Sra. M. L. Arastey Sahún, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Emiliou;

Secretaria: Sra. N. Mundhenke, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 30 de noviembre de 2023;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de la Belgian Association of Tax Lawyers, SR y FK, por el Sr. P. Malherbe, avocat, y el Sr. P. Verhaeghe, advocaat;

– en nombre del Ordre des barreaux francophones et germanophone, por el Sr. J. Noël y la Sra. S. Scarnà, avocats;

– en nombre del Orde van Vlaamse Balies y CQ, por el Sr. P. Wouters, advocaat;

– en nombre del Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, VH, ZS, NI y EX, por el Sr. F. Judo, advocaat;

– en nombre del Conseil national des barreaux de France, por los Sres. J.-P. Hordies y J. Taquet, avocats;

– en nombre del Gobierno belga, por los Sres. S. Baeyens y P. Cottin y la Sra. C. Pochet, en calidad de agentes, asistidos por la Sra. S. Hamerijck, experte;

– en nombre del Gobierno checo, por la Sra. J. Očková y los Sres. M. Smolek y J. Vláčil, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno español, por los Sres. A. Ballesteros Panizo e I. Herranz Elizalde, en calidad de agentes;
  - en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna y la Sra. A. Kramarczyk-Szaładzińska, en calidad de agentes;
  - en nombre del Consejo de la Unión Europea, por el Sr. I. Gurov, la Sra. K. Pavlaki y el Sr. K. Pleśniak, en calidad de agentes;
  - en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. A. Ferrand, W. Roels y P. J. O. Van Nuffel, en calidad de agentes;
- oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 29 de febrero de 2024; dicta la siguiente

## Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la apreciación de la validez del artículo 8 *bis ter*, apartados 1, 5, 6 y 7 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DO 2011, L 64, p. 1), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (DO 2018, L 139, p. 1), a la luz de los derechos fundamentales, en particular, de los artículos 7, 20, 21 y 49, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»), así como del principio general de seguridad jurídica.

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de varios litigios entre, por un lado, la asociación sin personalidad jurídica Belgian Association of Tax Lawyers y otras personas, el Ordre des barreaux francophones et germanophone (en lo sucesivo, «OBFG»), el Orde van Vlaamse Balies (Colegio de Abogados Flamenco) y otras personas, y el Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (Instituto de Expertos Contables y Asesores Fiscales) y otras personas, y por otro lado, el Premier ministre/Eerste Minister (primer ministro, Bélgica), relativos a la validez de determinadas disposiciones de la loi transposant la directive [2018/822] (Ley por la que se transpone la Directiva [2018/822]), de 20 de diciembre de 2019 (*Moniteur belge* de 30 de diciembre de 2019, p. 119025).

### Marco jurídico

#### Derecho de la Unión

##### Directiva 98/5/CE

3. El artículo 1, apartado 2, de la Directiva 98/5/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de febrero de 1998, destinada a facilitar el ejercicio permanente de la profesión de abogado en un Estado miembro distinto de aquel en el que se haya obtenido el título (DO 1998, L 77, p. 36), en su versión modificada por la Directiva 2013/25/UE del Consejo, de 13 de mayo de 2013 (DO 2013, L 158, p. 368) (en lo sucesivo, «Directiva 98/5») dispone que:

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

a) “abogado”: toda persona, nacional de un Estado miembro, habilitada para el ejercicio de su actividad profesional con uno de los títulos siguientes:

Bélgica: Avocat/Advocaat/Rechtsanwalt,  
Bulgaria: Адвокат,  
República Checa: Advokát,  
Dinamarca: Advokát,  
Alemania: Rechtsanwalt,  
Estonia: Vandeadvokaat,  
Grecia: Δικηγόρος,  
España: Abogado/Advocat/Avogado/Abokatu,  
Francia: Avocat,  
Croacia: Odvjetnik/Odvjetnica,  
Irlanda: Barrister/Solicitor,  
Italia: Avvocato,  
Chipre: Δικηγόρος,  
Letonia: Zvērināts advokāts,

Lituania: Advokatas,  
Luxemburgo: Avocat,  
Hungría: Ügyvéd,  
Malta: Avukat/Prokuratur Legali,  
Países Bajos: Advocaat,  
Austria: Rechtsanwalt,  
Polonia: Adwokat/Radca prawny,  
Portugal: Advogado,  
Rumanía: Avocat,  
Eslovenia: Odvetnik/Odvetnica,  
Eslovaquia: Advokát/Komerčný právnik,  
Finlandia: Asianajaja/Advokat,  
Suecia: Advokát,  
Reino Unido: Advocate/Barrister/Solicitor;»

## *Directiva 2011/16*

4. La Directiva 2011/16 creó un sistema de cooperación entre las autoridades fiscales nacionales de los Estados miembros y estableció las normas y los procedimientos que deben aplicarse a la hora de intercambiar información con fines fiscales.

5. Esta Directiva fue modificada varias veces, en particular por la Directiva 2018/822 (en lo sucesivo, «Directiva 2011/16 modificada»), que introdujo una obligación de comunicación de información relativa a los mecanismos fiscales transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva (en lo sucesivo, «obligación de comunicar información» o «comunicación de información») ante las autoridades competentes.

6. El artículo 2 de la Directiva 2011/16 modificada, titulado «Ámbito de aplicación», establece en sus apartados 1 y 2:

«1. La presente Directiva se aplicará 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.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, la Directiva no se aplicará al impuesto sobre el valor añadido [(IVA)] 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. La presente Directiva tampoco se aplicará a las cotizaciones obligatorias a la seguridad social abonables al Estado miembro o a una subdivisión territorial del mismo, o a los organismos de derecho público de la seguridad social.»

7. El artículo 3 de esta Directiva, titulado «Definiciones», dispone lo siguiente:

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

1) “autoridad competente” de un Estado miembro: la autoridad designada como tal por el Estado miembro. Al actuar de conformidad con la presente Directiva también se considerarán como autoridades competentes la oficina central de enlace, un servicio de enlace o un funcionario competente por delegación conforme al artículo 4;

[...]

18 “mecanismo transfronterizo”: 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.

A efectos de los puntos 18 a 25 del presente artículo, del artículo 8 *bis ter* y del anexo IV, un mecanismo incluirá también una serie de mecanismos. Un mecanismo podrá estar constituido por más de una fase o parte;

19) “mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información”: cualquier mecanismo transfronterizo en el que concurra como mínimo una de las señas distintivas que figuran en el anexo IV;

20) “seña distintiva”: una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo que supone una indicación de un riesgo potencial de elusión fiscal, enumerada en el anexo IV;

21) “intermediario”: 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.

Significa asimismo 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. Cualquier persona tendrá derecho a 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. A estos efectos, dicha persona podrá hacer referencia a todos los hechos y circunstancias pertinentes, así como a la información disponible y a su experiencia y conocimientos en la materia.

Para ser intermediario, una persona deberá cumplir, como mínimo, una de las siguientes condiciones adicionales:

- a) residir a efectos fiscales en un Estado miembro;
- b) disponer de un establecimiento permanente en un Estado miembro a través del cual se prestan los servicios con respecto al mecanismo;
- c) haberse constituido en un Estado miembro o estar sujeta a la legislación de un Estado miembro;
- d) estar inscrita en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en un Estado miembro;

22) “contribuyente interesado”: cualquier persona a cuya disposición se haya puesto, para su ejecución, un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o que se dispone a ejecutar un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o ha ejecutado la primera fase de tal mecanismo;

23) “empresa asociada” a efectos del artículo 8 *bis ter*: una persona vinculada a otra persona, como mínimo, en una de las 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.

Si más de una persona participa, a tenor de las letras a) a d), en la gestión, el control, el capital o los beneficios de la misma persona, todas las personas implicadas se considerarán empresas asociadas.

Si las mismas personas participan, a tenor de las letras a) a d), en la gestión, el control, el capital o los beneficios de más de una persona, todas las personas implicadas se considerarán empresas asociadas.

A efectos del presente punto, la persona que actúe conjuntamente con otra persona respecto de los derechos de voto o la propiedad del capital de una entidad será tratada como el titular de una participación en la totalidad de los derechos de voto o de la propiedad del capital de dicha entidad correspondientes a la otra persona.

En las participaciones indirectas, el cumplimiento de los requisitos de la letra c) se determinará multiplicando los porcentajes de participación en los niveles sucesivos. Se considerará que una persona que posea más del 50 % de los derechos de voto posee el 100 % de dichos derechos.

Una persona física, su cónyuge y sus ascendientes o descendientes directos se considerarán una sola persona;

24) “mecanismo comercializable”, un mecanismo transfronterizo diseñado, comercializado, ejecutable o puesto a disposición para su ejecución sin necesidad de adaptación sustancial;

25) “mecanismo a medida”, cualquier mecanismo transfronterizo que no sea un mecanismo comercializable.»



8. El artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16 modificada, 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.

2. En el caso de mecanismos comercializables, los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para exigir que el intermediario presente un informe periódico cada tres meses en el que se facilite una actualización que contenga la nueva información que deba comunicarse como se contempla en el apartado 14, letras a), d), g) y h), y de la que se disponga a partir de la presentación del último informe.

[...]

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.

Cuando el contribuyente interesado esté obligado a presentar información sobre el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información a las autoridades competentes de más de un Estado miembro, dicha información se presentará solo ante las autoridades competentes del Estado miembro que figure el primero en la siguiente lista:

- a) el Estado miembro del que el contribuyente interesado sea residente fiscal;
- b) el Estado miembro en el que el contribuyente interesado tenga un establecimiento permanente que se beneficie del mecanismo;
- c) el Estado miembro en el que el contribuyente interesado reciba rentas o genere beneficios, aunque no sea residente fiscal y no tenga un establecimiento permanente en ningún Estado miembro;
- d) el Estado miembro en el que el contribuyente interesado realice una actividad, aunque no sea residente fiscal y no tenga un establecimiento permanente en ningún Estado miembro.

8. Cuando, de conformidad con el apartado 7, exista una obligación múltiple de comunicar información, el contribuyente interesado estará exento de presentar la información, si tiene la prueba, de conformidad con el Derecho nacional, de que se haya presentado la misma información en otro Estado miembro.

9. Cada Estado miembro tomará todas las medidas necesarias para exigir que, cuando haya más de un intermediario, la obligación de presentar información sobre el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información recaiga en todos los intermediarios que participan en el mismo mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.

Un intermediario solo quedará exento de presentar la información en la medida en que tenga la prueba, de conformidad con el Derecho nacional, de que otro intermediario ya haya presentado la misma información a la que se hace referencia en el apartado 14.

[...]

12. Cada Estado miembro tomará las medidas necesarias para exigir que los intermediarios y los contribuyentes interesados presenten información sobre los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información cuya primera fase se haya ejecutado entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020. Los intermediarios y los contribuyentes interesados, según corresponda, presentarán información sobre dichos mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información a más tardar el 31 de agosto de 2020.

13. La autoridad competente de un Estado miembro en el que se haya presentado información de conformidad con los apartados 1 a 12 [...] comunicará [...] la información que se especifica en el apartado 14 [...] a las autoridades competentes de todos los demás Estados miembros [...]

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.

[...]»

9. El artículo 25 *bis* de la Directiva 2011/16 modificada, titulado «Sanciones», está redactado como sigue:

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

10. El anexo IV de la Directiva 2011/16 modificada (en lo sucesivo, «anexo IV»), titulado «Señas distintivas», establece un criterio del beneficio principal y la lista de las categorías de señas distintivas en los siguientes términos:

«Parte I: Criterio del beneficio principal

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.

## Parte II: Categorías de señas distintivas

### A. Señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal

1. Un mecanismo en cuyo marco el contribuyente interesado o los participantes en dicho mecanismo se comprometen a respetar una cláusula de confidencialidad en virtud de la cual se les puede exigir que se abstengan de revelar la forma en que el mecanismo en cuestión podría proporcionarles una ventaja fiscal con respecto a otros intermediarios o a las autoridades tributarias.

2. Un mecanismo en cuyo marco el intermediario tiene derecho a percibir honorarios (o intereses, retribuciones destinadas a financiar costes y otros gastos) en relación con el mecanismo, los cuales se fijan en función de:

- a) el importe del beneficio fiscal derivado del mecanismo; o
- b) el hecho de que se derive efectivamente o no de ese mecanismo un beneficio fiscal. Ello incluiría la obligación de que el intermediario devuelva total o parcialmente los honorarios cuando no se haya obtenido ni total ni parcialmente el beneficio fiscal previsto derivado del mecanismo.

3. Un mecanismo que cuente con una documentación o estructura sustancialmente normalizadas y que esté a disposición de más de un contribuyente interesado sin que sea necesario adaptarlo sustancialmente para su ejecución.

