

EL DERECHO A LA PRIVACIDAD Y LA DAC6: ¿OTRA VUELTA DE TUERCA A RAÍZ DE LAS CONCLUSIONES DEL AG NICHOLAS EMILIOU?

Marina Castro Bosque

Profesora Ayudante Doctor

Universidad Pública de Navarra (UPNA)¹

(España)

<https://orcid.org/0000-0003-4713-7728>

Title

"The Right" to Privacy and the DAC6: a new twist considering the conclusions of "AG" Nicholas Emiliou?

Resumen

En el ámbito de la Unión Europea, la cooperación fiscal se ha enmarcado a través de la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad directa (DAC) y sus modificaciones. En particular, la DAC6 obliga a los intermediarios fiscales y, en ocasiones, al propio contribuyente a comunicar a la administración tributaria determinados mecanismos de planificación fiscal agresiva. Sin embargo, es obvio que esta obligación puede dar lugar a interferencias con el derecho a la privacidad. Precisamente, el pasado 29 de febrero de 2024, el Abogado General (AG) Nicholas Emiliou emitió su dictamen en el asunto *Belgian Association of Tax Lawyers y otros* (C-623/22), concluyendo que la DAC6 implica una interferencia en el derecho a la privacidad, aunque dicha interferencia es proporcional a la vista de los objetivos perseguidos por la Unión Europea. La cuestión a dilucidar es, por tanto, si en línea con las conclusiones del AG, el derecho a la privacidad se ha protegido adecuadamente en el ámbito del DAC6, considerando el Derecho de la UE.

Palabras clave

DAC6, derecho a la privacidad, Derecho de la Unión Europea, proporcionalidad

¹ Investigadora vinculada al INARBE. Este trabajo se desarrolla en el marco del proyecto de investigación núm. Ref. PID2020-118854GB-I00 «*Instrumentos normativos preventivos en la lucha contra el fraude y la corrupción*», cuyos investigadores principales son la profesora Inés Olaizola Nogales y el profesor Hugo López López.

Abstract

At the European Union level, tax cooperation has been framed through Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation (DAC) and its amendments. In particular, the DAC6 obliges tax intermediaries and, sometimes, the taxpayer itself to report certain aggressive tax planning mechanisms to the tax administration. However, in this context it is obvious that interferences with the right of privacy may arise. In fact, on 29 February 2024, Advocate General (AG) Nicholas Emiliou issued his Opinion in the case *Belgian Association of Tax Lawyers and others* (C-623/22), concluding that the DAC6 involves an interference with the right to privacy, although such interference is proportionate in view of the objectives pursued by the European Union. The question to be elucidated is, therefore, whether in line with the AG's conclusions, the right to privacy has been adequately protected in the scope of the DAC6.

Keywords

DAC6, right to privacy, European Union law, proportionality

Fecha de Recepción: 13/05/2024/Fecha de aceptación: 3-06-2024

Cómo citar: Castro Bosque, M. (2024). El derecho a la privacidad y la DAC6: ¿otra vuelta de tuerca a raíz de las conclusiones del AG Nicholas Emiliou? *Revista Técnica Tributaria* (145), 69-114.

SUMARIO

1. Introducción
2. La DAC 6: la obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva
 - 2.1. Naturaleza y finalidad
 - 2.2. Estructura y contenido de la obligación de declarar
3. La compatibilidad de la DAC 6 con el derecho a la privacidad en el seno de la UE
 - 3.1. El derecho a la privacidad según el TEDH y el TJUE
 - 3.2. La compatibilidad de la obligación de informar con el derecho a la privacidad
 - 3.3. La compatibilidad de la dispensa de informar con el derecho a la privacidad
4. Conclusiones
5. Bibliografía

1. Introducción

En las últimas décadas se ha producido una notable expansión del uso de mecanismos de transparencia fiscal (intercambio de información, comunicación obligatoria, etc.). Teniendo en cuenta la enorme cantidad de información que las administraciones tributarias poseen sobre los contribuyentes y el carácter sensible de la información recopilada, una de las principales preocupaciones es la posibilidad de que se dé una violación de los derechos de los contribuyentes, en particular, la privacidad, la confidencialidad y la protección de datos². La gran escala sin precedentes del tratamiento de datos hace que los contribuyentes sean más susceptibles al abuso de poder por parte de los poderes públicos. Además, la situación se agrava como consecuencia del progreso tecnológico y los riesgos que este conlleva en cuanto al uso indebido de los datos personales obtenidos³. Lo anterior es especialmente preocupante en el procedimiento de intercambio automático de información en el que, aparentemente, las circunstancias individuales de los contribuyentes ya no son relevantes, frente al derecho de la administración a obtener información⁴.

De hecho, la relevancia de estos derechos y su protección durante los procedimientos tributarios ha sido reconocida por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en los últimos años. Así, en 2003 la OCDE publicó el documento titulado «*Taxpayers' Rights and Obligations - Practice Note*» en el que se observaba que, si bien la mayoría de los países no contaban en ese momento con una Carta explícita de derechos de los contribuyentes, hay determinados derechos básicos que los contribuyentes disponen en todos los ordenamientos jurídicos, *inter alia*: (i) a ser informado, asistido y oído; (ii) a recurrir; (iii) a no pagar más que la cantidad correcta de impuestos; (iv) a la certeza o seguridad jurídica; (v) a la privacidad; y (vi) a la confidencialidad y al secreto. Desde entonces, la OCDE ha elaborado directrices específicas sobre privacidad y confidencialidad en materia fiscal⁵. Sin embargo, aunque en los informes de la OCDE se reconocen los derechos a la privacidad y a la confidencialidad, estos

2 Este tema ha sido intensamente discutido por la doctrina académica vid. Debelva, F. y Mosquera, I. (2017), «*Privacy and Confidentiality in Exchange of Information Procedures: Some Uncertainties, Many Issues, but Few Solutions*», *Intertax* 45(5), pp. 362-381; Baker, P. y Pistone, P. (2015) «*General report*», en: *The Practical protection of Taxpayers' fundamental rights*, IFA Basel Congress, pp. 21-60; Wöhrer, V. (2018), *Data Protection and Taxpayers' Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*. IBFD; Ferreira Liotti, B. (2022), «*Taxpayers' Data Protection: Do International, Regional, and Domestic Instruments Guarantee Adequate Rights in Tax (A)EoI?*», *Intertax* 50(2), pp. 138-158; y Huang, X. (2018), «*Ensuring Taxpayer Rights in the Era of Automatic Exchange of Information: EU Data Protection Rules and Cases*», *Intertax* 46(3), pp. 225-239

3 Ferreira Liotti, *op. cit.*, pp. 138-158.

4 Vanistendael, F. (2014), «*The International Information Exchange Puzzle*», *Tax Notes International* 75, p. 1150.

5 En relación con la confidencialidad, en los procedimientos de intercambio de información fiscal, la OCDE publicó en el año 2012 el informe «*Keeping It Safe*», que desarrollaba una serie de mejores

derechos sólo se mencionan brevemente y no se describen salvaguardias específicas para protegerlos⁶.

En este contexto, en el ámbito de la Unión Europea (UE), se ha puesto de manifiesto la necesidad de que las administraciones tributarias de los diferentes Estados Miembros mejoren e incrementen la cooperación entre ellas, con el objetivo de controlar la aplicación y el funcionamiento de los sistemas fiscales nacionales de forma eficaz y eficiente. Así, la cooperación fiscal se ha enmarcado a través de la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DAC1) y sus modificaciones⁷. En concreto, la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE⁸ (conocida como la DAC6) obliga a los intermediarios fiscales y, en ocasiones, al propio contribuyente, a comunicar a la administración tributaria determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva. No obstante, es obvio que esta obligación puede dar lugar a interferencias con los derechos de los contribuyentes afectados por la cooperación y, en concreto, con el derecho a la privacidad⁹. A este respecto, la DAC6 señala que «la presente Directiva respeta los derechos fundamentales y observa los principios reconocidos, en particular, por la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea». Sin embargo, cabe preguntarse si esta afirmación es real en la práctica.

prácticas relacionadas con la confidencialidad y proporcionaba orientaciones prácticas y recomendaciones, sobre cómo alcanzar un nivel adecuado de protección, reconociendo al mismo tiempo que las distintas administraciones tributarias pueden tener diferentes enfoques para garantizar en la práctica el nivel requerido para la protección efectiva de la confidencialidad. En cuanto al derecho a la privacidad, las «Guidelines on the Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data» de 1980, establecen principios básicos relativos a la protección de la privacidad. El fundamento es contribuir a armonizar las legislaciones nacionales sobre privacidad y, al tiempo que se defienden tales derechos, evitar interrupciones en los flujos internacionales de datos. En esta línea, el artículo 26(2) del Modelo de Convenio de la OCDE exige que la información sea mantenida en secreto del mismo modo que la información obtenida en virtud de la legislación nacional del Estado receptor.

6 Tal y como observa Ferreira Liotti, *op. cit.*, pp. 138-158.

7 A estos efectos se hace necesario resaltar que la DAC, influida por las iniciativas de la OCDE, ha evolucionado en los últimos años y se ha modificado hasta en siete ocasiones diferentes para hacer frente a los nuevos retos, sin que exista una versión consolidada de todos estos instrumentos. Vid. sobre esta cuestión Castro Bosque, M. (2023), «The Amendments to the Directive on Administrative Cooperation (DAC) and Taxpayers' Rights: The Way Forward?», *SKATTENYTT*, 73(6), pp. 590-616.

8 Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, OJ L 139/1.

9 A este respecto, conviene aclarar que, aunque los derechos a la privacidad, confidencialidad y protección de datos suelen agruparse, se trata, sin embargo, de derechos fundamentales distintos. En particular, el primero se refiere a la fase de recogida de información, mientras que los segundos entran en juego en una fase posterior, una vez que la información está en manos de la administración tributaria. Así pues, aunque los tres derechos están bastante entrelazados, cada uno de ellos tiene su propia naturaleza sustantiva y desencadenan efectos jurídicos diferentes cuando se ejercen. En el caso que nos ocupa, las cuestiones de confidencialidad y protección de datos son comunes a todas las DAC, mientras que el derecho a la privacidad afecta de manera particular a las versiones del DAC en las que la información es facilitada directamente por el contribuyente. Vid. sobre la diferencia entre estos tres derechos, Debelva y Mosquera, *op. cit.*, pp. 362-381; Calderón Carrero, J. M. (2009), *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario. Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, Netbiblio, p. 29; y Moreno González, S. (2016), *El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales*, *Quincena Fiscal* 12, pp. 39-70.

Pues bien, la cuestión no ha sido baladí, dando lugar a un intenso debate académico y llegando incluso a analizarse por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en el año 2022 en el caso *Orde van Vlaamse Balies y otros* (C-694/20). A raíz de este pronunciamiento, en España el Tribunal Supremo (TS) en su Auto de fecha 27 de febrero de 2023, acordó suspender parte de la normativa española de implementación de la Directiva de manera cautelar¹⁰. Pero la cuestión está lejos de darse por zanjada y es que, actualmente, existen otros dos casos pendientes de pronunciamiento por parte del Tribunal Europeo: el asunto C-623/22 *Belgian Association of Tax Lawyers y otros* y el asunto C-398/21 interpuesto por el *Conseil d'État* (Consejo de Estado) francés. El 29 de febrero de 2024, el Abogado General (AG) Nicholas Emiliou emitió su dictamen en el asunto *Belgian Association of Tax Lawyers y otros* (C-623/22) concluyendo que el régimen implementado por la DAC6 es compatible con los principios de igualdad y no discriminación, el principio de legalidad en materia penal, el principio de seguridad jurídica y el derecho al respeto de la vida privada¹¹.