### B. Señas distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal

1. Un mecanismo en cuyo marco sus participantes adopten medidas artificiosas consistentes en la adquisición de una sociedad con pérdidas, el cese de la actividad principal de dicha sociedad y la utilización de las pérdidas para reducir sus obligaciones tributarias, en particular mediante la transferencia de dichas pérdidas a otra jurisdicción o mediante la aceleración de su utilización.

2. Un mecanismo que tiene por efecto convertir la renta en capital, donaciones u otras categorías de renta sujetas a un gravamen inferior o fiscalmente exentas.

3. Un mecanismo que incluye operaciones circulares que dan lugar a la “ida y vuelta de fondos”, en particular a través de entidades interpuestas que no desempeñan ninguna otra función comercial principal o de operaciones que se compensan o anulan mutuamente o que presentan otras características similares.

### C. Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas

1. Un mecanismo que implica la deducibilidad de los pagos transfronterizos efectuados entre dos o varias empresas asociadas cuando se cumple, como mínimo, una de las siguientes condiciones:

- a) el destinatario no reside a efectos fiscales en ninguna jurisdicción fiscal;
- b) aun que el destinatario reside a efectos fiscales en una jurisdicción determinada, esta:
  - i) no aplica ningún impuesto de sociedades o aplica el impuesto de sociedades al tipo cero o casi cero, o
  - ii) figura en una lista de jurisdicciones de terceros países que han sido calificadas conjuntamente por los Estados miembros o en el marco de la [Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)] como no cooperadoras;
- c) el pago se beneficia de una exención total del impuesto en la jurisdicción en que el destinatario reside a efectos fiscales;
- d) el pago se beneficia de un régimen fiscal preferente en la jurisdicción en que el destinatario reside a efectos fiscales;



2. Se reclaman deducciones por la misma depreciación del activo en más de una jurisdicción.
3. Se reclama una deducción por doble imposición en relación con una misma renta o capital en más de una jurisdicción.
4. Existe un mecanismo que incluye transferencias de activos y en el que hay una diferencia significativa en el importe considerado pagadero como contrapartida por los activos en dichas jurisdicciones implicadas.

#### D. Señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real

1. Un mecanismo que puede tener por efecto menoscabar la obligación de comunicar información establecida en las normas de aplicación de la legislación de la Unión o cualquier acuerdo equivalente sobre el intercambio automático de información sobre “cuentas financieras”, incluidos los acuerdos con terceros países, o que aproveche la inexistencia de tal legislación o de tales acuerdos. Estos mecanismos incluirán como mínimo lo siguiente:

- a) la utilización de una cuenta, producto o inversión que no sea, o pretenda no ser, una “cuenta financiera”, pero que presente características sustancialmente similares a las de una “cuenta financiera”;
- b) la transferencia de “cuentas financieras” o activos a jurisdicciones que no están obligadas al intercambio automático de información sobre “cuentas financieras” con el Estado de residencia del contribuyente interesado, o el recurso a tales jurisdicciones;
- c) la reclasificación de renta y capital en productos o pagos que no están sujetos al intercambio automático de información sobre “cuentas financieras”;
- d) la transferencia a, o la conversión de, una “institución financiera” o una “cuenta financiera” o de sus activos, a, o en, una “institución financiera” o una “cuenta financiera” o activos no sujetos a comunicación de información con arreglo al intercambio automático de información sobre “cuentas financieras”;
- e) la utilización de entidades, instrumentos o estructuras jurídicos que eliminan o pretenden eliminar la notificación de uno o varios titulares de cuentas o personas que ejercen el control con arreglo al intercambio automático de información sobre “cuentas financieras”;
- f) mecanismos que socavan o explotan las vulnerabilidades de los procedimientos de diligencia debida empleados por las “instituciones financieras” para cumplir sus obligaciones de comunicar información sobre “cuentas financieras”, entre los que se incluye el recurso a jurisdicciones cuyos regímenes de control del cumplimiento de la legislación contra el blanqueo de capitales son inadecuados o insuficientes o cuyas exigencias de transparencia a las personas o instrumentos jurídicos son insuficientes.

2. Un mecanismo que implica una cadena de titularidad formal o real no transparente, mediante la participación de personas, instrumentos o estructuras jurídicas:

- a) que no realizan una actividad económica sustantiva respaldada por personal, equipos, activos e instalaciones adecuadas; y
- b) que están constituidos, gestionados, domiciliados, controlados o establecidos en una jurisdicción distinta de la jurisdicción de residencia de uno o varios de los titulares reales de los activos correspondientes a tales personas, instrumentos o estructuras jurídicas; y
- c) en los que los titulares reales de dichas personas, instrumentos o estructuras jurídicas, en la definición de la Directiva (UE) 2015/849 [del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifica el Reglamento (UE) n.º 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, y se derogan la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y la Directiva 2006/70/CE de la Comisión (DO 2015, L 141, p. 73)], no son identificables.

#### E. Señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia

1. Un mecanismo que conlleva la utilización de un régimen de protección unilateral.
2. Un mecanismo que conlleva la transmisión de activos intangibles difíciles de valorar. El término “activos intangibles difíciles de valorar” se refiere a los activos intangibles y a los derechos sobre activos intangibles con respecto a los cuales, en el momento de su transferencia entre empresas asociadas:

- a) no existen activos comparables fiables; y
- b) en el momento en que se celebran las operaciones correspondientes, las proyecciones relativas a los flujos de caja o los ingresos futuros que se prevé obtener del activo intangible transferido o las hipótesis empleadas

para la valoración del mismo son sumamente inciertas, por lo que resulta difícil predecir el nivel de éxito final del activo intangible en el momento de la transferencia.

3. Un mecanismo que implica una transferencia transfronteriza, entre sociedades del mismo grupo, de funciones, riesgos o activos, si el resultado de explotación (EBIT) anual previsto, durante los tres años posteriores a la transferencia, del ordenante o los ordenantes es inferior al 50 % del EBIT anual previsto de ese ordenante u ordenantes de no haberse realizado la transferencia.»

#### *Directiva (UE) 2016/1164*

11. El considerando 11 de 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), expone:

«Las normas generales contra las prácticas abusivas se incluyen en los sistemas impositivos para hacer frente a las prácticas fiscales de este tipo que todavía no se hayan abordado a través de disposiciones específicas. Así pues, dichas normas generales tienen como función colmar las lagunas existentes y no deben afectar a la aplicabilidad de las normas específicas de lucha contra el fraude. Dentro de la Unión [Europea], esas normas generales deben aplicarse a los mecanismos considerados falseados; en otros casos, el contribuyente debe tener derecho a elegir la estructura más eficaz desde el punto de vista fiscal para sus operaciones comerciales. [...]»

12. El artículo 6 de la Directiva 2016/1164, titulado «Norma general contra las prácticas abusivas», dispone:

«1. A efectos del cálculo de la deuda tributaria en concepto de impuesto sobre sociedades, los Estados miembros no tendrán en cuenta ningún mecanismo o serie de mecanismos que, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable, resulten estar falseados una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes. Tales mecanismos podrán estar constituidos por más de una fase o parte.

2. A efectos del apartado 1, un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.

3. Cuando un mecanismo o serie de mecanismos no se tenga en cuenta de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1, la deuda tributaria se calculará con arreglo a la legislación nacional.»

#### *Directiva 2018/822*

13. Los considerandos 2, 4, 6 a 9, 14 y 18 de la Directiva 2018/822 indican lo siguiente:

«(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. No obstante, la no reacción por parte de las autoridades tributarias con respecto a un mecanismo del que han recibido información no debe implicar la aceptación de la validez o del tratamiento fiscal de dicho mecanismo.

[...]

(4) Reconociendo que contar con un marco transparente para el desarrollo de la actividad económica podría contribuir a poner freno a la elusión y la evasión fiscales en el mercado interior, se ha pedido a la Comisión [Europea] 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 la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios [BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*)]. 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. También es importante señalar que en la

Declaración de Bari del G7, de 13 de mayo de 2017, sobre la lucha contra los delitos fiscales y otros flujos financieros ilícitos, se pedía a la OCDE que empezara a debatir posibles vías para abordar los mecanismos concebidos para eludir la comunicación de información, en el marco del [Estándar Común de Comunicación de Información (ECCI)] o destinados a proporcionar a los titulares reales la cobertura de estructuras no transparente, tomando también en consideración normas tipo de comunicación obligatoria de información inspiradas en el enfoque adoptado para los mecanismos de elusión descritos en el informe sobre la acción 12 del proyecto BEPS.

[...]

(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 [...] constituiría un paso en la dirección correcta. [...]

(7) Se reconoce que la comunicación de información sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva incrementaría las posibilidades de lograr el efecto disuasorio esperado si la información pertinente llegase a las autoridades tributarias en una fase temprana, es decir, antes de la ejecución efectiva de tales mecanismos. Para facilitar la labor de las administraciones de los Estados miembros, el consiguiente intercambio automático de información sobre dichos mecanismos podría efectuarse cada trimestre.

(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. Así pues, resultaría esencial que, en tales circunstancias, las autoridades tributarias no perdiesen la posibilidad de obtener información sobre mecanismos fiscales que puedan estar vinculados a una planificación fiscal agresiva. 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".

[...]

(14) Aunque la fiscalidad directa sigue siendo competencia de los Estados miembros, conviene hacer referencia a un tipo cero o casi cero del impuesto sobre sociedades, a efectos únicamente de definir claramente el ámbito de aplicación de la señal distintiva de los mecanismos que implican [...], que deben estar sujetos a comunicación de información [...]. Además, conviene recordar que los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal abusiva, cuyo principal objetivo, o uno de cuyos principales objetivos, es conseguir un beneficio fiscal que anule el objetivo o la finalidad del Derecho tributario aplicable, están sometidos a la norma general contra las prácticas abusivas establecida en el artículo 6 de la Directiva [2016/1164].

[...]

(18) La presente Directiva respeta los derechos fundamentales y observa los principios reconocidos en especial en la Carta [...]

## ***Derecho belga***

14. La Ley de 20 de diciembre de 2019 por la que se transpone la Directiva 2018/822 introdujo modificaciones en el code des impôts sur les revenus 1992 (Código de los Impuestos sobre la Renta de 1992), en el code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (Código de las Tasas de Registro, Hipoteca y Judiciales), en el code des droits de succession (Código de los Derechos Sucesorios) y en el code des droits et taxes divers (Código de Derechos y Tributos Diversos) (en lo sucesivo, «Ley de 20 de diciembre de 2019»).

**Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

15. Mediante demandas presentadas los días 30 de junio y 1 y 2 de julio de 2020, las recurrentes en el litigio principal solicitaron a la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional, Bélgica), que es el órgano jurisdiccional remitente, la anulación total o parcial de la Ley de 20 de diciembre de 2019. Los asuntos de que se trata fueron acumulados por el órgano jurisdiccional remitente a efectos del procedimiento.

16. El órgano jurisdiccional remitente señala que algunas recurrentes en el litigio principal impugnan el ámbito de aplicación de la Ley de 20 de diciembre de 2019 en la medida en que esta se aplique también a otros impuestos distintos del impuesto sobre sociedades. Dado que tal aplicación indiferenciada tiene su origen en las disposiciones de la Directiva 2018/822, el órgano jurisdiccional remitente considera necesario plantear una primera cuestión relativa a la validez de esta Directiva a la luz de los principios de igualdad de trato y de no discriminación y de los artículos 20 y 21 de la Carta.

17. El órgano jurisdiccional remitente observa por otra parte que algunas recurrentes en el litigio principal alegan que los conceptos de «mecanismo», «intermediario», «participante» y «empresa asociada», así como el adjetivo calificativo «transfronterizo», las diferentes «señas distintivas» y el «criterio del beneficio principal» no son suficientemente precisos. En vista de que los anteriores conceptos, así como los de «mecanismo comercializable» y «mecanismo a medida», reproducen los que contiene la Directiva 2018/822 y de que el incumplimiento de la obligación de comunicar información establecida por esta Directiva se sanciona con multas administrativas con arreglo al Derecho nacional, el órgano jurisdiccional remitente considera necesario plantear una segunda cuestión prejudicial acerca de dichos conceptos en relación con la validez de la Directiva 2018/822 a la luz del principio de seguridad jurídica, del principio de legalidad en materia penal reconocido en el artículo 49, apartado 1, de la Carta y del derecho al respeto de la vida privada garantizado en el artículo 7 de la Carta.

18. Dado que algunas recurrentes en el litigio principal han alegado que las disposiciones de la Ley de 20 de diciembre de 2019 no permiten determinar con la necesaria precisión la fecha a partir de la cual comienza a correr el plazo para efectuar la comunicación de información con arreglo a la citada Ley y que las referidas disposiciones reproducen las de la Directiva 2018/822 en este punto, el órgano jurisdiccional remitente considera necesario plantear una tercera cuestión prejudicial de apreciación de validez de esta Directiva en lo atinente al mencionado aspecto y también a la luz de los artículos 7 y 49, apartado 1, de la Carta.

19. Habiéndosele solicitado igualmente un pronunciamiento sobre los motivos invocados por algunas recurrentes en el litigio principal en cuanto a la obligación del intermediario que se ampara en el secreto profesional de notificar a los otros intermediarios la obligación que tienen de comunicar información, el órgano jurisdiccional remitente considera procedente, antes de resolver sobre el fondo, plantear al Tribunal de Justicia una cuarta cuestión prejudicial sobre la validez de la disposición de la Directiva 2018/822 que impone dicha obligación, similar a la planteada en el asunto C-694/20, el cual dio lugar a la sentencia de 8 de diciembre de 2022, Orde van Vlaamse Balies y otros (C-694/20, EU:C:2022:963), pero referente a todos los intermediarios obligados al secreto profesional y solamente a la luz del derecho al respeto de la vida privada.

20. Finalmente, en lo atinente a la obligación de comunicar información sobre los mecanismos transfronterizos impuesta por la Directiva 2018/822 e impugnada también por algunas recurrentes en el litigio principal, el órgano jurisdiccional remitente señala que el ámbito de aplicación de dicha obligación es extenso y que esta puede abarcar mecanismos que sean lícitos, auténticos y no abusivos y cuyo beneficio principal no sea fiscal. Así pues, se le suscita la duda de si, teniendo en cuenta ese amplio ámbito de aplicación y la información que debe proporcionarse, dicha obligación de comunicar información está razonablemente justificada y es proporcionada con respecto a los objetivos perseguidos y si es pertinente, habida cuenta del objetivo de garantizar el buen funcionamiento del mercado interior, toda vez que, en particular, el requisito del carácter transfronterizo del mecanismo podría impedir el ejercicio de las libertades de circulación. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente considera necesario plantear una quinta cuestión prejudicial sobre la validez de la citada Directiva y la obligación de comunicar información establecida de este modo, a la luz del derecho al respeto de la vida privada reconocido en el artículo 7 de la Carta.

21. En tales circunstancias, 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 de trato 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 para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950 (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 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, apartado 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?»

## Sobre las cuestiones prejudiciales

### Primera cuestión prejudicial

**22.** Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia, en esencia, que examine la validez de la Directiva 2011/16 modificada, a la luz de los principios de igualdad de trato y de no discriminación y de los artículos 20 y 21 de la Carta, en cuanto que dicha Directiva no limita la obligación de comunicar información establecida en su artículo 8 *bis ter*, apartados 1, 6 y 7, al impuesto sobre sociedades, sino que la extiende a todos los impuestos que estén comprendidos en su ámbito de aplicación.

**23.** Por lo que se refiere al principio de no discriminación enunciado en el artículo 21 de la Carta, debe señalarse de entrada que no está claro en qué medida la aplicación indistinta de la expresada obligación de comunicar información respecto de los diferentes tipos de impuestos de que se trata puede revelar la existencia de una diferencia de trato basada en algún factor específico como los enumerados en la citada disposición.

**24.** En este contexto, procede recordar, con carácter preliminar, que la prohibición de discriminación no es sino expresión específica del principio general de igualdad, que forma parte de los principios fundamentales del Derecho de la Unión, y que dicho principio, del que también se hace eco el artículo 20 de la Carta, exige que no se traten de manera diferente situaciones comparables y que no se traten de manera idéntica situaciones diferentes, a no ser que tal trato esté objetivamente justificado (véase, en este sentido, 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).



**25.** 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 [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].

**26.** Por otra parte, el Tribunal de Justicia también ha declarado, por lo que respecta al control jurisdiccional del respeto por el legislador de la Unión del principio de igualdad de trato, que este dispone, en el ejercicio de las competencias que se le atribuyen, de una amplia facultad 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. 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 [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 y jurisprudencia citada].

**27.** En el presente asunto, del artículo 2, apartados 1 y 2, de la Directiva 2011/16 modificada resulta que, en esencia, la obligación de comunicar información establecida en el artículo 8 *bis ter*, apartados 1, 6 y 7, de esta Directiva se aplica a todos los tipos de impuestos percibidos por un Estado miembro o sus subdivisiones territoriales o administrativas, pero no al IVA 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.

**28.** Procede recordar que esta obligación se inscribe en el marco de una cooperación fiscal internacional de lucha contra la planificación fiscal agresiva que se traduce en un intercambio de información entre Estados miembros. Los fines que se persiguen con la referida obligación son la lucha contra la planificación fiscal agresiva y la prevención del riesgo de elusión y evasión fiscales (sentencia de 8 de diciembre de 2022, Orde van Vlaamse Balies y otros, C-694/20, EU:C:2022:963, apartados 43 y 44 y jurisprudencia citada).

**29.** De ello se sigue que el criterio de referencia que debe utilizarse en el presente asunto para apreciar la existencia de una eventual violación del principio de igualdad de trato debido a que la Directiva 2011/16 modificada no limita la obligación de comunicar información sobre los mecanismos transfronterizos únicamente al impuesto sobre sociedades sino que la extiende a todos los impuestos excepto el IVA, los aranceles y los derechos especiales es el del riesgo de planificación fiscal agresiva y de elusión y evasión fiscales.

**30.** Pues bien, nada indica en la documentación que obra en poder del Tribunal de Justicia que las prácticas de planificación fiscal agresiva solo sean posibles en el ámbito del impuesto sobre sociedades, y no en el ámbito de los otros impuestos directos como, por ejemplo, el impuesto sobre la renta de las personas físicas ni en el ámbito de los impuestos indirectos que, a diferencia del IVA, los aranceles y los derechos especiales, que están excluidos del ámbito de aplicación de la Directiva 2011/16 modificada, no sean objeto de normativas específicas de la Unión, como las que regulan esos tres tipos de impuestos indirectos, que permitieran realizar, en su caso, el objetivo de luchar de una manera más específica contra tales prácticas.

**31.** A este respecto, como observó el Abogado General en el punto 35 de sus conclusiones, si bien la Evaluación de impacto de la Comisión de 21 de junio de 2017 [SWD(2017) 236 final], que acompaña a la propuesta de modificación de la Directiva 2011/16 (en lo sucesivo, «Evaluación de impacto»), otorga más importancia a los impuestos directos, en ella se dice que cualquier tipo de impuesto o tributo puede ser objeto de una planificación fiscal agresiva. La circunstancia de que esta Evaluación considere que la lucha contra la planificación fiscal agresiva en materia de IVA sería más eficaz en el marco de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), como muestra el hecho de que este último impuesto esté fuera del ámbito de aplicación *ratione materiae* de la Directiva 2011/16 modificada, no implica que la lucha contra la planificación fiscal agresiva en materia de otros impuestos indirectos no pueda basarse eficazmente en la obligación de comunicar información.

**32.** Por otra parte, como señaló el Abogado General en el punto 28 de sus conclusiones, el Proyecto de la OCDE y del G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, en el que, según el considerando 4 de la Directiva 2018/822, se inspiró el legislador de la Unión, viene a corroborar que un régimen de comunicación de información como el introducido por esta Directiva se configuró de manera que pudiera englobar el mayor número posible de tipos de impuestos.

**33.** A la vista de lo anterior, es patente que los diferentes tipos de impuestos sujetos a la obligación de comunicar información establecida por la Directiva 2011/16 modificada generan situaciones comparables a la vista de los objetivos perseguidos por dicha Directiva en el ámbito de la lucha contra la planificación fiscal agresiva y contra la evasión y el fraude fiscales en el mercado interior, y que tal obligación, en un ámbito en el que se ha otorgado al legislador de la Unión una amplia facultad de apreciación en el ejercicio de las competencias que le son propias, no presenta un carácter manifiestamente inadecuado en relación con dichos objetivos.

**34.** Por las consideraciones que anteceden, procede concluir que el examen del aspecto que se aborda en la primera cuestión prejudicial no ha puesto de manifiesto ningún elemento que pueda afectar a la validez de la Directiva 2011/16 modificada, a la luz de los principios de igualdad de trato y de no discriminación y de los artículos 20 y 21 de la Carta.

### ***Cuestiones prejudiciales segunda y tercera***

**35.** Mediante las cuestiones prejudiciales segunda y tercera, que deben ser examinadas conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia que examine la validez de la Directiva 2011/16 modificada a la luz del principio de seguridad jurídica, del principio de legalidad en materia penal proclamado en el artículo 49, apartado 1, de la Carta y del derecho al respeto de la vida privada garantizado en el artículo 7 de la Carta, al entender que los conceptos de «mecanismo» y, por tanto, «mecanismo transfronterizo» y «mecanismo comercializable», así como los conceptos de «mecanismo a medida», «intermediario», «participante» y «empresa asociada», el adjetivo calificativo «transfronterizo», las diferentes «señas distintivas», el «criterio del beneficio principal» y, por último, el momento desde el que se inicia el plazo de treinta días establecido para cumplir la obligación de comunicar información, que la citada Directiva emplea y fija para determinar el ámbito de aplicación y el alcance de dicha obligación, no son suficientemente claros y precisos.

**36.** El principio de seguridad jurídica exige, por una parte, que las normas de Derecho sean claras y precisas y, por otra, que su aplicación sea previsible para los justiciables, en especial cuando puedan tener consecuencias desfavorables. Dicho principio exige, en concreto, que una normativa permita a los interesados conocer con exactitud el alcance de las obligaciones que les impone y que estos puedan conocer sin ambigüedad sus derechos y obligaciones y adoptar las medidas oportunas en consecuencia (sentencia de 16 de febrero de 2022, Hungría/Parlamento y Consejo, C-156/21, EU:C:2022:97, apartado 223 y jurisprudencia citada).

**37.** No obstante, estos requisitos no pueden interpretarse en el sentido de que se oponen a que el legislador de la Unión, al adoptar una norma, emplee un concepto jurídico abstracto, ni en el sentido de que exigen que tal norma abstracta mencione los distintos supuestos concretos en los que podrá aplicarse, ya que el legislador no puede determinar por anticipado todos esos supuestos (sentencia de 16 de febrero de 2022, Hungría/Parlamento y Consejo, C-156/21, EU:C:2022:97, apartado 224 y jurisprudencia citada).

**38.** En lo atinente al principio de legalidad en materia penal, procede señalar que, aunque la misma Directiva 2011/16 modificada no establece ninguna sanción por incumplimiento de la obligación de comunicar información, su artículo 25 *bis* prescribe sobre este particular que los Estados miembros deberán establecer sanciones eficaces, proporcionadas y disuasorias, a saber, sanciones que normalmente revestirán un carácter penal. Por lo demás, el órgano jurisdiccional remitente indica que tal es el caso por lo que se refiere a las sanciones previstas por el Derecho belga. En esta medida, una eventual falta de claridad o de precisión de los conceptos y plazos a que se refieren las cuestiones prejudiciales segunda y tercera y que determinan las conductas que se exigen a los justiciables afectados so pena de ser sancionados de esa manera puede resultar contraria al principio de legalidad en materia penal.

**39.** Dicho principio, reconocido en el artículo 49, apartado 1, de la Carta y que constituye una manifestación específica del principio general de seguridad jurídica, implica, concretamente, en efecto, que la ley debe definir claramente las infracciones y las penas que las castigan [sentencia de 8 de marzo de 2022, Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Efecto directo), C-205/20, EU:C:2022:168, apartado 47 y jurisprudencia citada].

**40.** Se cumple la legalidad en materia penal 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 acciones y omisiones desencadenan su responsabilidad penal (sentencia de 5 de diciembre de 2017, M. A. S. y M. B., C-42/17, EU:C:2017:936, apartado 56 y jurisprudencia citada).

**41.** Conviene recordar asimismo que el principio de legalidad de los delitos y las penas forma parte de las tradiciones constitucionales de los Estados miembros y ha sido consagrado por distintos tratados internacionales, en particular en el artículo 7, apartado 1, del CEDH. De las Explicaciones sobre la Carta de los Derechos

Fundamentales (DO 2007, C 303, p. 17) se desprende que, en virtud del artículo 52, apartado 3, de la Carta, el derecho reconocido en su artículo 49 tiene el mismo sentido y el mismo alcance que el derecho garantizado por el CEDH (sentencia de 5 de diciembre de 2017, M. A. S. y M. B., C-42/17, EU:C:2017:936, apartados 53 y 54).