A la vista de lo anterior, en el presente trabajo nos proponemos analizar si, en contra de las conclusiones alcanzadas por el AG Emiliou, el régimen de información de mecanismos de planificación fiscal agresiva bajo la DAC6 infringe de manera desproporcionada el derecho a la privacidad a la luz del Derecho de la Unión Europea. A estos efectos, en el apartado 2 se describe de manera breve el régimen de declaración obligatoria de la DAC6. Posteriormente, en el apartado 3.1 se expone la base legal del derecho a la privacidad en el seno del Derecho de la UE, desarrollando, además, la construcción jurisprudencial hecha por el TJUE y el Tribunal Europeo de Derecho Humanos (TEDH) al respecto. En virtud de lo anterior, en los apartados 3.2. y 3.3. se analiza si tanto la obligación de informar como la dispensa de informar bajo la DAC6 son compatibles con este derecho. Finalmente, el trabajo termina con las oportunas conclusiones a modo de recapitulación.

2. La DAC 6: la obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva

En consonancia con las recomendaciones de la Acción 12 del Plan BEPS¹², el 21 de junio de 2017, la Comisión Europea emitió una propuesta de Directiva destinada a facilitar el intercambio de información entre los Estados miembros de la UE acerca de estrategias de planificación fiscal transfronteriza potencial-

10 A nivel interno, la cuestión también ha dado lugar a conflictos en otros Estados miembros. A modo de ejemplo, el 15 de septiembre de 2022, el Tribunal Constitucional belga dictó una sentencia sobre la compatibilidad de la aplicación de la DAC6 en Bélgica con los derechos fundamentales (el secreto profesional y el derecho a la privacidad) y los principios generales del Derecho (la seguridad jurídica y la irretroactividad). Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional de Bélgica, 15 Sept. 2022, núm. 103/2022. Disponible en: <https://www.const-court.be/public/f/2022/2022-103f.pdf> (último acceso: 9 de mayo de 2024).

11 Conclusiones del Abogado General Nicholas Emiliou presentadas el 29 de febrero de 2024, *Belgian Association of Tax Lawyers y otros* (C-623/22).

12 OCDE (2015). *Acción 12 - Informe final. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva*. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm> (último acceso: 9 de mayo de 2024).

mente agresivas. Con este propósito en mente, el 13 de marzo de 2018, durante la reunión del ECOFIN, se llegó a un acuerdo político para modificar la Directiva de cooperación administrativa (DAC), con el fin de establecer un régimen de declaración obligatoria para este tipo de mecanismos. La versión definitiva de la Directiva 2018/822 fue ratificada el 25 de mayo de 2018 y publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE) el 5 de junio de 2018. En términos generales, el régimen se basa principalmente en dos mecanismos distintos pero complementarios: (i) una obligación, que recae tanto en intermediarios fiscales como, en ocasiones, en los propios contribuyentes, de informar de manera obligatoria sobre ciertos esquemas de planificación fiscal potencialmente agresiva; y (ii) un sistema de intercambio automático de información entre los Estados Miembros de la UE respecto de dichos mecanismo declarados por intermediarios fiscales y contribuyentes. Desde esta perspectiva, el régimen introducido por la DAC6 se configura como una obligación formal de carácter complementario a los instrumentos tradicionales de intercambio de información.

En lo que se refiere a España, la implementación la Directiva en el ordenamiento interno se ha llevado a cabo mediante modificaciones a la Ley General Tributaria (LGT)¹³, al Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria¹⁴ y dos Órdenes Ministeriales que aprueban nuevos modelos fiscales: el 234, 235 y 236¹⁵. Además, la transposición se complementa con una Resolución de la Agencia Tributaria que aborda una serie de Preguntas Frecuentes centradas en aspectos formales¹⁶.

2.1. Naturaleza y finalidad

La Directiva, con base legal en los artículos 113 y 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)¹⁷, justifica la necesidad de establecer un sistema común de reglas para la declaración obligatoria de mecanismos de pla-

13 Ley 10/2020, de 29 de diciembre por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

14 Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, que modifica el reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio).

15 Orden HAC/342/2021, de 12 de abril, por la que se aprueba el modelo 234 de «Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal», el modelo 235 de «Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables» y el modelo 236 de «Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal» y Orden HAC/266/2024, de 18 de marzo, que modifica la anterior.

16 Disponible en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Procedimiento_ayuda/GI46-GI47-GI48/FAQ_234_235_236.pdf (último acceso: 9 de mayo de 2024).

17 Art. 113 TFUE (antiguo artículo 93 TCE): «El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia».

nificación fiscal agresiva, en el impacto negativo que la falta de información tiene sobre la recaudación tributaria de los Estados miembros y el desarrollo adecuado de las políticas fiscales. Estos mecanismos, que han ido evolucionando hacia una mayor complejidad, suelen consistir en estructuras que operan en múltiples jurisdicciones y desplazan las bases imponibles hacia regímenes tributarios más favorables, o que reducen la carga tributaria del contribuyente. En el ámbito de la UE, estas estructuras a menudo se aprovechan del aumento de la movilidad de personas y capitales dentro del mercado interior. Por lo tanto, se reconoce que las medidas nacionales no son lo suficientemente efectivas para abordar los problemas transnacionales de erosión de bases imponibles y es, por tanto, necesario actuar a través de medidas coordinadas a nivel europeo para garantizar una mayor equidad fiscal en el mercado interior. Así, según el Preámbulo de la DAC 6, es «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». Pero no sólo eso, sino que el Preámbulo de la Directiva destaca el papel de determinados intermediarios financieros y otros asesores fiscales a la hora de ayudar activamente a sus clientes a ocultar dinero en el exterior.

Así, partiendo de la Acción 12 del Plan BEPS, la Directiva establece como objetivo principal fortalecer la lucha contra la planificación fiscal agresiva¹⁸ y mejorar la transparencia fiscal en la UE. Este objetivo se desglosa en dos metas específicas: primero, obtener información sobre ciertos esquemas de planificación fiscal agresiva en una etapa temprana, lo que permite a los Estados realizar modificaciones normativas para evitar que los contribuyentes utilicen vacíos legales o lagunas para reducir su carga tributaria; segundo, desalentar tanto a los intermediarios fiscales como a los contribuyentes de recurrir a este

Art. 115 TFUE (antiguo artículo 94 TCE): «Sin perjuicio del artículo 114, el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior».

18 Es importante señalar la confusión conceptual de la que adolece la Directiva, que se refiere de manera indistinta a conceptos tales como «evasión», «elusión», «fraude», «abuso», «planificación fiscal agresiva» o «planificación fiscal». Así en el Considerando 4 de la DAC 6 se señala que: «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 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). 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*» [la cursiva es nuestra]. En este sentido se puede argumentar que la Directiva no proporciona un marco conceptual claro de dichas categorías, mostrando algunas deficiencias jurídicas estructurales en la redacción del régimen. Esta falta de claridad se traslada eventualmente a los *hallmarks* y a los mecanismos a comunicar. Así, en lo que respecta a los *hallmarks*, estas normas están llenas de conceptos jurídicos indeterminados, lagunas, inexactitudes, contradicciones y remisiones en blanco. Sobre esta cuestión vid. Castro Bosque, M. (2024), *Analysis of the DAC 6 in light of EU fundamental Rights and Guarantees*. IBFD Doctoral Series.

tipo de prácticas. En similares términos se expresa en su Preámbulo la Ley 10/2020, de 29 de diciembre mediante la que se traspone la Directiva en España.

2.2. Estructura y contenido de la obligación de declarar

El nuevo deber de informar sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal sigue el modelo de otros regímenes de declaración obligatoria, estructurando la obligación de informar en torno a los siguientes elementos¹⁹: ¿Qué información debe ser declarada?; ¿Quién está obligado a hacer la declaración?; ¿Cuándo se debe realizar la declaración?; y ¿Cuáles son las consecuencias del incumplimiento o cumplimiento de esta obligación?

En cuanto a la primera cuestión, la DAC6 reconoce la complejidad de los mecanismos de planificación fiscal, que están en constante evolución para adaptarse a las contramedidas adoptadas por las autoridades tributarias. Así, en lugar de definir directamente el concepto de «planificación fiscal agresiva», opta por identificarla mediante una lista de características y elementos, denominados «señas distintivas» –o «*hallmarks*» en la versión en inglés de la directiva–. De esta manera, mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación se considera «cualquier mecanismo transfronterizo en el que concurra como mínimo una de las señas distintivas que figuran en el anexo IV», definición a la que se remite la disposición adicional vigésimo tercera de la actual LGT. Así, el aspecto objetivo de la obligación de informar se constituye por tres elementos cumulativos: (i) el mecanismo utilizado; (ii) su carácter transfronterizo; y (iii) el cumplimiento de, al menos, una de las señales distintivas que lo identifican como agresivo.

En lo que se refiere a los *hallmarks*, la Directiva clarifica que una «seña distintiva» es una característica o particularidad que indica un riesgo potencial de elusión fiscal. Dichas señas distintivas se encuentran recogidas en el Anexo IV de la Directiva y se dividen generalmente en dos categorías: genéricas y específicas. Las genéricas se refieren a características comunes a los mecanismos comercializados, fáciles de replicar y vender, lo que permite su aplicación a nuevos esquemas fiscales o transacciones masivamente comercializadas. Por otro lado, las señales distintivas específicas se centran en estructuras tributarias concretas, abordando vulnerabilidades del sistema y técnicas comúnmente utilizadas para reducir o eliminar la carga fiscal. Además, en algunos casos, el mecanismo sólo se notificará si se cumple con el denominado «criterio o test del beneficio principal». Este test se tendrá por satisfecho cuando se pueda determinar que el beneficio principal o uno de los beneficios principales que

19 Para más información sobre el funcionamiento de la DAC 6 vid., entre otros, García Prats, F.A. (2019), *La transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC 6)*, Documentos AEDAF 14; Haase, F. (2021), *EU Tax Disclosure Rules. Mandatory Reporting of Cross-Border Transactions for Taxpayers and Intermediaries*, Elgar Tax Law and Practice; Sánchez Huete, M.Á. (2020), «La planificación potencialmente agresiva y el nuevo deber informativo de los intermediarios», *Quincena Fiscal* 12, pp. 51-72; Rodríguez Márquez, I. (2018), *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales*, Francis Lefebvre; o Sánchez López, M. E. (2019), «La obligación de declaración obligatoria y el Compliance. La figura del intermediario y la protección de los derechos de los obligados tributarios», *Quincena Fiscal* 22, pp. 15-38.