**42.** A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en lo sucesivo, «TEDH») relativa al artículo 7 del CEDH se desprende que, dado el carácter necesariamente general de los actos legislativos, el tenor de estos no puede ser de una precisión absoluta. 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 mismos para hacer que la disposición en cuestión sea incompatible con el artículo 7 del referido Convenio, siempre y cuando esa disposición resulte ser lo suficientemente clara en la gran mayoría de casos (véase, en ese sentido, en particular, TEDH, sentencia de 15 de noviembre de 1996, *Cantoni c. Francia*, CE:ECHR:1996:1115JUD001786291, §§ 31 y 32).

**43.** De igual forma, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el principio de *nulla poena sine lege certa* no puede interpretarse en el sentido de que prohíba la clarificación gradual de las reglas de la responsabilidad penal mediante interpretaciones jurisprudenciales, siempre y cuando estas sean razonablemente previsibles (sentencia de 28 de marzo de 2017, *Rosneft*, C-72/15, EU:C:2017:236, apartado 167 y jurisprudencia citada).

**44.** Habida cuenta de lo anterior, la circunstancia de que una normativa se refiera a conceptos amplios que deben aclararse gradualmente no impide, en principio, que pueda considerarse que dicha normativa establece normas claras y precisas que permiten al justiciable prever qué acciones y omisiones pueden ser objeto de sanciones de carácter penal (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de mayo de 2022, *BV*, C-570/20, EU:C:2022:348, apartado 42). A este respecto, lo que importa es si la ambigüedad o vaguedad aparentes de estos conceptos pueden disiparse recurriendo a los métodos ordinarios de interpretación del Derecho. Además, cuando dichos conceptos corresponden a los empleados en los convenios y prácticas internacionales pertinentes, estos convenios y prácticas pueden proporcionar indicaciones adicionales al órgano jurisdiccional encargado de esa interpretación [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 69 a 71].

**45.** Por último, 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 (sentencia de 5 de mayo de 2022, *BV*, C-570/20, EU:C:2022:348, apartado 43 y jurisprudencia citada).

**46.** Los conceptos a los que se alude en la segunda cuestión prejudicial deben examinarse a la luz de las anteriores consideraciones.

**47.** En primer lugar, por lo que se refiere al concepto de «mecanismo», no es objeto de una definición específica en el artículo 3 de la Directiva 2011/16 modificada, titulado «Definiciones». Dicho concepto se emplea en esta Directiva, ya sea solo, ya sea junto a otros términos, para formar las expresiones «mecanismo transfronterizo», «mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información», «mecanismo comercializable» y «mecanismo a medida». El término «mecanismo» se utiliza también en el anexo IV en expresiones tales como mecanismo «que tiene por efecto convertir la renta en capital, donaciones u otras categorías de renta sujetas a un gravamen inferior o fiscalmente exentas», mecanismo «que incluye operaciones circulares [...]» o incluso en el párrafo «en cuyo marco el intermediario tiene derecho a percibir honorarios [...] en relación con el mecanismo, los cuales se fijan en función del importe del beneficio fiscal derivado del mecanismo». Finalmente, en el artículo 3, punto 18, de la citada Directiva se indica que un «mecanismo» incluirá también una serie de mecanismos, y que un mecanismo podrá estar constituido por más de una fase o parte.

**48.** Por lo demás, 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 y a menudo aprovechan el incremento de la movilidad de personas y capitales dentro del mercado interior», e indica que «estas estructuras consisten en

mecanismos que abarcan varias jurisdicciones y que trasladan los beneficios imposables a regímenes fiscales más favorables, o que tienen por efecto la reducción de la factura fiscal global del contribuyente».

**49.** De lo anterior se infiere que el término «mecanismo» debe entenderse en su acepción corriente de dispositivo, operación, estructura o montaje que tiene por objeto, en el contexto de la Directiva 2011/16 modificada, la ejecución de una planificación fiscal. Dada la gran variedad y complejidad de las estructuras de planificación fiscal posibles, puestas de relieve en el considerando 2 de la Directiva 2018/822, no puede excluirse, como indica en esencia el artículo 3, punto 18 *in fine*, de la Directiva 2011/16 modificada, la posibilidad de que un mecanismo se componga a su vez de varios mecanismos. Tal puede ser el caso de un mecanismo que implique la utilización coordinada, particularmente en Estados miembros diferentes y siguiendo un calendario escalonado, de dispositivos jurídicos y fiscales distintos que no son meras fases o partes de ese mecanismo, sino que persiguen cada uno, de forma individual y separada, la ejecución de una planificación fiscal que, combinada después con las demás, va destinada a la ejecución de una planificación fiscal global.

**50.** Cabe añadir que tomar en consideración las prácticas de planificación fiscal a través del concepto genérico de «mecanismo» es una manera de proceder ya asentada, como reflejan, entre otros, las Normas tipo de comunicación obligatoria de información para abordar mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información (ECCI) y estructuras extraterritoriales opacas de la OCDE (2018) (en lo sucesivo, «Normas tipo de la OCDE»), elaboradas sobre la base de las buenas prácticas recomendadas por el *Informe sobre la acción 12 del proyecto BEPS* y evocadas por el legislador de la Unión en el considerando 4 *in fine* de la Directiva 2018/822. En el punto 23 de los comentarios incluidos en las Normas tipo de la OCDE, se precisa que el término «mecanismo» forma parte de la definición de «mecanismo de elusión del ECCI» y que dicha definición pretende ser lo suficientemente amplia y sólida para englobar cualquier mecanismo, fórmula o esquema, así como todas las fases y operaciones que formen parte de aquellos o mediante las que funcione el referido mecanismo.

**51.** La OBFG considera que, dado que la obligación de comunicar información se refiere a todo «mecanismo sujeto a comunicación de información», la circunstancia de que tal mecanismo pueda componerse de una serie de mecanismos genera incertidumbre en cuanto al alcance de las concretas obligaciones de información que deban cumplirse.

**52.** A este respecto, del artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16 modificada resulta que la obligación se refiere en principio a todo «mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información», es decir, conforme al artículo 3, punto 19, de dicha Directiva, cualquier mecanismo transfronterizo en el que concurra como mínimo una de las señas distintivas que figuran en el anexo IV, las cuales indican un riesgo potencial de elusión fiscal, según el artículo 3, punto 20, de la misma Directiva. En este contexto, solo en caso de que un mecanismo se halle integrado por mecanismos que no constituyan meras fases o partes de aquel, sino que persigan cada uno, de forma individual y separada, la ejecución de una planificación fiscal y que constituyan de por sí «mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información», es decir, mecanismos en los que, considerados individual y aisladamente, concurra un «riesgo potencial de elusión fiscal», la citada obligación de comunicar información será aplicable a cada uno de estos mecanismos, sin perjuicio de que dicha obligación se aplique cuando llegue el momento al mecanismo global del que formen parte. En cambio, cuando un «mecanismo sujeto a comunicación de información» se componga de mecanismos que no reúnan tales características, la misma obligación existirá solo para ese mecanismo y solo nacerá en la fecha en que este último cumpla alguno de los requisitos temporales establecidos en el artículo 8 *bis ter*, apartado 1, de la Directiva 2011/16 modificada.

**53.** Habida cuenta de las anteriores consideraciones y a la luz de la jurisprudencia recordada en los apartados 36 a 45 de la presente sentencia, procede concluir que el concepto de «mecanismo» resulta suficientemente claro y preciso atendiendo a lo exigido por los principios de seguridad jurídica y de legalidad en materia penal.

**54.** En segundo lugar, en lo atinente a los conceptos de «mecanismo transfronterizo», «mecanismo comercializable» y «mecanismo a medida», se definen en el artículo 3, puntos 18, 24 y 25, respectivamente, de la Directiva 2011/16 modificada.

**55.** La calificación de «mecanismo transfronterizo» viene determinada esencialmente, en el punto 18 del artículo 3 de la Directiva 2011/16 modificada, en función de la residencia a efectos fiscales del participante o participantes en tal mecanismo, de la localización de la actividad ejercida por el participante o participantes o incluso de las consecuencias que pueda entrañar dicho mecanismo sobre el intercambio automático de información o sobre la identificación de la titularidad real del mismo mecanismo.



**56.** Por lo que se refiere, primeramente, a los conceptos de «residencia a efectos fiscales» y «localización de la actividad», es preciso señalar que no plantean dificultad de comprensión particular alguna.

**57.** Por lo que se refiere, seguidamente, al concepto de «participante en el mecanismo», aunque no venga definido específicamente en la Directiva 2011/16 modificada, es fácil entender que abarca al «contribuyente interesado» del punto 22 del artículo 3 de dicha Directiva, y que no abarca *a priori* al «intermediario» en el sentido del punto 21 del mismo artículo, sin perjuicio no obstante de que ese intermediario, eventualmente, tenga parte activa en el mecanismo como contribuyente interesado además de realizar las operaciones mencionadas en dicho punto 21.

**58.** Por último, por lo que se refiere a la apreciación de las «consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real» que puede entrañar un mecanismo, viene suficientemente explicitada en el anexo IV, que describe, como categoría D, las señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real. Dicha categoría D incluye, en sus apartados 1 y 2, sendas relaciones de supuestos diversos de organización o de funcionamiento en los que un mecanismo puede tener por efecto menoscabar la obligación de comunicar información o incluso impedir, mediante el uso de cadenas de titularidad no transparentes, que pueda identificarse a los titulares reales de esos supuestos de organización o de funcionamiento.

**59.** De las consideraciones que anteceden se deduce que, examinadas las disposiciones de la Directiva 2011/16 modificada y habida cuenta de la jurisprudencia mencionada en los apartados 36 a 45 de la presente sentencia, el concepto de «mecanismo transfronterizo», en sus diferentes aspectos, resulta suficientemente claro y preciso atendiendo a lo exigido por los principios de seguridad jurídica y de legalidad en materia penal.

**60.** Lo mismo puede afirmarse de los conceptos —mutuamente excluyentes— de «mecanismo comercializable» y «mecanismo a medida». El primero corresponde a un mecanismo transfronterizo diseñado, comercializado, ejecutable o puesto a disposición para su ejecución sin necesidad de adaptación sustancial, mientras que el segundo se define como cualquier mecanismo transfronterizo que no sea un mecanismo comercializable. En efecto, en lo atinente, en particular, a la expresión «sustancial», se ha de advertir que resulta clarificada por la seña distintiva A.3 del anexo IV, que indica, en esencia, que un mecanismo que no necesita una adaptación sustancial para su ejecución es un mecanismo que cuenta con una documentación o estructura sustancialmente normalizadas y que puede ser puesto a disposición de una pluralidad de contribuyentes.

**61.** En tercer lugar, el concepto de «intermediario» se define en el punto 21 del artículo 3 de la Directiva 2011/16 modificada, a tenor del párrafo primero de esta disposición, 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», pero también, a tenor del párrafo segundo de la misma disposición, como «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».

**62.** La misma disposición añade que, para ser intermediario, una persona deberá cumplir, como mínimo, una de las cuatro siguientes condiciones adicionales, relativas a la existencia de un vínculo con el territorio de los Estados miembros, a saber, residir a efectos fiscales en un Estado miembro; disponer de un establecimiento permanente en un Estado miembro a través del cual se prestan los servicios con respecto al mecanismo transfronterizo; haberse constituido en un Estado miembro o estar sujeta a la legislación de un Estado miembro, o estar inscrita en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en un Estado miembro.

**63.** De la petición de decisión prejudicial se desprende que las dudas del órgano jurisdiccional remitente se refieren sobre todo al concepto de «intermediario» en la medida en que comprende, en el artículo 3, punto 21, párrafo segundo, de la Directiva 2011/16 modificada, personas que básicamente son solo intermediarios auxiliares o incluso, según los términos de las Normas tipo de la OCDE, «prestadores de servicios», por cuanto solo se comprometen a prestar «ayuda, asistencia o asesoramiento» (en lo sucesivo, «intermediarios auxiliares»), al contrario que las personas mencionadas en el artículo 3, punto 21, párrafo primero, de esa Directiva, que diseñan, comercializan u organizan el mecanismo transfronterizo, lo ponen a disposición para su ejecución o gestionan su ejecución (en lo sucesivo, «intermediarios principales») y a los que las mismas Normas tipo denominan «promotores» del mecanismo.



**64.** Pues bien, en este contexto, procede observar que el artículo 3, punto 21, párrafo segundo, de la Directiva 2011/16 modificada, dado su contenido reproducido en el apartado 61 de la presente sentencia, presenta una formulación que, a la vista de la jurisprudencia citada en los apartados 36 a 45 de la presente sentencia, es claro que no carece de la precisión necesaria para permitir a los operadores afectados reconocerse como incluidos o no en la categoría de personas sujetas a la obligación de comunicar información. Tal es el caso en particular del concepto de persona que se «ha comprometido a prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento», que es primordial para permitir tal reconocimiento.

**65.** En cuarto lugar, el concepto de «empresa asociada» se define en el punto 23 del artículo 3 de la Directiva 2011/16 modificada, que establece que, a efectos del artículo 8 *bis ter* de esta Directiva, tal empresa es una persona vinculada a otra persona en una de las diferentes formas que dicho punto 23 expone, cuando, según ciertos criterios y bajo determinadas condiciones, la primera persona participa en la gestión de la segunda, en su control, en su capital o en sus beneficios. Esta disposición establece además, en particular, que, en caso de participación conjunta de varias personas en la gestión, el control, el capital o los beneficios de otra u otras personas, las personas participantes de esta manera se considerarán empresas asociadas. Expone asimismo el régimen de las participaciones indirectas, precisando que se considerará que el cónyuge, los ascendientes y los descendientes de una persona física forman con esta una sola persona.

**66.** Habida cuenta de la jurisprudencia recordada en los apartados 36 a 45 de la presente sentencia, tal disposición, aunque redactada en términos amplios, satisface manifiestamente los requisitos de claridad y precisión que imponen los principios de seguridad jurídica y de legalidad en materia penal. A este respecto, procede señalar que las objeciones efectuadas por la OBFG en sus observaciones sobre la anterior definición no se refieren tanto a una eventual falta de claridad de la misma disposición como al alcance de esta.

**67.** En quinto lugar, por lo que se refiere a las señas distintivas que figuran en el anexo IV, el considerando 9 de la Directiva 2018/822 enuncia, en esencia, que, teniendo en cuenta que la planificación fiscal agresiva va haciéndose cada vez más compleja y va adaptándose permanentemente a las medidas adoptadas por las autoridades tributarias para contrarrestarla, en vez de definir el concepto de planificación fiscal agresiva, es más eficaz tratar de detectar los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva mediante la elaboración de una lista de las características y elementos que constituyan «señas distintivas» de esos mecanismos.

**68.** El artículo 3, punto 20, de la Directiva 2011/16 modificada define la seña distintiva como «una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo que supone una indicación de un riesgo potencial de elusión fiscal, enumerada en el anexo IV».

**69.** Las señas distintivas definidas en dicho anexo se dividen en diferentes categorías, a saber, «señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal», incluidas en la categoría A; señas distintivas «específicas», las primeras, vinculadas al «criterio del beneficio principal» e incluidas en la categoría B, las segundas, vinculadas a las «operaciones transfronterizas» e incluidas en la categoría C, las terceras, relativas «al intercambio automático de información y la titularidad real», incluidas en la categoría D, y las cuartas, relativas a «los precios de transferencia» e incluidas en la categoría E.

**70.** Así como la presencia de algunas señas distintivas en un mecanismo transfronterizo es suficiente para acreditar que ese mecanismo presenta un riesgo potencial de elusión fiscal, otras, las de las categorías A y B y las de la categoría C, apartado 1, letras b), inciso i), c) y d), solo pueden ser tenidas en cuenta si cumplen el «criterio del beneficio principal» definido en la parte I del anexo IV. Este criterio se tiene 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».

**71.** Pues bien, es preciso señalar que las señas distintivas así definidas en el anexo IV aluden a características específicas y concretas de mecanismos fiscales que los intermediarios, en el sentido de la Directiva 2011/16 modificada, que son normalmente fiscalistas expertos, o bien, de no existir intermediario, los contribuyentes que diseñan ellos mismos mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, son capaces de identificar sin excesiva dificultad.

**72.** Además, las definiciones de las señas distintivas que contiene el anexo IV enlazan con los análisis pormenorizados del *Informe sobre la acción 12 del proyecto BEPS* y de la Evaluación de impacto.

**73.** Por otra parte, como señaló el Abogado General en el punto 88 de sus conclusiones, si bien es cierto que la variedad y el alcance de las señas distintivas implican que estas abarcan un grupo heterogéneo de mecanismos, este hecho, en sí mismo, no convierte la aplicación de la obligación de comunicar información en algo imprevisible para las personas sujetas a dicha obligación.

**74.** En cuanto a la afirmación de la OBF de que el criterio del beneficio principal constituye un criterio subjetivo, debe señalarse que se trata de un criterio que alude al beneficio que «una persona puede esperar razonablemente de [ese] mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes». No resulta especialmente difícil para un intermediario ni, en caso de no existir intermediario obligado a la comunicación de información, para el contribuyente interesado, pronunciarse sobre la cuestión de si el beneficio principal o uno de los beneficios principales que pueden esperarse razonablemente del mecanismo que diseñan o utilizan es de carácter fiscal. A este respecto, el *Informe sobre la acción 12 del proyecto BEPS* indica que el criterio del beneficio fiscal principal compara el importe del beneficio fiscal esperado con todos los demás beneficios que puede producir la operación, y recalca el interés de apoyarse en una evaluación objetiva de los beneficios fiscales.

**75.** Habida cuenta de las anteriores consideraciones y en vista de la jurisprudencia recordada en los apartados 36 a 45 de la presente sentencia, procede concluir que las señas distintivas definidas en el anexo IV resultan suficientemente claras y precisas atendiendo a lo exigido por los principios de seguridad jurídica y de legalidad en materia penal.

**76.** En sexto lugar, el artículo 8 *bis ter*, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2011/16 modificada fija como momento desde el que se inicia el plazo de treinta días concedido a los intermediarios para cumplir la obligación de comunicar información el día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información se ponga a disposición para su ejecución, o el día siguiente a aquel en que dicho mecanismo sea ejecutable, o el momento en que se haya realizado la primera fase de la ejecución del mismo mecanismo, lo que ocurra primero.

**77.** El artículo 8 *bis ter*, apartado 1, párrafo segundo, de esta Directiva añade que «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».

**78.** Por último, cuando la obligación de comunicar información incumbe al contribuyente interesado, no existiendo intermediario sujeto a dicha obligación, el artículo 8 *bis ter*, apartado 7, de la citada Directiva dispone, en esencia y en parecidos términos a los empleados para los intermediarios principales, que el plazo de treinta días se computa a partir del día siguiente a aquel en que el mecanismo 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 referido contribuyente, lo que ocurra primero.

**79.** La lógica de la Directiva 2011/16 modificada y la de la obligación de comunicar información que esta impone implican fijar el momento en el que nace esa obligación. La ejecución del mecanismo sujeto a comunicación de información o incluso la prestación de ayuda, asistencia o asesoramiento constituyen, como se infiere de las disposiciones mencionadas en los apartados 76 a 78 de la presente sentencia, los hechos determinantes por los que ha optado el legislador.

**80.** Por una parte, en cuanto al concepto de «ejecución del mecanismo transfronterizo», designa, como observó el Abogado General en el punto 107 de sus conclusiones y sugiere el lenguaje corriente, el paso de la fase de diseño a la fase operativa del mecanismo. No cabe calificar a este concepto de impreciso o insuficientemente claro para el intermediario o los intermediarios a que se refiere el artículo 3, punto 21, párrafo primero, de la Directiva 2011/16 modificada ni para el contribuyente interesado, si no hay intermediarios. En efecto, esos intermediarios y, de no existir intermediario, el contribuyente de que se trate conocen el mecanismo en cuestión y les es posible, por tanto, determinar con precisión el momento en que se efectúa tal paso.

**81.** Por otra parte, en cuanto a la referencia a la prestación de ayuda, asistencia o asesoramiento, aplicable a los intermediarios mencionados en el artículo 8 *bis ter*, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2011/16 modificada, que son los intermediarios a los que hace referencia el artículo 3, punto 21, párrafo segundo, de esta Directiva, conviene señalar que dicha prestación generalmente tiene cierta duración.

**82.** Pues bien, ese artículo 8 *bis ter*, apartado 1, párrafo segundo, no precisa si el momento desde el que se inicia el plazo que tienen los intermediarios para la comunicación de información es el día siguiente al primero o al último día del período en el que tiene lugar la prestación de ayuda, asistencia o asesoramiento.

**83.** Además, procede recalcar que la obligación de comunicar información que incumbe a los citados intermediarios a los que hace referencia el artículo 3, punto 21, párrafo segundo, de dicha Directiva solo puede existir, por lógica, desde que la persona de que se trate sabe o cabe razonablemente suponer que sabe que se ha comprometido a prestar, directamente o a través de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento relativos al diseño, la comercialización o la organización de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información y que, por tanto, es un «intermediario» sujeto a la obligación de comunicar información. Puede ocurrir eventualmente, en función de la información de que disponga esa persona sobre la naturaleza exacta del mecanismo en cuestión, que dicho momento solamente tenga lugar una vez que ha iniciado la prestación de la ayuda, asistencia o asesoramiento. Atendiendo en particular a esta circunstancia, el artículo 3, punto 21, párrafo segundo, de la misma Directiva precisa que la referida persona tendrá derecho a 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.

**84.** Finalmente, procede considerar, como señaló el Abogado General en el punto 109 de sus conclusiones y como se desprende del considerando 7 de la Directiva 2018/822, que debe favorecerse la presentación temprana de la información ante la Administración tributaria, es decir, antes de la ejecución del mecanismo. Sin embargo, como señaló en esencia el Abogado General en el punto 112 de sus conclusiones, se ha de limitar en lo posible el riesgo de que deban cumplirse obligaciones de comunicar información sobre mecanismos cuya ejecución es aún incierta, lo que podría ocurrir especialmente en el caso de los intermediarios auxiliares, los cuales, al estar menos directamente implicados que los intermediarios principales, es menos probable que dispongan de una información precisa sobre la situación en que se halla el mecanismo en cuestión.

**85.** A la vista de lo anterior, tanto la utilización, en el artículo 8 *bis ter*, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2011/16 modificada, de un tiempo verbal pasado («facilitaron») como la norma aplicada a los intermediarios principales según la cual el plazo de comunicación de información corre no desde el inicio de su implicación en el diseño del mecanismo sino únicamente en la fase de la ejecución de este, permiten deducir que el plazo de comunicación de información de los intermediarios auxiliares solo puede comenzar a correr el día siguiente a aquel en que terminaron su prestación de ayuda, asistencia o asesoramiento y, a más tardar, el día definido por dicho artículo 8 *bis ter*, apartado 1, párrafo primero, siempre que tengan conocimiento del mismo. Conviene añadir que estas consideraciones deben entenderse sin perjuicio de la facultad que tienen los citados intermediarios de liberarse de su obligación de comunicar información, si lo desean, antes incluso de que comience a correr el plazo de treinta días establecido a tales efectos y, en consecuencia, a partir del inicio de su prestación de ayuda, asistencia o asesoramiento.

**86.** Habida cuenta de las anteriores consideraciones y a la luz de la jurisprudencia recordada en los apartados 36 a 45 de la presente sentencia, procede señalar que el momento desde el que se inicia el plazo de comunicación de información, para las diferentes categorías de intermediarios a las que hace referencia la Directiva 2011/16 modificada y para el contribuyente interesado cuando le incumbe la obligación de comunicar información, viene determinado de manera suficientemente clara y precisa atendiendo a lo exigido por los principios de seguridad jurídica y de legalidad en materia penal.

**87.** Así pues, procede concluir que el examen de las cuestiones prejudiciales segunda y tercera no pone en entredicho la validez de la Directiva 2011/16 modificada, a la luz de los principios de seguridad jurídica y de legalidad en materia penal.

**88.** En cuanto al respeto del artículo 7 de la Carta, las cuestiones prejudiciales segunda y tercera se refieren en esencia a las dudas sobre si, con independencia del respeto del secreto profesional, los conceptos y plazos mencionados en dichas cuestiones son lo suficientemente precisos para que la injerencia en la vida privada del intermediario y del contribuyente interesado que implica la obligación de comunicar información esté a su vez definida de manera suficientemente precisa teniendo en cuenta la información que debe contener esa comunicación.

**89.** Dado que, como señala el Abogado General en el punto 123 de sus conclusiones, el artículo 7 de la Carta no impone ninguna obligación de claridad o precisión de los conceptos empleados y de los plazos fijados más estricta que el artículo 49 de esta, se ha de considerar que la injerencia en la vida privada del intermediario y del contribuyente interesado que implica la obligación de comunicar información está a su vez definida de manera suficientemente precisa teniendo en cuenta la información que debe contener esa comunicación. Ahora bien, resta

examinar si dicha injerencia no excede de lo que es necesario para la salvaguarda de los objetivos de interés general que persigue la Directiva 2011/16 modificada, que es el objeto de la quinta cuestión prejudicial.