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. Expuesto lo anterior, es importante señalar que los *hallmarks* se organizan en cinco categorías distintas, a razón de:

- A. *Señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal:*
 - A.1. Cláusulas de confidencialidad para los participantes que impidan revelar la forma en que opera el mecanismo; A.2. Honorarios en función de que se obtenga el beneficio fiscal o de su cuantía; o devolución de honorarios en caso de que no se obtenga total o parcialmente el beneficio esperado; A.3. Características estándar, es decir, instrumentos comerciales susceptibles de ser utilizados por una pluralidad de contribuyentes sin adaptaciones sustanciales.
- B. *Señas distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal:*
 - B.1. Adquisición de una sociedad con pérdidas para reducir obligaciones tributarias; B.2. Conversión de rentas o capital en otras de naturaleza distinta, sujetos a un gravamen inferior o fiscalmente exentos; B.3. Operaciones circulares a través de entidades interpuestas sin otra función económica principal o mediante operaciones que se anulan entre sí.
- C. *Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas:*
 - C.1. Pagos transfronterizos entre dos o varias empresas asociadas; C.2. Doble deducción por depreciación de un activo en más de una jurisdicción; C.3. Doble deducción por doble imposición en relación con una misma renta o capital en más de una jurisdicción; C.4. Transferencias de activos con diferente valoración fiscal en diferentes jurisdicciones.
- D. *Señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real:*
 - D.1. Menoscabo de obligaciones de intercambio automático de información sobre cuentas financieras; D.2. Mecanismos que utilizan cadenas de titularidad real o formal no transparente, con personas o estructuras interpuestas activas y cuyos titulares reales no son identificables.
- E. *Señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia:*
 - E.1. Utilización de regímenes de puerto seguro; E.2. Transmisión de intangibles difíciles de valorar; E.3. Transferencia transfronteriza, entre sociedades del mismo grupo, de funciones, riesgos o activos, si el resultado de explotación (EBIT) anual previsto, durante los 3 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.

Una vez identificado el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación, es crucial, en segundo lugar, determinar quién debe proporcionar la información requerida. Por lo general, esta responsabilidad recae en los intermediarios fiscales (i.e. abogados, asesores, contables, etc.), aunque en ciertas circunstancias

puede transferirse a los obligados tributarios interesados²⁰. Los intermediarios incluyen tanto a aquellas personas o entidades que diseñan, comercializan, organizan o facilitan la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación (intermediarios principales), como a aquellas personas de las que podría razonablemente suponerse que están comprometidas a prestar asistencia o asesoramiento relacionado con dicho mecanismo (intermediarios secundarios)²¹. No obstante, la DAC6 establece que los intermediarios no están obligados a informar si están sujetos al deber/derecho de secreto profesional, cuya regulación específica queda en manos de los Estados miembros. En España, este deber se reconoce exclusivamente para las actividades de asesoramiento «neutral», donde el asesoramiento se limita a evaluar la conformidad del mecanismo transfronterizo con la normativa sin facilitar su implementación. Sin embargo, esta excepción se amplía para aplicarse a todo tipo de intermediarios, como abogados, asesores fiscales, economistas, consultores, etc. En este sentido, desde marzo de 2024, y en línea con la STJUE *Orde van Vlaamse Balies* (C-694/20), los intermediarios dispensados de la obligación de informar a causa del secreto profesional no tendrán que comunicar dicha circunstancia a los demás intermediarios que participen en el mecanismo. En situaciones donde el intermediario esté protegido por el secreto profesional, no haya intermediario o éste esté ubicado fuera de la Unión Europea, la obligación de informar recae en el obligado tributario interesado.

En lo que se refiere al ámbito temporal, la Directiva establece plazos relativamente cortos para la comunicación de información con el fin de identificar rápidamente los mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos. Así, el plazo para presentar la declaración de información (modelo 234) es de 30 días naturales a partir de la fecha en que el mecanismo esté disponible para su ejecución, sea ejecutable o se haya realizado la primera fase de ejecución. Si la obligación recae en un intermediario secundario, el plazo comienza el día siguiente a aquél en que se haya proporcionado ayuda o asesoramiento. Por el contrario, si es el contribuyente quien debe informar, el plazo comienza después de recibir la comunicación del intermediario eximido.

Finalmente, para asegurar la aplicación efectiva de la Directiva, los Estados miembros debían establecer un régimen sancionador. Sin embargo, la DAC6 solo proporciona la directriz de que estas sanciones deben ser efectivas, proporcionadas y disuasorias. Por lo tanto, la determinación de los tipos y cuantías de las sanciones, tanto pecuniarias como no pecuniarias, ha quedado a discre-

20 A estos efectos, los obligados tributarios interesados son las personas o entidades a cuya disposición se haya puesto, para su ejecución, un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que se disponen a ejecutar un mecanismo, o han ejecutado la primera fase de un mecanismo.

21 Cuando existan varios intermediarios o varios obligados tributarios obligados a declarar, el que haya presentado la declaración deberá comunicarlo al resto de intermediarios o, en su caso, al resto de obligados tributarios interesados, quienes quedarán eximidos de dicho deber. De igual manera, si la información a declarar es relevante para las autoridades fiscales de más de un Estado miembro de la UE, dicha información sólo se presentará al Estado miembro de la UE que tenga mayor interés en relación con el contribuyente interesado (teniendo en cuenta una serie de puntos de conexión, sobre los cuales nos remitimos al texto de la normativa).

ción de los Estados miembros²². En España, no declarar en el plazo establecido o presentar una declaración incompleta, inexacta o con datos falsos constituye una infracción grave, sancionable con multas de al menos 2.000 euros por cada dato o conjunto de datos no declarados, omitidos, inexactos o falsos, relacionados con un mismo mecanismo. La multa mínima es de 4.000 euros y la máxima puede ser igual a los honorarios percibidos por cada mecanismo si el infractor es un intermediario, o al valor de cada mecanismo si el infractor es el contribuyente. Estas multas se reducen a la mitad si la declaración se presenta fuera de plazo sin requerimiento previo. Presentar declaraciones por medios distintos a los electrónicos, informáticos o telemáticos constituye una infracción grave, sancionada con multas de 250 a 1.500 euros. Además, a este respecto, en relación con los efectos de presentar la declaración informativa, tanto la Directiva como la legislación española enfatizan que la falta de reacción por parte de una administración tributaria a un determinado mecanismo transfronterizo declarado no implicará su aceptación ni su legalidad, pero tampoco determinará automáticamente la existencia de fraude fiscal. Esto implica que la administración tributaria puede comprobar, inspeccionar e, incluso, sancionar a los contribuyentes con base en la información declarada.

Una vez expuesto el contenido y funcionamiento de este deber de información de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva, en el siguiente epígrafe nos proponemos analizar su compatibilidad con el derecho a la privacidad en el seno de la UE.

3. La compatibilidad de la DAC 6 con el derecho a la privacidad en el seno de la UE

Aunque la Carta de Derechos Fundamentales de la UE (CDFUE) no incluye salvaguardias o protecciones fiscales específicas, varias disposiciones desempeñan un papel clave en la protección de los intereses de los contribuyentes²³. Y es que, como bien describen BAKER y PISTONE, «todos los contribuyentes son personas y las personas son titulares de derechos» [traducción propia]²⁴. Por lo tanto, se requiere un equilibrio adecuado entre la protección del interés general perseguido por la administración tributaria y los derechos de los contribuyentes. A este respecto, el TJUE ha declarado en repetidas ocasiones que «[una] directiva debe, como todo el Derecho derivado, interpretarse a la luz de las nor-

22 Sobre la disparidad de sanciones a nivel de los distintos Estados Miembros de la Unión a la luz del principio de proporcionalidad vid. Castro Bosque, M. (2024), *op. cit.* Capítulo 5.

23 Como se deduce del art. 6 del Tratado de la Unión Europea (TUE), existen varios instrumentos para la protección de los derechos fundamentales en la UE: la CDFUE, el Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH) y los principios generales del Derecho de la UE («protección multinivel»). Para más información vid. Toth, A. (2000) *Human Rights as General Principles of EU Law, in the Past and in the Future*, en: Bernitz, U. y Joakim N. *General Principles of European Community Law*, Wolters Kluwer; o Imamović, Š. (2021), *The Architecture of Fundamental Rights in the European Union*, Oxford: Hart Publishing.

24 Baker y Pistone, *op. cit.*, p. 21.

mas del Tratado [de la Unión Europea]»²⁵, lo que incluye sin duda el respeto a los derechos fundamentales.

La DAC6, tal y como se ha avanzado, señala que respeta los derechos fundamentales, aunque no incluye disposiciones específicas para salvaguardar ningún derecho en concreto²⁶. En este contexto, es claro que se pueden plantear problemas de compatibilidad de la obligación de información con el derecho a la privacidad, entendido como el derecho a mantener en secreto los asuntos propios²⁷. Así, la privacidad es un derecho a la esfera personal que implica el respeto a la vida privada y familiar, al domicilio y a la correspondencia. También protege la información económica de las personas físicas, entre otras, la que figura en las declaraciones tributarias²⁸. Por ello, en las páginas siguientes se analizará la protección del derecho a la privacidad en el marco de la DAC, prestando especial atención a la jurisprudencia del TJUE en la materia. Así, en el caso en el caso *Orde van Vlaamse Balies and Others* (C-694/20) el TJUE entiende que, en el contexto de la lucha contra la planificación fiscal agresiva, la obligación de los abogados de informar a otros intermediarios implicados, cuando el primero está dispensado de informar a causa del secreto profesional, no es necesaria y vulnera el derecho al respeto de las comunicaciones con su cliente. Por el contrario, en el asunto *Belgian Association of Tax Lawyers y otros* (C-623/22) se consulta al Tribunal si la injerencia en la vida privada de las personas obligadas a transmitir la información pertinente a las autoridades competentes infringe el artículo 7 de la Carta. Sobre esta cuestión se ha pronunciado ya el AG Emiliou en sus conclusiones presentadas el 29 de febrero de 2024. Al margen de esta cuestión de ámbito más general, también se solicita que se analice nuevamente la compatibilidad de la dispensa a declarar con el derecho a la privacidad. En este sentido, tanto la compatibilidad de la obligación de informar como de la dispensa a hacerlo se refieren al mismo problema (la legalidad de la potencial injerencia en la vida privada).

Por ello, para evaluar si el DAC 6 es compatible con el derecho a la privacidad, el apartado 3.1. versa sobre la protección de la privacidad como derecho fundamental en la UE considerando los pronunciamientos del TJUE y del TEDH sobre este derecho. Posteriormente, los apartados 3.2 y 3.3. analizan los supuestos concretos en los que se ha planteado el conflicto en el ámbito de la DAC6. Como se pondrá de manifiesto, el derecho a la privacidad no es un derecho absoluto y, en determinadas circunstancias, las personas deben tolerar ciertas intromisiones en el mismo. El alcance de tal intromisión depende de la ponderación, por un lado, de los intereses que la obligación de información pretende garan-

25 STJUE, 1 Oct. 2009, *Gaz de France* (C-247/08); 17 Oct. 1996, *Denkavit and Others* (C-283/94). Vid. sobre esta cuestión Szudoczky, R. (2014), *The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the Field of Taxation*, IBFD Doctoral Series.

26 Únicamente se señala que la divulgación de la información no debe suponer la revelación de un secreto comercial, proceso industrial o comercial, o de información cuya divulgación sea contraria al orden público.

27 Debelva y Mosquera, *op. cit.*, pp. 362-381.

28 Calderón Carrero, J.M. (2009), *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario. Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*. Netbiblio, p. 36; y Baker, P. (2016), «Privacy Rights in an Age of Transparency: A European Perspective», *Tax Notes International* 82(6), pp. 583-586.

tizar (i.e. la lucha contra la planificación fiscal agresiva) y, por otro, de los intereses que la privacidad debe proteger.