**90.** Por cuantas consideraciones anteceden, procede concluir que el examen de los aspectos a los que se refieren las cuestiones prejudiciales segunda y tercera no ha puesto de manifiesto ningún elemento que pueda afectar a la validez de la Directiva 2011/16 modificada, a la luz de los principios de seguridad jurídica, de legalidad en materia penal reconocido en el artículo 49, apartado 1, de la Carta y del derecho al respeto de la vida privada garantizado por el artículo 7 de la Carta.

#### ***Cuarta cuestión prejudicial***

**91.** La cuarta cuestión prejudicial se refiere a la obligación de notificación, prevista en el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada, y es similar a la planteada —a propósito de los abogados— en el asunto que dio lugar a la sentencia de 8 de diciembre de 2022, *Orde van Vlaamse Balies y otros* (C-694/20, EU:C:2022:963). Dicha cuestión prejudicial concierne, en el presente asunto, a los intermediarios no abogados sujetos al secreto profesional con arreglo al Derecho nacional.

*Consideraciones preliminares sobre el alcance del artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada*

**92.** Con carácter previo al examen de esta cuestión, conviene pronunciarse sobre las observaciones de la Comisión, reiteradas en la vista, según las cuales la facultad de los Estados miembros, prevista en el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada, de sustituir la obligación de comunicar información por una obligación de notificación se instauró no frente a todos los profesionales sujetos a una obligación de secreto profesional con arreglo al Derecho nacional, sino solamente respecto de aquellos que son asimilables a los abogados en la medida en que están habilitados por el Derecho nacional para representar a las partes en juicios ante los tribunales. La Comisión añadió que el legislador de la Unión quiso, ante la variedad de sistemas jurídicos nacionales, dejar la determinación de esos profesionales a la apreciación de cada Estado miembro.

**93.** En sus observaciones escritas y en la vista, también el Consejo de la Unión Europea consideró que no estaba justificado, en lo atinente al secreto profesional, conceder a los intermediarios no abogados la misma protección que a los abogados. A este respecto, adujo en particular, en esencia, que la facultad de sustituir las obligaciones prevista por el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada se otorgó a los Estados miembros a efectos únicamente de permitirles ajustarse a las exigencias derivadas de la Carta y de la jurisprudencia del TEDH y del Tribunal de Justicia.

**94.** Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión, procede tener en cuenta no solo su tenor, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte [sentencia de 20 de octubre de 2022, *Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid* (Expulsión de la víctima de la trata de seres humanos), C-66/21, EU:C:2022:809, apartado 55 y jurisprudencia citada].

**95.** Por lo que se refiere a los términos del artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada, procede señalar que las versiones lingüísticas de dicha disposición son divergentes. La versión en lengua inglesa utiliza la expresión «legal professional privilege», la cual debe considerarse que remite, en el contexto del Derecho de la Unión, como alega también la Comisión, al secreto profesional del abogado y de los otros profesionales equiparables en tanto que facultados, con arreglo al Derecho nacional aplicable, para ejercer la representación legal de un cliente ante los órganos jurisdiccionales nacionales. Dos versiones lingüísticas, a saber, las versiones maltesa y rumanas, incluyen una traducción literal de esa expresión inglesa (*privilegġ professjonali legali* y *privilegiu profesional legal*, respectivamente). La versión en lengua griega hace referencia expresa al «secreto profesional del abogado según el Derecho nacional» (*το δικηγορικό απόρρητο βάσει της εθνικής νομοθεσίας*). En cambio, las otras dieciocho versiones lingüísticas incluyen expresiones que remiten, en esencia, al secreto profesional aplicable con arreglo al Derecho nacional, sin referencia al secreto profesional del abogado. Estas otras versiones lingüísticas pueden referirse a profesiones (como las de asesor fiscal, notario, auditor, contable o banquero) sujetas al secreto profesional, con arreglo al Derecho nacional, pero no facultadas *a priori* por este Derecho para ejercer la representación en juicios ante los tribunales.

**96.** En cuanto al considerando 8 de la Directiva 2018/822 relativo a la inserción del artículo 8 *bis ter*, apartado 5, en la Directiva 2011/16, comporta las mismas divergencias terminológicas en sus veintidós versiones lingüísticas, así como las siguientes particularidades adicionales. La versión en lengua griega de dicho considerando se refiere



al secreto profesional en general (*το επαγγελματικό απόρρητο*), y ya no menciona —como hace la versión en lengua griega del citado artículo 8 *bis ter*, apartado 5— el secreto profesional del abogado. A la inversa, la versión en lengua danesa del mismo considerando hace referencia al abogado, indicando que no podrá imponerse la obligación de comunicar información en caso de «confidencialidad de la correspondencia entre abogado y cliente u otra obligación legal similar prevista por la ley» (*på grund af fortroligheden af korrespondance mellem advokat og klient, eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt*), mientras que la versión en lengua danesa de dicho artículo 8 *bis ter*, apartado 5, no menciona a los abogados.

**97.** De lo anterior se infiere que la interpretación literal del artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada no permite determinar de manera clara y unívoca el alcance, en cuanto a los profesionales potencialmente afectados, de la facultad reconocida por la Directiva 2011/16 modificada a los Estados miembros para sustituir la obligación de comunicar información por una obligación de notificación.

**98.** En lo atinente al contexto y los objetivos perseguidos por la Directiva 2011/16 modificada, procede recordar primeramente que, como se desprende del considerando 2 de la Directiva 2018/822, se pretende permitir a los Estados miembros proteger eficazmente sus bases imponibles nacionales de la erosión derivada de la utilización por los contribuyentes de estructuras de planificación fiscal de especial complejidad. Del mismo considerando se infiere que, para permitir tal protección eficaz, es importante que los Estados miembros obtengan información completa y pertinente sobre los mecanismos fiscales potencialmente agresivos, de suerte que puedan 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. Asimismo, como resulta de los considerandos 4 y 8 de esta Directiva, se persigue también el objetivo de garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior poniendo freno a la elusión y la evasión fiscales en el seno de este. Para la realización de cada uno de estos objetivos, el legislador de la Unión juzgó que era crucial la comunicación obligatoria de información sobre los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva a través de la imposición a los intermediarios de dicha comunicación de información, como se desprende de los considerandos 6 a 8 de la citada Directiva.

**99.** Pues bien, como observó el Abogado General en esencia en los puntos 202 a 204 de sus conclusiones, interpretar el artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16 modificada en el sentido de que permite a los Estados miembros dispensar de tal comunicación de información a todos los intermediarios, como por ejemplo a los asesores fiscales, notarios, auditores, contables o banqueros, siempre que se hallen sujetos al secreto profesional con arreglo al Derecho nacional aplicable, podría conducir a que quedara en entredicho la propia eficacia del sistema de comunicación de información establecido por el legislador de la Unión.

**100.** En segundo lugar, debe notarse, al igual que la Comisión y como señaló el Abogado General en el punto 206 de sus conclusiones, que la Directiva 2011/16 modificada y, en concreto, la obligación de comunicar información y la obligación de notificación que establece en su artículo 8 *bis ter* se inspiran en gran medida en los documentos de la OCDE, en particular en la norma 2.4 de las Normas tipo de la OCDE.

**101.** Dicha norma, titulada «Circunstancias en las que se dispensa a un intermediario de la comunicación de información», dispone así que la dispensa de comunicar información, basada en las normas de secreto profesional de Derecho interno, solo se aplicará «en la medida en que se revele información confidencial en poder de un abogado, procurador u otro representante legal reconocido [*attorney, solicitor or other admitted legal representative*, en la versión en lengua inglesa] en relación con un cliente, como se define en los comentarios al artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE».

**102.** El punto 80 de la parte III de las Normas tipo de la OCDE, titulada «Comentarios», expone en tal sentido que «las normas sobre la comunicación obligatoria de información no conducirán a que un abogado, procurador u otro representante legal reconocido [*attorney, solicitor or other admitted legal representative*, en la versión en lengua inglesa] revele información protegida por el secreto profesional o por otras obligaciones profesionales equivalentes en materia de confidencialidad».

**103.** En cuanto a los comentarios al artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, adoptado por la OCDE, se refieren igualmente, en su apartado 19.4, a la protección otorgada a la información confidencial entre un cliente y un «abogado, un procurador u otro representante legal reconocido [*attorney, solicitor or other admitted legal representative*, en la versión en lengua inglesa]».

**104.** De cuanto antecede se infiere que los trabajos que inspiraron la redacción de la Directiva 2011/16 modificada, en lo atinente a la obligación de comunicar información y a la obligación de notificación, básicamente



solo contemplaban la protección de los secretos profesionales del abogado y de los otros profesionales legalmente facultados para ejercer, al igual que un abogado, la representación en juicios ante los tribunales.

**105.** En tercer lugar, procede considerar que la remisión operada por el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada al secreto profesional aplicable «en virtud del Derecho nacional» se explica por el hecho de que, si bien la protección reforzada de la correspondencia entre abogado y cliente ya está garantizada en el ordenamiento de la Unión sobre la base de los artículos 7 y 47 de la Carta, el régimen de tal protección y sobre todo las condiciones y los límites que se imponen a los otros profesionales obligados al secreto profesional para poder, en su caso, invocar una protección comparable se rigen por los Derechos nacionales. A este respecto, de la documentación que obra en poder del Tribunal de Justicia se infiere que algunos Estados miembros reconocen como facultados para ejercer la representación en juicios ante los tribunales también a otros profesionales distintos del abogado.

**106.** En consecuencia, aunque esté justificado, como establece el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada, que se haya conferido a los Estados miembros un margen de apreciación a la hora de ejercitar su facultad de sustituir la obligación de comunicar información por una obligación de notificación, con el fin de que puedan tener en cuenta las profesiones, distintas de la de abogado, que habilitan para ejercer la representación en juicios ante los tribunales, no es menos cierto que dicho margen de apreciación no tiene por objeto permitir a los referidos Estados miembros conceder a profesionales que no ejercen tal representación la posibilidad de acogerse a esa sustitución de obligaciones.

**107.** Cabe añadir además que una interpretación diferente del artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada y de la facultad de los Estados miembros de sustituir la obligación de comunicar información por una obligación de notificación podría crear distorsiones entre Estados miembros, pues un ejercicio amplio de dicha facultad por algunos de estos con respecto a profesiones obligadas por el secreto profesional, pero que no ejercen la representación en juicios ante los tribunales, puede conducir a una deslocalización de las actividades de planificación fiscal potencialmente agresiva hacia el territorio de estos últimos, menoscabando así la eficacia y la uniformidad, en sede de la Unión, de la lucha contra la elusión y el fraude fiscales en el mercado interior.

**108.** En vista de las anteriores consideraciones, procede concluir que la facultad de los Estados miembros de sustituir la obligación de comunicar información por una obligación de notificación está prevista por el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada únicamente para los profesionales que, al igual que los abogados, estén habilitados con arreglo al Derecho nacional para ejercer la representación en juicios ante los tribunales.

**109.** Resta responder, no obstante, a la cuestión de si, como declaró el Tribunal de Justicia respecto de la relación entre abogado y cliente en su sentencia de 8 de diciembre de 2022, Orde van Vlaamse Balies y otros (C-694/20, EU:C:2022:963), apartados 19 *in fine* y 27, la misma existencia de la relación entre un profesional no abogado habilitado para ejercer la representación en juicios ante los tribunales y su cliente debería permanecer secreta frente a terceros, con la consecuencia de que no procedería en ningún caso la imposición a tal profesional de la obligación subsidiaria de notificación, por cuanto ello implicaría revelar a terceros la existencia de la relación entre ese profesional y su cliente.

**110.** Esta última cuestión debe resolverse, en esencia, en el marco del examen de la cuarta cuestión prejudicial.

#### *Examen de la cuestión*

**111.** Mediante la cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita, en esencia, al Tribunal de Justicia que examine la validez del artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada, a la luz del artículo 7 de la Carta, en la medida en que la aplicación de dicho artículo 8 *bis ter*, apartado 5, por los Estados miembros tiene por efecto imponer a un intermediario no abogado, pero habilitado para ejercer la representación en juicios ante los tribunales, cuando se le dispensa de la obligación de comunicar información establecida en el artículo 8 *bis ter*, apartado 1, de esa Directiva, por razones del secreto profesional al que está sujeto, la obligación de notificar sin demora a cualquier otro intermediario que no sea su cliente las obligaciones de comunicar información que le incumben con arreglo al artículo 8 *bis ter*, apartado 6, de la citada Directiva.

**112.** A este respecto, se ha de recordar, de entrada, que el artículo 7 de la Carta, que reconoce a toda persona el derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones, corresponde

al artículo 8, apartado 1, del CEDH (sentencia de 8 de diciembre de 2022, Orde van Vlaamse Balies y otros, C-694/20, EU:C:2022:963, apartado 25).