3.1. El derecho a la privacidad según el TEDH y el TJUE

La Carta Europea de los Derechos Fundamentales reconoce el derecho al respeto de la vida privada y familiar en su artículo 7 en los siguientes términos: «Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones». El artículo 8 CEDH también contempla el derecho al respeto de la vida privada y familiar, y adopta la misma expresión que aparece en el artículo 7 CDFUE. Sin embargo, esta disposición va un paso más allá al exigir en su apartado segundo que, «No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás». Según las Explicaciones de la CDFUE²⁹, debe entenderse que ambas disposiciones tienen el mismo sentido y alcance. Por consiguiente, las limitaciones que pueden imponerse legítimamente a este derecho en virtud del artículo 8 CEDH son las mismas que permiten limitar el artículo 7 de la CDFUE³⁰.

Pese a lo anterior, tal y como se ha avanzado, el derecho a la privacidad no es un derecho absoluto y, en determinadas circunstancias, puede limitarse. En este sentido, el apartado 1 del artículo 52 de la CDFUE establece el principio de proporcionalidad. En virtud de este principio, las limitaciones de los derechos y libertades fundamentales reconocidos por la Carta, incluido el derecho a la privacidad, «sólo podrán hacerse si son necesarias y responden efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de proteger los derechos y libertades de los demás». De esta manera, la proporcionalidad como cláusula general de limitación de derechos fundamentales establece que toda restricción de un derecho fundamental deberá (i) estar prevista por la ley; (ii) ser necesaria y responder efectivamente a objetivos de interés general de la UE o a la necesidad de proteger los derechos y libertades de otros; y (iii) respetar la esencia de esos derechos mediante una ponderación del equilibrio de los derechos en juego. Sin embargo, como observa GUTIÉRREZ-FONS³¹, la proporcionalidad no se aplica de la misma manera a cualquier derecho fundamental, sino que es una «geometría variable» que tiene en cuenta distintos elementos, como el derecho fundamental en cuestión, la naturaleza de ese derecho,

29 Vid. *Explanations Relating to the Charter of Fundamental Rights* (2007/C 303/02). Disponible en: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32007X1214\(01\)&from=ES](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32007X1214(01)&from=ES)

30 Esto ha sido reconocido en numerosas ocasiones por el TJUE, entre otras en la STJUE, 17 Dic. 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14), para. 70.

31 Gutiérrez-Fons, J. A. (2021), *The Margin of Appreciation in the Case Law of the Court of Justice: Proportionality and Levels of Fundamental Rights Protection*, en: Izquierdo-Sans, C., Martínez-Capdevila, C. y Nogueira-Guastavino, M. *Fundamental Rights Challenges. Horizontal Effectiveness, Rule of Law and Margin of National Appreciation*, Springer, p. 235.

la gravedad de la infracción o el interés a proteger³². De esta manera, el TJUE se ha referido a esta disposición en varias ocasiones cuando se trata de equilibrar el derecho a la privacidad con otros derechos fundamentales u otros intereses dignos de protección³³. El TEDH también ha desarrollado el principio de proporcionalidad en múltiples casos, constituyéndose, así, como una de las condiciones que el Tribunal establece para determinar si una injerencia en el derecho a la vida privada y familiar «es necesaria en una sociedad democrática»³⁴.

Expuesto lo anterior, como se abordará en las próximas páginas, tanto el TEDH como el TJUE se han pronunciado sobre el derecho a la privacidad en materia fiscal desde principios de los años noventa. Sin embargo, en la última década la cantidad de casos sobre cuestiones relativas a la privacidad ha aumentado exponencialmente. Como bien observa BAKER, esto no es sorprendente dado el aumento del intercambio de información y el incremento del uso de poderes de investigación en materia fiscal por parte de las administraciones tributarias³⁵.

Según la jurisprudencia del TEDH, el concepto de vida privada es más amplio que el derecho a la privacidad, ya que, según este Tribunal, resulta muy restrictivo limitar la noción de «vida privada» a un círculo íntimo en el que el individuo desarrolla su vida personal, excluyendo el mundo exterior³⁶. Por tanto, el respeto a la vida privada debe incluir el derecho a establecer y desarrollar relaciones con otras personas. En líneas generales, el TEDH ha sostenido repetidamente que el derecho a la vida privada implica la protección de los datos personales del contribuyente, es decir, «cualquier información relativa a una persona física identificada o identificable»³⁷, incluida la información comercial y fiscal³⁸. Curiosamente, como también ha argumentado el TJUE, los datos personales no incluyen necesariamente datos sensibles (es decir, detalles íntimos de los interesados). Por lo tanto, cualquier injerencia en este derecho debe basarse en un fundamento jurídico adecuado, justificarse por una razón de interés general y ser proporcionada.

Uno de los primeros asuntos dictados por el TEDH en este sentido fue el caso *X contra Bélgica*³⁹, en el que un contribuyente fue requerido por la Administración tributaria para que explicara el destino de unos fondos obtenidos por la venta de un inmueble. El Sr. X impugnó la decisión de la Administración basándose en el artículo 8 del CEDH, alegando que revelar el destino de esos fondos le obligaría también a revelar los aspectos más íntimos de su vida privada. Sometido el asunto al Tribunal de Estrasburgo, el recurso fue desestimado. En particular, según el Tribunal, el hecho de que la administración tributaria pueda

32 Vid. e.j. STJUE, 8 Abr. 2014, *Digital Reports* (C-293/12 y C-549/12), para. 47.

33 Vid. e.j. STJUE, 6 Oct. 2020, *État luxembourgeois* (C-245/19 y C-246/19).

34 Vid. e.j. STEDH 25 Feb. 1997, *F v. Finlandia* (no. 22009/93); 4 Dic. 2008, *Marper v. Reino Unido* (nos. 30562/04 y 30566/04).

35 Baker, P. (2016), «Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters (and Related Decisions of the European Court of Justice)», *European Taxation* 56(8), pp. 342-351.

36 Vid. STEDH, 16 Dic.1992, *Niemietz vs. Alemania* (no. 13710/88), para. 29.

37 Entre otras, STEDH 25 Feb.1997, *F vs. Finlandia* (no. 22009/1993), para. 95.

38 STEDH, 21 Jul. 2015, *Satakunnan Markkinapörssi Oy and Satamedia Oy v. Finlandia* (no. 931/13), para 68.

39 STEDH, 7 Dic.1982, *X vs. Bélgica* (no. 9804/82).

solicitar al contribuyente una lista de sus gastos privados, con el riesgo de una liquidación fiscal, constituye una injerencia en su vida privada. Sin embargo, para determinar si tal injerencia constituye o no una violación del artículo 8 del CEDH, debe aclararse si está prevista por la ley. A este respecto, la normativa fiscal vigente imponía a los contribuyentes la obligación de facilitar a la Administración toda la información que ésta requiriera para comprobar sus ingresos. Además, el objetivo de esta medida era la recaudación de impuestos y la prevención del fraude fiscal, siendo estas medidas necesarias para el bienestar económico del país. Por tanto, en opinión del TEDH, no era desproporcionado exigir al contribuyente que justificara el uso del dinero.

En la misma línea, el asunto *F.S. contra Alemania*⁴⁰, las autoridades fiscales españolas estaban investigando a la empresa solicitante y solicitaron información a las autoridades neerlandesas en virtud de la antigua Directiva de asistencia mutua (esto es, la Directiva 77/799/CE). Las autoridades fiscales neerlandesas facilitaron información, incluida parte de la que habían recabado en el curso de una investigación previa sobre la empresa. El contribuyente alegó que el intercambio de información sobre la base de la antigua Directiva de asistencia mutua era contrario al derecho a la privacidad consagrado en el artículo 8 del CEDH. El Tribunal desestimó las alegaciones alegando que, aunque el intercambio de información constituía efectivamente una injerencia en el artículo 8 del CEDH, dicha injerencia estaba justificada por ser conforme a Derecho; estar adoptada en interés del bienestar económico del país (es decir, dirigida a la prevención de la delincuencia); y ser necesaria en una sociedad democrática para alcanzar ese objetivo⁴¹. De esta manera, según el Tribunal, el artículo 8 del CEDH no exige que las personas potencialmente implicadas sean siempre informadas previamente de las investigaciones fiscales o del intercambio de información relacionada con los impuestos⁴². En términos similares, en el caso *G.S.B. contra Suiza*⁴³, el Tribunal consideró que no se había violado el derecho a la privacidad. En este caso, en respuesta a una solicitud del Servicio de Impuestos Internos de Estados Unidos (IRS), la Administración Tributaria Federal suiza (AFC) inició un procedimiento de cooperación administrativa y transmitió información bancaria a la primera. El TEDH recordó en primer lugar que la información bancaria está protegida por el derecho a la privacidad recogido en el artículo 8 del CEDH y confirmó que se había producido una injerencia en ese derecho. La cuestión era si esa injerencia podía estar justificada. El Tribunal concluyó que el acuerdo de intercambio de información tenía una base jurídica adecuada. Además, según el Tribunal, teniendo en cuenta que la información se refería a datos bancarios, y no a información personal íntima sobre el contribuyente, la divulgación de la información era necesaria en una sociedad democrática para luchar contra la evasión fiscal y había habido un justo equilibrio entre los intereses particulares del contribuyente y el interés general de la comunidad.

40 STEDH, 27 Nov. 1996, *F.S. vs. Alemania* (no. 30128/96).

41 En sentido similar, STEDH 14 Mar. 2013, *Bernh Larsen Holding As* (no. 24117/08) y 16 Jun. 2015, *Othymia Investments BV vs. Países Bajos* (no. 75292/10).

42 En contra de esta conclusión véase Baker, «Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters (and Related Decisions of the European Court of Justice)», *op. cit.*, pp. 342-351.

43 STEDH, 22 Dic. 2015, *G.S.B. vs. Suiza* (no. 28601/11).

Por el contrario, en el asunto *M.N. y otros contra San Marino*⁴⁴, a raíz de una solicitud de las autoridades judiciales italianas en el marco de una investigación sobre fraude fiscal y blanqueo de capitales, el tribunal de San Marino ordenó la incautación de toda la información pertinente que obraba en poder de los bancos de San Marino y que guardaba relación con una determinada empresa. Entre los documentos incautados figuraban documentos relativos al demandante, que nunca había sido acusado de ningún delito y no tenía ningún vínculo con los presuntos delitos. El TEDH consideró que la copia de datos bancarios (es decir, extractos bancarios, cheques, disposiciones fiduciarias y correos electrónicos) entraba dentro de la noción tanto de «vida privada» como de «correspondencia», y el posterior almacenamiento por parte de las autoridades de dichos datos suponía una injerencia a efectos del artículo 8 del CEDH. Según el Tribunal, la injerencia era conforme a derecho, ya que el Código de Procedimiento Penal y la jurisprudencia nacional establecían que tales medidas podían aplicarse a terceros que no fueran parte en un proceso penal. Además, la medida perseguía los objetivos legítimos de prevención de la delincuencia, protección de los derechos y libertades de los demás y bienestar económico del país. Sin embargo, el Tribunal consideró que se había producido una violación desproporcionada del artículo 8 del CEDH, ya que el contribuyente no disponía de un medio de recurso efectivo. A una conclusión similar se llegó en el asunto *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova*⁴⁵ en relación con las garantías procesales⁴⁶.

Por último, en *K.S. y M.S. contra Alemania*⁴⁷, las autoridades fiscales alemanas incoaron un procedimiento por presunta evasión fiscal tras recibir información sobre activos depositados en un banco de Liechtenstein. La información había sido copiada ilegalmente por un empleado del banco y adquirida por el servicio secreto alemán. Basándose en esa información, las autoridades obtuvieron una orden judicial de registro del domicilio de los contribuyentes. Los contribuyentes alegaron que su domicilio había sido registrado sobre la base de una orden emitida con pruebas que se habían obtenido infringiendo el Derecho nacional e internacional. Sin embargo, el TEDH consideró que el registro se había llevado a cabo de conformidad con la ley y de manera proporcionada, por lo que consideró que no se había violado el artículo 8 del CEDH.

Basándose en la jurisprudencia del TEDH, el TJUE se ha pronunciado en múltiples ocasiones sobre el concepto de injerencia en el derecho a la privacidad. Así, en el asunto no fiscal *Satamedia*⁴⁸, el TJUE confirmó que la recopilación y

44 STEDH, 7 Jul. 2015, *M.N. and others vs. San Marino* (no. 28005/12).

45 STEDH, 1 Dic. 2015, *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova v. Portugal* (no. 869436/10).

46 En este caso se solicitó a una abogada, mediante el levantamiento del secreto profesional, que facilitara copias de su cuenta bancaria para poder liquidar el IVA sobre los honorarios de abogado que había percibido. La información fue comunicada a la autoridad fiscal, pero el contribuyente no tuvo la oportunidad de impugnar la orden que autorizaba el levantamiento del secreto profesional. En este caso, el Tribunal sostuvo que la injerencia en el artículo 8 del CEDH no era «necesaria en una sociedad democrática», ya que la ausencia de garantías procesales significaba que no había un justo equilibrio entre el interés público y los intereses del individuo afectado, por lo que se había producido una violación del derecho a la vida privada. De hecho, aunque el artículo 8 del CEDH no contiene requisitos procesales explícitos, el proceso de toma de decisiones que conllevan las medidas de injerencia debe ser justo y garantizar el debido respeto a los intereses salvaguardados por el artículo 8. Vid. TEDH (2021), *Guide on Article 8 of the European Convention on Human Rights*.

47 STEDH, 6 Oct. 2016, *K.S. and M.S. v. Germany* (no. 33696/11).

48 STJUE, 16 Dic. 2008, *Satamedia* (C-73/07).

transferencia de datos relativos a los ingresos y al patrimonio de las personas físicas puede considerarse tratamiento de datos personales, ya que constituyen «información sobre una persona física identificada o identificable». Según el Tribunal, los Estados miembros, al tiempo que permiten la libre circulación de datos personales, deben proteger los derechos y libertades fundamentales de las personas físicas y, en particular, su derecho a la privacidad, en lo que respecta al tratamiento de datos personales. Sin embargo, el derecho a la privacidad sólo protege las actividades que se llevan a cabo en el curso de la vida privada o familiar de las personas⁴⁹. A estos efectos, no importa si la información sobre la vida privada en cuestión es sensible o si las personas afectadas han sufrido algún tipo de impacto negativo o inconveniente. Del mismo modo, el TJUE ha establecido que los datos económicos también forman parte del derecho a la privacidad o a la vida privada. Es el caso de la información referida a actividades profesionales que tienen contenido económico. Así, en el asunto *Österreichischer Rundfunk*⁵⁰, el TJUE sostuvo que la recogida de datos sobre los ingresos profesionales de una persona, con el fin de comunicarlos a terceros, entra en el ámbito de aplicación del art. 8 CEDH, ya que no existe «ninguna razón de principio permita excluir las actividades profesionales [...] del concepto de vida privada».

Del mismo modo, en el asunto *Tele2 Sverige*⁵¹, el Tribunal de Justicia señaló que los datos conservados por las autoridades, considerados en su conjunto, «permiten extraer conclusiones muy precisas sobre la vida privada de las personas cuyos datos se han conservado, como los hábitos de la vida cotidiana, los lugares de residencia permanentes o temporales, los desplazamientos diarios u otros, las actividades realizadas, sus relaciones sociales y los círculos sociales que frecuentan». En consecuencia, los datos permitían establecer un perfil de las personas afectadas, información que, según el Tribunal, no era menos sensible, desde el punto de vista del derecho a la privacidad, que el contenido mismo de las comunicaciones. Por consiguiente, se concluyó que la legislación en cuestión constituía una injerencia en el derecho a la privacidad de las personas afectadas, rebasaba los límites de la necesidad y no podía justificarse. A este respecto, debe resaltarse que el Tribunal fue un paso más allá aclarando que el Derecho de la UE también prohíbe que la legislación interna de los Estados miembros prescriba la conservación general e indiscriminada de datos⁵².

Por último, en lo que se refiere al ámbito fiscal, en el asunto *Bara*⁵³, el TJUE precisó que cuando hay una cesión de datos tributarios, estos datos son de carácter personal en la medida en que se trata de información relativa a una persona física identificada o identificable. Poco después, en el asunto *WebMin-*

49 STJUE, 6 Nov. 2003, *Lindqvist* (C-101/01).

50 STJUE, 20 May. 2003, *Österreichischer Rundfunk y otros* (C-465/00, C-138/01 y C-139/01).

51 STJUE, 21 Dic. 2016, *Tele2 Sverige* (C-203/15 y C-698/15).

52 Siguiendo este planteamiento, en el asunto *Schrems*, el Tribunal de Justicia insistió de nuevo en la necesidad de una protección efectiva del derecho a la privacidad. En concreto, para garantizar dicha protección, las autoridades nacionales responsables deben garantizar un justo equilibrio entre, por una parte, la observancia del derecho fundamental a la privacidad y, por otra, los intereses que exigen la libre circulación de datos personales (en el caso concreto, la expansión del comercio internacional). STJUE, 6 Oct. 2015, *Schrems* (C-362/14).

53 STJUE, 1 Oct. 2015, *Bara* (C-201/14).

*dLicences*⁵⁴, el Tribunal declaró que el Derecho de la Unión no se opone a que, para demostrar la existencia de una práctica abusiva en materia de IVA, las autoridades tributarias puedan utilizar pruebas obtenidas sin conocimiento del sujeto pasivo en el marco de un procedimiento penal paralelo que aún no ha concluido. En particular, en el caso en cuestión, las autoridades tributarias interceptaron telecomunicaciones y correos electrónicos y, según el Tribunal, ello era aceptable siempre que la obtención de esas pruebas en el contexto del procedimiento penal y su utilización en el contexto del procedimiento administrativo no vulneraran los derechos contenidos en los artículos 7 y 47 CDFUE.

A un resultado similar se llegó en el asunto *État luxembourgeois*⁵⁵, que versaba sobre el derecho al respeto de la vida privada, el derecho a la protección de los datos de carácter personal y el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 47 CDFUE) en materia tributaria en el ámbito de la DAC⁵⁶. Así, el TJUE recordó que la revelación a un tercero, incluida una autoridad pública, de información relativa a una persona física identificada o identificable, y la medida que ordena o autoriza dicha revelación constituyen inferencias en los derechos de esa persona al respeto de su vida privada y a la protección de los datos de carácter personal, con independencia de que esa información sea o no sensible y la forma en que se utilice posteriormente. Además, se observó que la protección del derecho a la privacidad también puede ser invocada por una persona jurídica como un derecho garantizado por el Derecho de la Unión⁵⁷. A continuación, el Tribunal de Justicia reconoció que, cuando en un caso concreto están en juego varios derechos garantizados por la Carta que pueden entrar en conflicto entre sí, la necesaria conciliación de dichos derechos, con el fin de garantizar un justo equilibrio entre la protección conferida a cada uno de ellos, puede dar lugar a limitaciones⁵⁸. No obstante, cualquier limitación impuesta al ejercicio de los derechos y libertades garantizados por la Carta debe respetar la esencia de dichos derechos y libertades. A este respecto, el TJUE subrayó que la normativa controvertida en el litigio principal implementaba la DAC, cuyo objetivo es contribuir a la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal internacionales, reforzando la cooperación entre las autoridades nacionales competentes en la materia. Según el Tribunal de Justicia, este objetivo constituía un objetivo de interés general reconocido por la Unión en el sentido del artículo 52, apartado 1, de la Carta, que permite limitar el ejercicio de los derechos garantizados por los

54 STJUE, 17 Dic. 2015, *WebMindLicences* (C-419/14).

55 STJUE, 6 Oct. 2020, *État luxembourgeois* (C-245/19 and C-246/19).

56 Sobre la relación entre la privacidad, protección de datos y garantías procesales ya se había pronunciado el TJUE anteriormente. Así, por ejemplo, el Tribunal dictaminó en el asunto *Digital Rights Ireland* que, con carácter general, la protección de datos es importante para el respeto del derecho a la vida privada, previsto en el artículo 7 del CDFUE. Vid. STJUE, 8 Abr. 2014, *Digital Rights Ireland* (C-293/12 y C-594/12). Para más información sobre las obligaciones y garantías en materia de protección de datos, véase, entre otras, STJUE, 13 May. 2015, *Google Spain* (C-131/12), para. 69; y 27 Sept. 2017, *Peter Puškár* (C-73/16), para. 105.

57 También en este sentido SSTJUE 18 Jun. 2020, *Commission vs. Hungría* (C-78/18), paras. 124 y 126; y 16 Jul. 2020, *Facebook Ireland* y *Schrems* (C-311/18), para. 172. Y es que, según el Tribunal, cuando la comunicación a una autoridad pública de datos nominales y económicos relativos a personas jurídicas incluye el nombre de una o de varias personas físicas hay una inferencia en la vida privada.

58 Véanse sobre estas cuestiones las SSTJUE 29 Ene. 2008, *Promusicae* (C-275/06), paras. 63 - 65; y 27 Mar. 2014, *UPC Telekabel Wien* (C-314/12), para. 46.

artículos 7, 8 y 47 de ésta, considerados aislada o conjuntamente⁵⁹. Ese objetivo se concreta, mediante la introducción de un procedimiento de intercambio de información previa solicitud que permite a las autoridades nacionales competentes cooperar rápida y eficazmente con el fin de recabar información en el marco de las investigaciones relativas a un contribuyente individual determinado⁶⁰. Siguiendo al TJUE, el interés que reviste la rapidez y la eficacia de esa cooperación, implica que los derechos a la tutela judicial efectiva y a la privacidad no precluyen la posibilidad de que una normativa interna como la analizada en el caso permita que la autoridad competente de un Estado miembro obligue a una persona que posee información a facilitarla con el objeto de dar curso a una solicitud de intercambio de información formulada por la autoridad competente de otro Estado miembro, sin que el contribuyente afectado pueda interponer recurso directo.

En general, los casos analizados demuestran que, según el TJUE y el TEDH, la divulgación de datos fiscales constituye *prima facie* una violación del derecho a la privacidad y, por tanto, debe superar el triple test de proporcionalidad, esto es: (i) debe ser conforme a la ley (amparándose en una base legal suficiente); (ii) debe ser necesaria y responder efectivamente a un fin legítimo reconocido por la UE; y (iii) respetar la esencia de esos derechos, lo que requiere un equilibrio justo entre los diferentes intereses en juego.

3.2. La compatibilidad de la obligación de informar con el derecho a la privacidad

Como se ha avanzado, en las conclusiones del AG Emiliou de 29 de febrero de 2024 en el asunto *Belgian Association of Tax Lawyers y otros* (C-623/22) se discute si la obligación de comunicar información vulnera el derecho al respeto de la vida privada de los intermediarios y de los contribuyentes afectados. El Tribunal remitente destaca que la información a ser comunicada a las autoridades incluye datos confidenciales de entidades y personas físicas. También subraya la amplia extensión de la obligación de comunicar información, la cual abarca incluso mecanismos que podrían ser legítimos, no abusivos, y cuyos beneficios principales podrían no ser de índole fiscal. Además, plantea interrogantes sobre si esta obligación cumple con el objetivo declarado de asegurar el correcto funcionamiento del mercado interno, dado que podría desincentivar ciertas actividades transfronterizas.