**113.** De conformidad con el artículo 52, apartado 3, de la Carta, que tiene por objeto garantizar la coherencia necesaria entre los derechos contenidos en ella y los derechos correspondientes garantizados por el CEDH, sin menoscabar la autonomía del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia debe tener en cuenta, en consecuencia, al interpretar los derechos garantizados por el artículo 7 de la Carta, los derechos correspondientes garantizados por el artículo 8, apartado 1, del CEDH tal como han sido interpretados por el TEDH, como nivel mínimo de protección (sentencia de 8 de diciembre de 2022, Orde van Vlaamse Balies y otros, C-694/20, EU:C:2022:963, apartado 26).

**114.** Como ha declarado ya el Tribunal de Justicia, de la jurisprudencia del TEDH se desprende que el artículo 8, apartado 1, del CEDH 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 (véase, en este sentido, TEDH, sentencia de 6 de diciembre de 2012, Michaud c. Francia, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 117 y 118). Al igual que esta disposición, cuya protección abarca no solo la actividad de defensa, sino también el asesoramiento jurídico, el artículo 7 de la Carta garantiza necesariamente el secreto de ese asesoramiento, tanto en lo que respecta a su contenido como a su existencia. En efecto, como ha señalado el TEDH, quienes consultan a un abogado pueden esperar razonablemente que sus comunicaciones permanezcan privadas y confidenciales [TEDH, sentencia de 9 de abril de 2019, Altay c. Turquía (n.º 2), CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, § 49]. Por lo tanto, salvo en situaciones excepcionales, estas personas deben poder confiar legítimamente en que su abogado no divulgará a nadie, sin su consentimiento, que han recurrido a sus servicios (sentencia de 8 de diciembre de 2022, Orde van Vlaamse Balies y otros, C-694/20, EU:C:2022:963, apartado 27).

**115.** Como ha declarado igualmente el Tribunal de Justicia, la protección específica que el artículo 7 de la Carta y el artículo 8, apartado 1, del CEDH conceden al secreto profesional de los abogados, que se traduce ante todo en obligaciones a cargo de estos, se justifica por el hecho de que se les encomienda un cometido fundamental en una sociedad democrática, a saber, la defensa de los justiciables (TEDH, sentencia de 6 de diciembre de 2012, Michaud c. Francia, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 118 y 119). 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 que comprende 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 (sentencia de 8 de diciembre de 2022, Orde van Vlaamse Balies y otros, C-694/20, EU:C:2022:963, apartado 28).

**116.** De la jurisprudencia recordada en los apartados 114 y 115 de la presente sentencia se desprende que la confidencialidad de la relación entre abogado y cliente recibe una protección absolutamente específica, basada en la posición singular que ocupa el abogado en la organización judicial de los Estados miembros y en la misión fundamental que se le ha confiado, que todos los Estados miembros reconocen. A la vista de estas consideraciones, el Tribunal de Justicia, en la sentencia de 8 de diciembre de 2022, Orde van Vlaamse Balies y otros (C-694/20, EU:C:2022:963), concluyó que la obligación de notificación, si se le impone al abogado, infringe el artículo 7 de la Carta.

**117.** A este respecto, procede señalar, por último, que la exigencia relativa a la situación y calidad de abogado independiente que debe reunir el asesor legal del que emane la correspondencia protegible procede de la concepción de la función del abogado como un colaborador de la Justicia que debe proporcionar, con toda independencia y en el interés superior de esta, la asistencia legal que el cliente necesita. Dicha protección tiene como contrapartida la disciplina profesional, impuesta y controlada en aras del interés general. Tal concepción responde a las tradiciones jurídicas comunes a los Estados miembros y se encuentra igualmente en el ordenamiento jurídico de la Unión, como se desprende de las disposiciones del artículo 19 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencia de 14 de septiembre de 2010, Akzo Nobel Chemicals y Akcros Chemicals/Comisión y otros, C-550/07 P, EU:C:2010:512, apartado 42 y jurisprudencia citada).

**118.** A la luz de las anteriores consideraciones, y del lugar especial que atribuyen a la profesión de abogado en la sociedad y a efectos de la buena administración de la justicia, procede concluir que la solución plasmada en la sentencia de 8 de diciembre de 2022, Orde van Vlaamse Balies y otros (C-694/20, EU:C:2022:963), a propósito de los abogados, solo puede extenderse a las personas que ejercen su actividad profesional con uno de los títulos mencionados en el artículo 1, apartado 2, letra a), de la Directiva 98/5.

**119.** Por lo tanto, en lo atinente a los otros profesionales que, aunque, en su caso, estén habilitados por los Estados miembros para ejercer la representación en juicios ante los tribunales, no reúnen las características antes mencionadas, como, por ejemplo, los profesores de universidad en algunos Estados miembros, nada permite deducir la invalidez del artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada, a la luz del artículo 7 de la Carta, en la medida en que la obligación de notificación, cuando el Estado miembro la impone en sustitución de la obligación de comunicar información, da lugar a que la existencia de la relación de asesoramiento entre el intermediario notificante y su cliente llega a conocimiento del intermediario notificado y, después, de la Administración tributaria.

**120.** En consecuencia, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial que la invalidez del artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada, a la luz del artículo 7 de la Carta, pronunciada por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 8 de diciembre de 2022, *Orde van Vlaamse Balies y otros* (C-694/20, EU:C:2022:963), vale solamente en lo que respecta a las personas que ejercen su actividad profesional con uno de los títulos profesionales mencionados en el artículo 1, apartado 2, letra a), de la Directiva 98/5.

#### **Quinta cuestión prejudicial**

**121.** Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia, en esencia, que examine la validez del artículo 8 *bis ter*, apartados 1, 6 y 7, de la Directiva 2011/16 modificada, a la luz del derecho al respeto de la vida privada garantizado por el artículo 7 de la Carta, en la medida en que esas disposiciones tienen por efecto obligar a los intermediarios que no pueden acogerse a la dispensa mencionada en el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la citada Directiva y, en caso de no existir intermediario sujeto a comunicación obligatoria de información, al contribuyente interesado, a efectuar la comunicación de información establecida en el artículo 8 *bis ter*, apartado 1, de dicha Directiva.

**122.** A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente observa, en particular, que la obligación de comunicar información puede afectar a mecanismos transfronterizos que sean lícitos, auténticos y no abusivos y cuyo beneficio principal no sea fiscal.

**123.** De este modo, la quinta cuestión prejudicial se refiere al eventual menoscabo que pueda ocasionar esta obligación del derecho a la protección de la vida privada a raíz, en esencia, de que la obligación de comunicación de información de un mecanismo que, aunque persiga un beneficio fiscal, lo hace de manera legal y no abusiva, limitaría la libertad del contribuyente de elegir —y la libertad del intermediario de prestar su asesoramiento y diseñar— la opción fiscal menos gravosa.

**124.** A este respecto, como se ha señalado en los apartados 112 y 113 de la presente sentencia, el artículo 7 de la Carta corresponde al artículo 8, apartado 1, del CEDH y, conforme al artículo 52, apartado 3, de la Carta, el Tribunal de Justicia debe tener en cuenta, al interpretar los derechos garantizados por dicho artículo 7, los derechos correspondientes garantizados por el citado artículo 8, apartado 1, tal como los ha interpretado el TEDH.

**125.** Pues bien, 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 físicas 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, sin perjuicio de su posible justificación [sentencia de 18 de junio de 2020, *Comisión/Hungría (Transparencia asociativa)*, C-78/18, EU:C:2020:476, apartado 124].

**126.** Por otra parte, de la jurisprudencia del TEDH se desprende que el concepto de vida privada es un concepto amplio que incluye el concepto de autonomía personal. Más concretamente, este Tribunal ha declarado que «[el artículo 8 del CEDH] protege el derecho al libre desarrollo de la personalidad, ya sea en su vertiente de desarrollo personal, ya en la de autonomía personal, que refleja un principio importante subyacente en la interpretación de las garantías de [esta disposición]». El referido Tribunal añade que dicha disposición «comprende el derecho de todo individuo a dirigirse a los demás con el fin de crear y desarrollar relaciones con sus semejantes y el mundo que le rodea, o sea, el derecho a una “vida privada social”, y [que la misma disposición] puede comprender las actividades profesionales o las actividades que tienen lugar en un contexto público» (TEDH, sentencia de 18 de enero de 2018, *FNASS y otros c. Francia*, CE:ECHR:2018:0118JUD004815111, § 153 y jurisprudencia citada). Así, dicho Tribunal ha señalado en particular que no hay ninguna razón de principio para considerar que el concepto de «vida privada» excluye las actividades profesionales o comerciales, y que interpretar que dicho concepto incluye tales actividades responde al objeto y a la finalidad esenciales del artículo 8 CEDH, a

saber, proteger al individuo frente a injerencias arbitrarias de los poderes públicos (véase, en este sentido, TEDH, sentencia de 16 de diciembre de 1992, Niemietz c. Alemania, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, §§ 29 y 31).

**127.** De lo anterior se infiere que el concepto de vida privada es un concepto amplio que comprende el concepto de autonomía personal, el cual incluye como mínimo la libertad de toda persona de organizar su vida y sus actividades, tanto personales como profesionales o comerciales. Pero el Tribunal de Justicia ha señalado también que debe tenerse en cuenta la jurisprudencia del TEDH, de la que se desprende que el derecho de injerencia autorizado por el artículo 8, apartado 2, del CEDH podría muy bien ir más lejos en el caso de actividades profesionales o comerciales que en otros casos (véase, en otro sentido, la sentencia de 22 de octubre de 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, apartado 29).

**128.** En el presente asunto, procede recalcar que la libertad de los operadores económicos de organizar sus actividades de manera que limiten su carga fiscal viene reflejada en el considerando 11 de la Directiva 2016/1164, que expone, en esencia, que deben aplicarse normas generales contra las prácticas abusivas dentro de la Unión a los mecanismos considerados falseados; en otros casos, el contribuyente debe tener derecho a elegir la estructura más eficaz desde el punto de vista fiscal para sus operaciones comerciales. Por otra parte, el objeto de la comunicación de información en cuestión es, entre otros, como resulta del considerando 2 de la Directiva 2018/822, permitir a las administraciones tributarias y a los legisladores nacionales reaccionar rápidamente ante las diferencias entre las legislaciones nacionales o las lagunas normativas que originan la elaboración de mecanismos fiscales transfronterizos diseñados para reducir la carga fiscal de los contribuyentes.

**129.** Por su parte, la obligación de comunicar información en cuestión implica revelar a la Administración tributaria, además de los datos de identificación de las personas implicadas, información sobre el mecanismo transfronterizo de que se trate. Dicha información, que puede deducirse del artículo 8 *bis ter*, apartado 14, de la Directiva 2011/16 modificada, incluye normalmente un resumen del contenido de ese mecanismo e información de las disposiciones nacionales que constituyen la base del referido mecanismo. De esta manera, dicha obligación constituye, en cuanto tal, una injerencia en el derecho al respeto de la vida privada y de las comunicaciones, la cual conduce a revelar a la Administración el resultado de trabajos de diseño y de ingeniería fiscal llevados a cabo en el contexto de actividades personales, profesionales o comerciales por el mismo contribuyente o, más frecuentemente, por uno o más intermediarios en el sentido del artículo 3, punto 21, de esa Directiva.

**130.** Así pues, la mencionada obligación, en la medida en que procura a las administraciones tributarias el medio para colmar rápidamente las disparidades y las lagunas normativas en las que se basan los mecanismos transfronterizos, reducirá el interés de los contribuyentes en recurrir a mecanismos fiscales, que serán utilizados por estos de manera eficaz generalmente durante menos tiempo.

**131.** La misma obligación puede disuadir, por tanto, a los citados contribuyentes y a sus asesores de diseñar y ejecutar mecanismos de planificación fiscal transfronteriza que, aunque ciertamente sean legales, se basan en disparidades existentes entre las diferentes normativas nacionales aplicables.

**132.** De ello se sigue que la obligación de comunicar información, en la medida en que tiene por objeto en particular tales mecanismos, lleva aparejada una limitación de la libertad de los contribuyentes y los intermediarios de organizar sus actividades personales, profesionales y comerciales y constituye, por tal razón, una injerencia en el derecho al respeto de la vida privada garantizado en el artículo 7 de la Carta.

**133.** Se plantea, en consecuencia, la cuestión de si esa injerencia puede estar justificada.

**134.** Es preciso recordar que los derechos consagrados en el artículo 7 de la Carta no constituyen prerrogativas absolutas, sino que deben considerarse según su función en la sociedad. En efecto, como se desprende del artículo 52, apartado 1, de la Carta, esta admite limitaciones del ejercicio de estos derechos, siempre que esas limitaciones sean establecidas por la ley, respeten el contenido esencial de esos derechos y, dentro del respeto del principio de proporcionalidad, 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2020, Privacy International, C-623/17, EU:C:2020:790, apartados 63 y 64).