Pues bien, el AG Emiliou concluye, en la quinta cuestión prejudicial, que dichos argumentos no son convincentes. De hecho, entiende en el párrafo 128

59 También en este sentido SSTJUE, 22 Oct. 2013, *Sabou* (C-276/12), para. 32; 17 Dic. 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14), para. 76; y 26 Feb. 2019, *X-GmbH vs. Finanzamt Stuttgart* (C-135/17), paras. 74 y 75.

60 También STJUE, 16 May. 2017, *Berlioz* (C-682/15), paras. 46, 47 y 77. Sobre la compatibilidad del intercambio de información previa solicitud bajo la DAC1 con el derecho a la privacidad y el secreto profesional hay actualmente una cuestión prejudicial pendiente ante el TJUE (*Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg*, C-432/23), sobre la cual se ha manifestado la AG Kokott en sus conclusiones presentadas el 30 de mayo de 2024.

que, «si bien es cierto que existe una injerencia en la vida privada de los contribuyentes y de los intermediarios, esta injerencia puede estar justificada por ser necesaria y proporcionada para alcanzar determinados objetivos de interés general reconocidos por la Unión». A la vista de lo anterior, en las próximas páginas nos proponemos analizar tales cuestiones.

El AG Emiliou comienza su argumentación recordando que tanto el artículo 7 CDFUE como el artículo 8 del CEDH establecen el derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones. Posteriormente, hace referencia de manera breve a la jurisprudencia del TEDH recordando que el Tribunal ha establecido una definición amplia de «vida privada» que abarca actividades profesionales o comerciales. Considerando la jurisprudencia de Estrasburgo, apunta que el TJUE ha adoptado un enfoque similar entendiendo que la protección contra intervenciones arbitrarias o desproporcionadas en la esfera privada de un individuo constituye un principio general del Derecho de la Unión. Especifica el AG que, para demostrar una interferencia en el derecho protegido por el artículo 7 de la Carta, no es relevante si la información sobre la vida privada es sensible o si los afectados han sufrido consecuencias directas y negativas de dicha interferencia. Por lo anterior, concluye que la comunicación de datos personales, como nombre, residencia o recursos económicos, a una autoridad pública constituye una injerencia en su vida privada y, por lo tanto, una restricción al derecho garantizado por el artículo 7 de la Carta. De acuerdo con el AG en el párrafo 132, «En estas circunstancias, es evidente que la obligación de comunicar información supone una injerencia en la esfera privada de los intermediarios y de los contribuyentes»⁶¹.

Y es que, en el ámbito de la DAC6, la información sujeta a comunicación comprende detalles como la identificación de intermediarios y contribuyentes, incluyendo nombres, fechas y lugares de nacimiento (en el caso de personas físicas), residencia fiscal, números de identificación fiscal, y, según el caso, las personas que sean empresas asociadas al contribuyente interesado⁶². En este sentido, es claro, tal y como sostiene el AG Emiliou, que estos datos se consideran «personales» y están amparados por el derecho a la protección de la vida privada establecido en el artículo 7 de la Carta y el artículo 8 CEDH, cuando se refieren a individuos. Incluso si se refieren a personas jurídicas, pueden ser considerados datos personales si de alguna manera incluyen nombres de personas físicas. Puesto que una violación de estas disposiciones se produce por la mera revelación de información, no es necesario considerar la naturaleza de la

61 Este reconocimiento ha sido aplaudido por la doctrina académica. Vid. Marín Benítez, G. (2024), *La DAC-6: más que claro, cristalino. Terapia personal tras las conclusiones del Abogado General en el asunto C-623/22, FiscalBlog*. Disponible en: https://fiscalblog.es/?p=10162&trk=feed_main-feed-card_feed-article-content (último acceso: 10 mayo 2024).

62 En concreto, según la DAC6 la información que se debe comunicar 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 trans-

información revelada o las consecuencias de la comunicación para determinar si ha habido una violación del derecho a la privacidad⁶³.

La cuestión clave es, por lo tanto, determinar si tal inferencia puede estar justificada. Para ello es necesario analizar si se cumple con el triple test de proporcionalidad del artículo 52 CDFUE a razón de: (i) estar prevista por la ley; (ii) ser necesaria y responder efectivamente a objetivos de interés general de la UE o a la necesidad de proteger los derechos y libertades de los demás; y (iii) respetar la esencia de esos derechos (proporcionalidad *stricto sensu*).

En primer lugar, con respecto a la condición de que cualquier interferencia en el ejercicio de los derechos fundamentales debe estar «establecida por ley», es importante recordar que este requisito implica no sólo que la medida que permita la interferencia debe tener una base legal en el derecho interno, sino también que dicha medida debe definir claramente el alcance de la limitación del ejercicio del derecho en cuestión. Al definir este alcance, la ley debe evitar el riesgo de arbitrariedad estableciendo normas lo suficientemente claras y previsibles en cuanto a su aplicación. Sin embargo, como ha señalado el TJUE⁶⁴, esta exigencia no impide que la limitación en cuestión se exprese en términos lo suficientemente amplios como para adaptarse a diferentes situaciones y cambios de circunstancias. En este sentido, según la jurisprudencia del TEDH anteriormente expuesta, las normas tributarias que imponen a los contribuyentes la obligación de facilitar información a la administración constituyen una base jurídica adecuada. En consecuencia, puede afirmarse que la DAC 6 es una base jurídica que legalmente puede imponer restricciones al derecho a la privacidad, y lo mismo puede argumentarse de las normativas nacionales de implementación de la Directiva⁶⁵. La misma opinión es mantenida por el AG Emiliou al entender que la DAC, pese a su amplio alcance, es una base legal adecuada, clara y previsible para limitar el derecho a la privacidad regulado en el artículo 7 CDFUE.

fronterizo 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».

63 Hambre, A. (2017), *Tax Confidentiality: A Legislative Proposal at National Level*, *World Tax Journal* 9(2), pp. 175 et seq. Misma opinión es mantenida por Calderón Carrero, J. M. (2018), «El nuevo marco europeo de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las «EU tax disclosure rules» y sus implicaciones», *Quincena Fiscal* 10, p. 40.

64 Véase STJUE, 8 Dic. 2022, *Orde van Vlaamse Balies y otros* (C-694/20).

65 La opinión contraria es mantenida por Martínez Muñoz, Y. (2019), *La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales*, Tirant lo Blanch, pp. 180 et seq.

En segundo lugar, para evaluar si la medida de la Unión en cuestión respeta el principio de proporcionalidad, es crucial examinar la idoneidad de la medida, esto es: ¿La medida busca proteger objetivos de interés general reconocidos por la Unión? ¿Es necesaria para alcanzar dichos objetivos? ¿va más allá de lo necesario para lograrlos?

A estos efectos, el AG Emiliou comienza por destacar que, en su opinión, las disposiciones de la DAC6 están orientadas hacia objetivos de interés general reconocidos por la Unión Europea, cuestión confirmada por el TJUE en el caso *Orde van Vlaamse Balies*. En este sentido, a su parecer, la lucha contra la planificación fiscal agresiva y la prevención de la elusión y evasión fiscales son objetivos que la Unión Europea considera de interés general, lo que puede justificar limitaciones en el ejercicio de ciertos derechos garantizados por la CDFUE. Así, siguiendo al AG, la igualdad y la solidaridad son valores fundamentales de la UE, tal como se establece en el artículo 2 del Tratado de la Unión Europea (TUE). En su opinión, las prácticas fiscales y empresariales que permiten a algunos contribuyentes, generalmente personas con rentas elevadas, eludir el pago de impuestos socavan claramente estos valores. Estas prácticas contribuyen a aumentar las desigualdades en la sociedad, lo que resulta fundamentalmente incompatible con el modelo socioeconómico de la «economía social de mercado» de la Unión Europea. Además, según el AG Emiliou, la planificación fiscal agresiva, va en contra de los objetivos principales de la Unión, como promover la justicia social, el bienestar de los ciudadanos y contribuir al progreso social.

Llegados a este punto, es, por tanto, necesario analizar si los fines perseguidos por la DAC6 al introducir un régimen de declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva son legítimos y necesarios en una sociedad democrática. En el ámbito de la UE, y según el TJUE, «no se puede reprochar a un contribuyente haberse beneficiado de una disposición o de una laguna legislativa que le permitía pagar menos impuestos»⁶⁶. Sin embargo, tales actuaciones, en la medida en que desequilibran la neutralidad fiscal en el ámbito de la Unión⁶⁷, pueden justificar la promulgación de normas restrictivas de las libertades fundamentales⁶⁸. En este sentido, tal y como se argumenta en los Considerandos de la DAC6, la planificación fiscal agresiva se refiere a estrategias de minimización fiscal que socavan la integridad de los sistemas tributarios y erosionan la confianza de los contribuyentes en la equidad⁶⁹, lo que a la postre

66 STJUE, 29 Abr. 2004, *Gemeente Leusden y Holin Groep* (C-487/01 y C-7/02), para. 79.

67 Marín Benítez, G. (2013), *¿Es Lícita la Planificación Fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*, Lex Nova, p. 51.

68 Piantavigna, P. (2017), «*Tax Competition and Tax Coordination in Aggressive Tax Planning: A False Dichotomy*», *World Tax Journal* 9(4), pp. 497 et seq.

69 Cabe destacar que, ya el 11 de enero de 2013, el Comisario Europeo de Fiscalidad, Algirdas Šemeta, pronunció un discurso titulado «*Making progress on European tax policy: Towards more fairness and greater competition*», en el que afirmó que una «preocupación particular por la competitividad puede surgir en el contexto de la Unión Europea, ya que la competencia fiscal es esencial para la integridad del Mercado Único, para la sostenibilidad fiscal de nuestros Estados miembros y para la igualdad de condiciones entre nuestras empresas. Nuestro modelo social y económico depende de ella, por lo que debemos hacer todo lo posible para defenderla» [traducción propia]. Véase también sobre esta cuestión, Piantavigna, P. (2017), «*Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies*», *World Tax Journal* 9(1), pp. 47-98.

supone una amenaza para el mercado interior. Desde una perspectiva económica, la planificación fiscal agresiva, además de causar una pérdida de ingresos fiscales⁷⁰, puede distorsionar las decisiones de los participantes en el mercado. Así, los sistemas tributarios internos, no armonizados totalmente, permiten a los contribuyentes explotar las lagunas en situaciones transfronterizas, creando un entorno en el que las decisiones de los participantes en el mercado se basan en factores fiscales en lugar de en factores económicos⁷¹. De esta manera, las estructuras de planificación fiscal agresiva afectan directamente a la equidad de los sistemas fiscales, ya que comprometen la recaudación de ingresos públicos y conducen a una redistribución no equitativa de la carga fiscal, bien verticalmente, ya que no todas las rentas pueden beneficiarse de estas prácticas (especialmente las rentas del trabajo), bien horizontalmente, ya que las grandes empresas con presencia internacional (MNEs) tienen más facilidad para implementar este tipo de estructuras⁷².