**135.** En primer lugar, por lo que respecta al requisito de que toda limitación del ejercicio de los derechos fundamentales debe ser establecida por la ley, este implica que el propio acto que permite la injerencia en esos derechos debe definir el alcance de la limitación del ejercicio del derecho de que se trate, debiendo precisarse, por una parte, que esta exigencia no excluye que la limitación en cuestión se formule en términos suficientemente abiertos para poder adaptarse a supuestos diferentes y a los cambios de situación. Por otra parte, el Tribunal de



Justicia puede, en su caso, precisar, mediante su interpretación, el alcance concreto de la limitación a la luz tanto del propio tenor de la normativa de la Unión de que se trate como de su sistema general y de los objetivos que persigue, tal como han sido interpretados a la luz de los derechos fundamentales garantizados por la Carta (sentencia de 21 de junio de 2022, Ligue des droits humains, C-817/19, EU:C:2022:491, apartado 114 y jurisprudencia citada).

**136.** A este respecto, procede señalar que el artículo 8 *bis ter*, apartado 1, de la Directiva 2011/16 modificada establece expresamente que 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». De no existir intermediario obligado a comunicar información, dicha obligación incumbe al contribuyente interesado, según el artículo 8 *bis ter*, apartado 6, de la citada Directiva. Además, el concepto de «mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información» se define en el artículo 3, punto 19, de dicha Directiva en relación con las señas distintivas que figuran en el anexo IV. Finalmente, el contenido de la referida obligación puede deducirse del artículo 8 *bis ter*, apartado 14, de la Directiva 2011/16 modificada.

**137.** En estas condiciones, procede considerar cumplido el requisito de que la limitación del ejercicio de los derechos fundamentales debe ser establecida por la ley.

**138.** En segundo lugar, en lo que se refiere al requisito relativo al respeto del contenido esencial del derecho al respeto de la vida privada, garantizado en el artículo 7 de la Carta, debe señalarse que una obligación como la controvertida en el litigio principal, que abarca solamente la comunicación de datos que informan sobre el diseño y la ejecución de un mecanismo fiscal potencialmente agresivo sin menoscabo directo alguno de la posibilidad de tal diseño ni de tal ejecución, no puede considerarse que lesione la esencia del derecho al respeto de la vida privada de las personas implicadas.

**139.** En tercer lugar, por lo que se refiere al principio de proporcionalidad, procede comprobar, antes de nada, si la obligación de comunicar información establecida en el artículo 8 *bis ter*, apartados 1, 6 y 7, de la Directiva 2011/16 modificada responde a un objetivo de interés general reconocido por la Unión. En caso de que así sea, procede verificar, a continuación, en primer lugar, si esa obligación es adecuada para lograr ese objetivo, en segundo lugar, si la injerencia en el derecho fundamental al respeto de la vida privada que puede resultar de esa obligación se limita a lo estrictamente necesario, en el sentido de que el objetivo perseguido no podría alcanzarse razonablemente de manera igualmente eficaz por otros medios menos atentatorios contra ese derecho, y, en tercer lugar, en la medida en que así sea, si tal injerencia no es desproporcionada ni ocasiona desventajas desproporcionadas en relación con ese objetivo, lo que implica, en particular, una ponderación de la importancia de este último y la gravedad de dicha injerencia (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2022, Luxembourg Business Registers, C-37/20 y C-601/20, EU:C:2022:912, apartados 64 y 66).

**140.** En cuanto al requisito según el cual la limitación del derecho fundamental debe responder a un objetivo de interés general, se ha de observar que la modificación introducida en la Directiva 2011/16 por la Directiva 2018/822 se inscribe en el marco de una cooperación fiscal internacional de lucha contra la planificación fiscal agresiva que se traduce en un intercambio de información entre Estados miembros. A este respecto, de los considerandos 2, 4, 8 y 9 de la Directiva 2018/822 se desprende que las obligaciones de comunicar información y de notificación, establecidas por el artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16 modificada, tienen como finalidad contribuir a la lucha contra la planificación fiscal agresiva y a la prevención del riesgo de elusión y evasión fiscales.

**141.** Pues bien, 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 autorizar una limitación del ejercicio de los derechos garantizados por el artículo 7 de esta (sentencia de 8 de diciembre de 2022, Orde van Vlaamse Balies y otros, C-694/20, EU:C:2022:963, apartado 44 y jurisprudencia citada).

**142.** Por lo que se refiere a la cuestión de si la obligación de comunicar información establecida en el artículo 8 *bis ter*, apartados 1, 6 y 7, de la Directiva 2011/16 modificada es adecuada para lograr dichos objetivos, conviene observar que, como recalcó el legislador de la Unión en particular en los considerandos 2, 6 y 7 de la Directiva 2018/822, el suministro de información pormenorizada sobre los mecanismos fiscales transfronterizos a las administraciones tributarias nacionales, especialmente la información mencionada en el artículo 8 *bis ter*, apartado 14, de aquella Directiva, en la fase temprana que indica el artículo 8 *bis ter*, apartado 1, de la misma Directiva, permite específicamente reaccionar rápidamente ante las prácticas fiscales nocivas, aunque sean legales, y colmar las disparidades y lagunas legislativas y reglamentarias que puedan facilitar el desarrollo de tales prácticas.

**143.** En lo atinente al requisito de que la injerencia en el derecho fundamental al respeto de la vida privada que pueda resultar de esa obligación de comunicar información debe limitarse a lo estrictamente necesario, en el sentido de que el objetivo perseguido no podría lograrse razonablemente de manera igualmente eficaz por otros medios menos atentatorios contra ese derecho, procede señalar que dicha obligación es un medio particularmente eficaz al servicio de la lucha contra la planificación fiscal agresiva y de la prevención de los riesgos de evasión y elusión fiscales. En efecto, al obligar a los intermediarios o, en otro caso, al contribuyente interesado, a transmitir a la Administración tributaria, en una fase muy temprana, información sobre los mecanismos transfronterizos que presentan alguna de las señas distintivas que figuran en el anexo IV, el legislador de la Unión permite a los Estados miembros reaccionar con precisión y rapidez, en su caso, de manera coordinada, ante las operaciones de planificación fiscal agresiva, lo que no sería igualmente posible mediante el examen y el control de las conductas fiscales llevados a cabo *a posteriori*.

**144.** Por otra parte, la información que debe suministrarse en el marco de la comunicación de información, tal como se infiere del artículo 8 *bis ter*, apartado 14, de la Directiva 2011/16 modificada, se refiere a la identificación de los intermediarios y de los contribuyentes interesados, así como, en su caso, de las empresas asociadas a esos contribuyentes, y a las señas distintivas que figuran en el anexo IV. Incluye también un resumen del mecanismo transfronterizo de que se trate y, eventualmente, una descripción de la actividad empresarial y de los mecanismos pertinentes, presentada en términos abstractos y sin divulgar secretos comerciales u otros. La información indicará la fecha de ejecución del mecanismo transfronterizo de que se trate, las disposiciones nacionales que constituyen la base de este y el valor del referido mecanismo. Se identificará al Estado o a los Estados miembros afectados o que puedan verse afectados, así como a cualquier otra persona que pudiera verse afectada en un Estado miembro por el mecanismo.

**145.** La anterior información no parece ir más allá de lo estrictamente necesario para permitir a los Estados miembros conocer suficientemente el mecanismo transfronterizo en cuestión y poder actuar con rapidez, ya sea únicamente sobre la base de la información comunicada, ya sea contactando con los intermediarios o los contribuyentes interesados con el fin de obtener información adicional.

**146.** Asimismo, conviene destacar que del artículo 8 *bis ter*, apartado 1, de la Directiva 2011/16 modificada resulta que la obligación de comunicar información que incumbe al intermediario y, de no existir este, al contribuyente interesado solo abarca la información que obre en su conocimiento, posesión o control. Por lo tanto, se trata de una obligación que no implica, para el obligado, una obligación de investigación y de búsqueda de información más allá del perímetro de la información que ya controla.

**147.** Se ha de señalar, por último, que la información que procura la obligación de comunicar información a las administraciones tributarias de los Estados miembros se distingue, tanto por la naturaleza de los datos transmitidos con tal ocasión como por el régimen de dicha transmisión, de la información cuyo reparto entre los Estados miembros está ya regulado mediante la Directiva 2011/16 y sus cinco modificaciones introducidas antes de la Directiva 2018/822. En efecto, a diferencia de los sistemas de intercambio automático de información previstos en las referidas versiones anteriores de la Directiva 2011/16, la versión de esta última resultante de la Directiva 2018/822 procura a los Estados miembros una información temprana y a la vez específica sobre mecanismos fiscales concretos que conllevan un riesgo potencial de elusión fiscal y sobre sus diseñadores y sus beneficiarios, lo que permite aumentar significativamente la eficacia de la lucha contra la planificación fiscal agresiva y de la prevención de los riesgos de elusión y evasión fiscales.

**148.** En lo atinente a la cuestión de si la injerencia en el derecho a la protección de la vida privada que lleva aparejada la obligación de comunicar información no es desproporcionada y no reviste un carácter desproporcionado con respecto al objetivo de interés general perseguido, debe señalarse que, si bien es cierto que esa injerencia no es insignificante, la lucha contra la planificación fiscal agresiva y la prevención de los riesgos de elusión y evasión fiscales constituyen objetivos importantes cuyo logro determinará no solamente la medida en que se protegerán la base imponible y, en consecuencia, los ingresos fiscales de los Estados miembros y la implantación de un entorno de equidad tributaria en el mercado interior, como indican los considerandos 2 y 6 de la Directiva 2018/822, sino también la salvaguarda del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros y de la recaudación eficaz de los impuestos, considerados objetivos legítimos por el Tribunal de Justicia (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2018, Sofina y otros, C-575/17, EU:C:2018:943, apartados 56 y 67 y jurisprudencia citada). De esta manera, la circunstancia de que la obligación de comunicar información pueda eventualmente aplicarse a mecanismos transfronterizos legales, a efectos y en las condiciones recordados en los apartados 139 a 147 de la presente sentencia, no autoriza a considerar que dicha obligación sea desproporcionada, bien para el contribuyente beneficiario del mecanismo en cuestión, o bien para el intermediario que lo ha diseñado.

**149.** De cuantas consideraciones anteceden resulta que la limitación del derecho a la protección de la vida privada, entendido como el derecho de toda persona a organizar su vida privada, que lleva aparejada la obligación de comunicar información establecida en el artículo 8 *bis ter*, apartados 1, 6 y 7 de la Directiva 2011/16 modificada, está justificada.

**150.** A la vista de todas las anteriores consideraciones, procede concluir que el examen de los aspectos a los que se refiere la quinta cuestión prejudicial no ha puesto de manifiesto ningún elemento que pueda afectar a la validez de la Directiva 2011/16 modificada, a la luz del derecho al respeto de la vida privada garantizado en el artículo 7 de la Carta.

## Costas

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

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

**1) El examen del aspecto al que se refiere la primera cuestión prejudicial no ha puesto de manifiesto ningún elemento que pueda afectar a la validez de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, a la luz de los principios de igualdad de trato y de no discriminación y de los artículos 20 y 21 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.**

**2) El examen de los aspectos a los que se refieren las cuestiones prejudiciales segunda y tercera no ha puesto de manifiesto ningún elemento que pueda afectar a la validez de la Directiva 2011/16, en su versión modificada por la Directiva 2018/822, a la luz de los principios de seguridad jurídica, de legalidad en materia penal reconocido en el artículo 49, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales y del derecho al respeto de la vida privada garantizado en el artículo 7 de la esta Carta.**

**3) La invalidez del artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16, en su versión modificada por la Directiva 2018/822, a la luz del artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales, declarada por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 8 de diciembre de 2022, Orde van Vlaamse Balies y otros (C-694/20, EU:C:2022:963), vale solamente en lo que respecta a las personas que ejercen su actividad profesional con uno de los títulos profesionales mencionados en el artículo 1, apartado 2, letra a), de la Directiva 98/5/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de febrero de 1998, destinada a facilitar el ejercicio permanente de la profesión de abogado en un Estado miembro distinto de aquel en el que se haya obtenido el título.**

**4) El examen de los aspectos a los que se refiere la quinta cuestión prejudicial no ha puesto de manifiesto ningún elemento que pueda afectar a la validez de la Directiva 2011/16, en su versión modificada por la Directiva 2018/822, a la luz del derecho al respeto de la vida privada garantizado en el artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: francés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.