De hecho, cuando determinados contribuyentes desplazan bases imponibles fuera de la jurisdicción en la que se llevan a cabo las actividades que dan lugar a los beneficios, otros contribuyentes soportan, en última instancia, una mayor parte de la carga fiscal y se enfrentan a una desventaja competitiva. Así, se ha argumentado que la planificación fiscal agresiva socava el «mercado único saludable» y el principio consagrado por BEPS de que las empresas deben pagar impuestos en el país donde se generan los beneficios. De igual manera, permite a las multinacionales disfrutar de menores costes de capital, al tiempo que en el seno de la UE «perturba la igualdad de condiciones en el mercado único», dado que las pequeñas y medianas empresas se ven especialmente afectadas por este fenómeno⁷³. Haciendo frente a los mecanismos de planificación fiscal agresiva, se restablece la confianza en el sistema y se consigue que los beneficios se graven allí donde tienen lugar las actividades económicas y se crea valor⁷⁴. Por todas estas razones, las medidas para contrarrestar la «planificación fiscal agresiva» se justifican en última instancia por la necesidad de preservar los principios de equidad, igualdad y capacidad económica⁷⁵. En otras palabras, un sistema tributario sólo puede ser justo y el reparto de la carga tributaria equi-

70 En 2015, un estudio para la comisión especial TAXE proporcionó una estimación empírica de la magnitud de las pérdidas anuales de ingresos debidas a la planificación agresiva del impuesto de sociedades en la UE. La evaluación estimó que las pérdidas oscilaban entre 50.000 y 70.000 millones de euros (suma sólo del traslado de beneficios perdido, equivalente al menos al 17 % de los ingresos del IS en 2013). Véase: Servicio de Estudios del Parlamento Europeo, *Evaluación de la magnitud de la planificación agresiva del impuesto de sociedades* (2015). Disponible en: https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/558773/EPRS_STU%282015%29558773_EN.pdf (último acceso: 9 de mayo de 2024).

71 Blum, D.W. y Langer, A. (2019), «At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law – Part 1», *European Taxation* 59(6), pp. 282-290; y Barreiro Carril, M.C. (2019), «La controvertida base jurídica de la Directiva Antielusión fiscal. Un análisis a la luz de reglas de vinculación», *Revista de Derecho Comunitario Europeo* 62, p. 168.

72 Amorós Viñals, A. (2013), «La Planificación Fiscal Agresiva», *Revista de Contabilidad y Tributación* 362, p. 26.

73 Piantavigna, «Tax Competition and Tax Coordination in Aggressive Tax Planning: A False Dichotomy», *op. cit.*, p. 497 et seq.

74 Piantavigna, «Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law», *op. cit.*, p. 47.

75 Pistone, P. (2016), «La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global», *Civitas* 170, pp. 129; y Caldas, M. (2018), *O Conceito de Planeamento Fiscal Aggressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?* m Alemdina - Cadernos IDEFF 18, p. 29.

tativo, si todos aquellos que exteriorizan manifestaciones de capacidad económica contribuyen de acuerdo con ella al sostenimiento del gasto público y lo hacen bajo el principio de igualdad (ante la ley y en la ley). Ello excluye cualquier diferencia de trato o discriminación que carezca de justificación objetiva y razonable o que sea desproporcionada⁷⁶. Por todo ello, cabe sostener que el interés general perseguido por la UE al adoptar la DAC6 es la lucha contra la planificación fiscal agresiva, y que tal fin es legítimo en una sociedad democrática.

Seguidamente, es menester analizar si la medida es necesaria para alcanzar esos objetivos. A estos efectos, el AG Emiliou desarrolla en el párrafo 144 que, «la obligación de comunicar información parece haber sido realmente concebida y diseñada para luchar contra la planificación fiscal agresiva y prevenir el riesgo de elusión y evasión fiscales. En mi opinión, esta medida es especialmente adecuada para garantizar que las autoridades públicas obtengan información pertinente sobre mecanismos fiscales transfronterizos potencialmente agresivos, permitiéndoles reaccionar rápidamente ante las prácticas nocivas, por ejemplo, modificando el marco normativo». Señala, a su vez, que, en las observaciones presentadas ante el TJUE en el procedimiento, no figura ninguna indicación sobre medidas alternativas que hubieran posibilitado alcanzar el mismo nivel de protección de los objetivos perseguidos por la DAC6 siendo al mismo tiempo menos gravosas para las personas afectadas. Además, el AG también recuerda, citando las conclusiones del AG Tesauro presentadas en el asunto *Hünernund y otros* (C-292/92) y las conclusiones del AG Geelhoed en el asunto *Arnold André* (C-434/02), que, aunque ciertas disposiciones de la Unión pueden desalentar actividades transfronterizas, esto no implica que sean contrarias al fortalecimiento del mercado interior. El objetivo del mercado único no es simplemente facilitar la libre circulación de personas, capitales, bienes y servicios, sino evitar la fragmentación del mercado debido a normativas nacionales diversas. Cuando los intereses públicos lo requieren, las normas de la Unión pueden desincentivar o incluso prohibir ciertas actividades económicas. En el caso de la DAC6, se espera que desincentive prácticas relacionadas con la evasión y elusión fiscal o que se aprovechan lagunas legales para evitar impuestos, lo que tendría un efecto positivo en el mercado interior al promover la equidad tributaria. Por último, en la opinión del AG Emiliou el argumento de que las actividades legales y no agresivas vayan a verse afectadas negativamente simplemente por requerir una comunicación limitada de información a las autoridades tributarias no parece justificado.

Pues bien, a la hora de analizar la necesidad e idoneidad de la medida es imprescindible tener en cuenta la cuestión de cómo contrarrestar la planificación fiscal agresiva. Llegados a este punto, cabe recordar que la planificación fiscal agresiva surge de lagunas, desconocidas para las autoridades, y creadas por la falta de armonización de los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros⁷⁷. Y es que, la fiscalidad es una expresión de la soberanía nacional cuyo ejercicio por un Estado puede socavar la eficacia de las normas de otros

76 Rodríguez Bereijo, Á. (2016), «Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria», *Revista Jurídica Universidad Autónoma De Madrid* 13, p. 237.

77 Piantavigna P. (2018), «Reflections on the Fight against Aggressive Tax Planning (When the Law Is Silent)», *World Tax Journal* 10(4), pp. 537-561.

(es decir, puede causar de alguna manera «daños colaterales»). En el ámbito de la UE, la doble no imposición suele implicar una descoordinación en el sistema internacional y, por lo tanto, es un problema que sólo se pone en evidencia desde la perspectiva de más de una jurisdicción. A la hora de considerar si una medida distorsiona la neutralidad, el sistema tributario del país no puede analizarse de forma aislada. Esto es, el desajuste o la laguna son difíciles de detectar por una sola administración tributaria, porque parte del mismo podría producirse fuera de las fronteras del Estado. Por ejemplo, un contribuyente podría aprovecharse de la reducción de la carga tributaria debido a la combinación de la deducción de un pago en un Estado con la no inclusión de la renta percibida en el otro Estado, sin que pueda determinarse en qué Estado se obtiene el beneficio. Por ello, estamos de acuerdo con BARREIRO CARRIL⁷⁸ en que, desde el punto de vista de la política fiscal, los desajustes en la legislación no pueden abordarse únicamente mediante una integración negativa dirigida a los contribuyentes (prohibiciones) o imponiéndoles mayores cargas administrativas, sino que también es necesario armonizar la legislación de los Estados miembros o, al menos, coordinar las políticas y las prácticas administrativas (lo que implica renunciar a algunos derechos soberanos en materia fiscal)⁷⁹.

El problema es que las autoridades fiscales desconocen las lagunas específicas de las que se aprovecha la planificación fiscal agresiva. Por lo tanto, las medidas sustantivas de aproximación de la legislación a nivel UE no pueden cubrir situaciones (y resultados) que el legislador no es capaz de considerar o prever en el momento de redactar las normas. En otras palabras, para colmar las lagunas mediante medidas legislativas de carácter sustantivo, los Estados miembros necesitan primero obtener información sobre dónde se encuentran y cómo funcionan esas lagunas. En consecuencia, los Estados miembros necesitan identificar aquellas deficiencias legislativas (que surgen en múltiples jurisdicciones) y que dan lugar a las lagunas explotadas por los contribuyentes si quieren atajar la planificación fiscal agresiva. En este sentido, el legislador de la Unión ha considerado que «los mecanismos de planificación fiscal agresiva han evolucionado a lo largo de los años adquiriendo una complejidad creciente y están permanentemente sometidos a modificaciones y ajustes para hacer frente a las medidas adoptadas por las autoridades tributarias para contrarrestarlos». Desde esta perspectiva, tal y como describen HASHLENER y PANTAZA-TOU⁸⁰, la DAC 6 constituye un requisito previo, un paso anterior, para la apli-

78 Barreiro Carril, *op. cit.*, p. 168.

79 A este respecto, el Parlamento de la UE sostuvo en 2015 que la respuesta más adecuada a la planificación fiscal agresiva es una buena legislación y coordinación internacional. Véase: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2015-0317_ES.html (último acceso: 9 de mayo de 2024). En la misma línea, PISTONE considera que la planificación fiscal agresiva exige «una reforma radical en el ejercicio de la soberanía nacional, de tal manera que la aplicación del proyecto BEPS reduzca todas las formas de competición fiscal y conduzca a un ejercicio coordinado de la jurisdicción fiscal, en el que los países interrumpan sus políticas fiscales de apoyo a la planificación fiscal internacional agresiva y, con suerte, apoyen un uso más moderado de contramedidas con el fin de reducir el impacto negativo estructural de estas últimas medidas sobre la seguridad jurídica» [traducción propia]. Vid. Pistone, P. (2016), «General Report», en: Lang, M. y Owens, J. *Trends and Players in Tax Policy*, IBFD, pp. 3-76.

80 Tal y como lo describen Hashlener, W. y Pantazatou, K. (2022), «Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6)», Study Requested by the FISC Subcommittee, p. 30. Disponible en: [https://www.europarl.europa.eu/thinktank/de/document/IPOL_STU\(2022\)703353](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/de/document/IPOL_STU(2022)703353) (último acceso: 9 de mayo de 2024).

cación con éxito de la Directiva Anti-Elusión (ATAD)⁸¹. Así las cosas, la comunicación obligatoria puede entenderse como la única herramienta para identificar sistemáticamente el uso de estructuras agresivas y lagunas en los sistemas fiscales nacionales. Tal y como se reconoce en la Acción 12 de BEPS, «Al dotar a las administraciones fiscales de un sistema efectivo de ‘alerta temprana’ para riesgos emergentes de política y recaudación tributarias, éstas disponen de un mayor abanico de opciones para hacer frente a esos riesgos a través de medidas de cumplimiento, legislativas o normativas»⁸². Por tanto, el objetivo genérico de transparencia unidireccional de determinados intermediarios y contribuyentes a favor de la administración tributaria se justifica por la necesidad de disponer de información suficiente y fiable para el correcto funcionamiento de los sistemas tributarios de los Estados Miembros.

A la vista de lo anterior, la adopción de un régimen tributario de información obligatoria a nivel de la UE podría considerarse necesario. De hecho, el TJUE ha sostenido que el obligar a las personas físicas a comunicar a las autoridades fiscales determinada información tributaria (i.e. obligación de declarar bienes o derechos en el extranjero) se legitima por el Derecho de la UE dada la necesidad de garantizar la eficacia de la supervisión fiscal y de prevenir la evasión y el fraude fiscales. A este respecto, el Tribunal de Justicia entendió que «dado que la información de que disponen las autoridades nacionales en relación con los activos que sus residentes fiscales poseen en el extranjero es, globalmente, inferior a la que poseen en relación con los activos situados en su territorio, aun teniendo en cuenta la existencia de mecanismos de intercambio de información o de asistencia administrativa entre los Estados miembros, la normativa controvertida resulta adecuada para garantizar la consecución de los objetivos perseguidos.»⁸³. Desde este punto de vista, la obligación de información bajo la DAC6 podría considerarse un complemento necesario de las normas existentes en materia de intercambio de información y asistencia mutua⁸⁴. Además, la

81 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 L 193.

82 OCDE. *Acción 12 - Informe Final 2015*, op. cit., para. 38. Como se reconoce en este informe, en 2015 el sistema británico de divulgación de los regímenes de elusión fiscal (DOTAS, por sus siglas en inglés) proporcionó información temprana sobre 2.366 mecanismos de minimización fiscal, lo que permitió al Gobierno del Reino Unido introducir medidas legislativas para cerrar 925 lagunas antes de que se perdiera una cantidad significativa de impuestos.

83 STJUE, 27 Ene. 2022, *Comisión v. España* (C-788/19), para. 24. Del mismo modo, en la sentencia de 26 Ene. 2006, *Comisión/Consejo* (C-533/03), se dictaminó que reforzar la cooperación entre las administraciones fiscales de los Estados miembros para luchar mejor contra el fraude del IVA y proteger los intereses financieros de los Estados miembros y la neutralidad del mercado interior eran razones legítimas para adoptar un Reglamento que podía contribuir a la aproximación de las disposiciones nacionales de procedimiento en materia fiscal.

84 En este sentido, aunque ya existían otras iniciativas de transparencia en el panorama internacional, no eran tan eficaces contra este tipo de estructuras y los contribuyentes o profesionales que las llevan a cabo. Así lo ha reconocido la propia DAC 6 en su Considerando 1 al señalar que, «sigue siendo necesario reforzar determinados aspectos específicos de transparencia del actual marco fiscal». Véase a este respecto, Calderón Carrero, «El nuevo marco europeo de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las «EU tax disclosure rules» y sus implicaciones», op. cit., p. 40; Baker, P. (2015), «The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes», *Intertax* 43(1), p. 89; y Deveraux, M. (2016) «Tax transparency and tax coordination: a new era for tax reforms in a globalised world». Oxford University Centre for Business Taxation. Disponible en: <https://core.ac.uk/download/pdf/288289474.pdf> (último acceso: 9 de mayo de 2024).

posición del TJUE también demuestra que el régimen articulado por la DAC6 es una forma eficaz de obtener información que interesa a los Estados miembros de la UE y a la que, de otro modo, no tendrían acceso. Por consiguiente, desde una perspectiva teórica, las normas de comunicación obligatoria sobre los mecanismos de planificación fiscal agresiva bajo la DAC6 podrían considerarse una medida necesaria y adecuada para mejorar el funcionamiento del mercado interior⁸⁵.

Una vez aclarado que las disposiciones de la DAC6 son necesarias y apropiadas para lograr los objetivos legislativos de la Unión, es importante analizar si dicho régimen implica una interferencia excesiva en la vida privada de determinadas personas que va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos públicos perseguidos. Esto es, ¿se respeta el contenido esencial del derecho a la privacidad? ¿La medida logra establecer un justo equilibrio entre los distintos intereses en juego?

Pues bien, de acuerdo con el AG Emiliou en los párrafos 140 y siguientes, el requisito de que cualquier limitación a los derechos garantizados por la Carta respete su contenido esencial también se cumple en este caso. Así, en su opinión, la DAC6 establece que ciertos contribuyentes y profesionales deben proporcionar información limitada y relacionada principalmente con su actividad a las autoridades tributarias. Por lo tanto, la obligación de comunicar información no infringe esta parte esencial del derecho al respeto de la vida privada. Y es que, considera que, en el caso a examen, el legislador de la Unión ha limitado la interferencia en la vida privada de intermediarios y contribuyentes al mínimo necesario. En este sentido argumenta, en primer lugar, que la obligación de comunicar información se aplica solo a dos categorías de personas: intermediarios y contribuyentes, «como resultado de una elección y un comportamiento deliberados, cuyas consecuencias jurídicas conocen (o deberían conocer). De este modo, el ámbito de aplicación personal de la medida se limita a las personas físicas y jurídicas que tengan una relación directa con situaciones respecto de las cuales el legislador de la Unión pretende reforzar la transparencia». Además, se establece una excepción para intermediarios protegidos por el secreto profesional. Segundo, señala que la obligación se activa solo en situaciones específicas relacionadas con determinados mecanismos fiscales transfronterizos con características específicas definidas en el anexo IV de la directiva (*hall-*

85 La posición contraria es adoptada por PEETERS y VANNESTE, que condenan la justificación dada por la Comisión para adoptar la DAC 6 argumentando que «la Directiva parece estar impulsada por una política general de lucha contra diferentes tipos de planificación fiscal agresiva (posiblemente a escala mundial), sirviendo la mejora del mercado interior únicamente como un objetivo subsidiario y subyacente adicional» [traducción propia]. Vid. Peeters, B. and Vanneste, L. (2020), «DAC 6: An Additional Common EU Reporting Standard?», *World Tax Journal* 12(3), pp. 499-564. En la misma línea, BLUM y LAGNER, critican que «Es evidente que el legislador de la UE parece haberse preocupado menos por los efectos potencialmente distorsionadores de aquellas normas que permiten ciertas estructuras de optimización fiscal que conducen a una imposición efectiva extremadamente baja; en cambio, su principal preocupación era salvaguardar los intereses fiscales de sus Estados miembros. El razonamiento subyacente parece ser que —de forma algo similar al principio de los beneficios como justificación de la fiscalidad en general— el funcionamiento del mercado interior exige que los Estados miembros recauden ingresos fiscales suficientes para mantener sus servicios públicos, como las infraestructuras y los sistemas judicial y educativo». Los autores concluyen que «no está en absoluto claro por qué estas medidas son un medio significativo y necesario para garantizar el funcionamiento del mercado interior» [traducción propia]. Vid. Blum y Langer, *op. cit.*, pp. 282-290.

marks) cuando el contribuyente haya encargado o el intermediario haya prestado servicios relacionados con el mismo. Estas características son consideradas típicas de los mecanismos transfronterizos agresivos y algunas solo se aplican a ciertos tipos de contribuyentes. En la opinión del AG, lo anterior es especialmente cierto pese que algunos mecanismos que puedan ser lícitos o no agresivos o no hayan sido creados por motivos fiscales. En consecuencia, para poder ser realmente eficaz, el ámbito material de la obligación de la DAC6 «tiene que ser, hasta cierto punto, superinclusivo». Tampoco le convence el argumento presentado por los recurrentes de que bastaría con requerir información solo a los contribuyentes. En este sentido, hace referencia a las conclusiones del AG Rantos en el caso *Orde van Vlaamse Balies*, donde se enfatizó el papel crucial de los intermediarios en el diseño de mecanismos de planificación fiscal agresiva, de tal manera que, según el AG el sistema de comunicación de información sería menos efectivo si fueran los contribuyentes quienes declararan los mecanismos agresivos. Esto se debe a que los intermediarios suelen tener un conocimiento más profundo de estos mecanismos y están en mejor posición para proporcionar información correcta y completa. Además, como miembros de profesiones reguladas, están sujetos a normas deontológicas, lo que facilita el control de su cumplimiento legal y la imposición de sanciones en caso de infracciones. En tercer lugar, siguiendo al AG Emiliou, la cantidad y calidad de la información requerida por las autoridades parecen adecuadas para lograr los objetivos establecidos. La lista de información en el artículo 8 bis ter, apartado 14, es relativamente limitada, consistiendo principalmente en datos personales básicos y comerciales que no permiten extraer conclusiones específicas sobre la vida privada de los individuos afectados (contribuyentes e intermediarios). En cuarto lugar, señala que se establecen límites claros sobre qué autoridades pueden acceder a la información proporcionada por intermediarios y contribuyentes, designadas específicamente como «competentes» por cada Estado miembro. La Comisión Europea sólo puede acceder a parte de la información intercambiada, principalmente para supervisar el funcionamiento adecuado del sistema establecido por la DAC6 y con fines estadísticos. La información proporcionada debe tratarse de manera confidencial y, en principio, no puede divulgarse a terceros. En quinto lugar, indica que, con carácter general, las autoridades competentes pueden utilizar la información solamente para reaccionar ante prácticas fiscales nocivas y cerrar lagunas mediante legislación o análisis de riesgos y auditorías fiscales. En sexto lugar y último lugar, destaca el hecho de que se proporcionan garantías contra el acceso y uso ilegales de los datos personales ya que las normas del Reglamento General de Protección de Datos (GDPR)⁸⁶ y el marco de protección de datos de la Unión son aplicables al intercambio y tratamiento de datos personales en virtud de la DAC1. Por tanto, los argumentos sobre la supuesta falta de regulación y garantías contra el abuso en el almacenamiento y uso de datos tampoco resultan convincentes al AG. Como resultado, considera que la obligación de comunicar información no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos por el legislador de la Unión.

⁸⁶ Reglamento (UE) 2016/679 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, DO L 119.

Por último, el AG Emiliou también entiende en los apartados 173 y siguientes, que las disposiciones introducidas por la DAC6 establecen un justo equilibrio entre los intereses en juego. En este sentido, recuerda que la lucha contra la planificación fiscal agresiva es un interés público de suma importancia para la Unión Europea. Siguiendo al AG, la interferencia en la vida privada de intermediarios y contribuyentes parece ser mínima⁸⁷ ya que el legislador de la Unión ha intentado minimizar los inconvenientes para aquellos obligados a proporcionar información. En este sentido, destaca que la descripción del mecanismo sujeto a comunicación de información debe ser breve y abstracta, lo que refuta la afirmación de que la obligación de comunicar información obligaría a los intermediarios a revelar su labor de asesoramiento. Además, sostiene que se han establecido excepciones para evitar una carga adicional de trabajo para contribuyentes e intermediarios, como en el caso de mecanismos que deben ser declarados por varias personas o en diferentes Estados miembros, así como para declaraciones similares a otras presentadas anteriormente. De igual manera, los intermediarios no están obligados a buscar activamente información que puedan no tener en su conocimiento, posesión o control, lo que refuta el argumento de que la obligación de comunicar información implica una actividad laboriosa y costosa de cara a buscar y comunicar la información pertinente. Finalmente, también discrepa del argumento de que la obligación de informar es desproporcionada debido a que las autoridades tributarias podrían obtener algunos datos requeridos en virtud de otras disposiciones legales. En este sentido, el AG Emiliou subraya que la Evaluación de impacto y la exposición de motivos de la Directiva explican por qué la información obtenida a través de otros instrumentos como DAC y ATAD no es suficiente. Además, argumenta que si bien es cierto que los principios de buena administración y proporcionalidad, limitan la capacidad de la administración pública para requerir información irrelevante, ya en su posesión o que genere una carga de trabajo excesiva y costes para los afectados, esto no se aplica al supuesto de la DAC6 ya que las autoridades tributarias no podrían conectar adecuadamente la información recopilada de diferentes instrumentos legales, lo que resultaría en una falta de datos significativos para comprender completamente los mecanismos en cuestión. Habida cuenta de lo anterior, el AG termina por concluir que la DAC6 no vulnera el artículo 7 de la Carta por crear una injerencia proporcionada en el derecho a la vida privada de los intermediarios y de los contribuyentes.

Pese a lo anterior, en nuestra opinión, subsisten dudas en cuanto a la proporcionalidad de la injerencia de la DAC6 en el derecho a la privacidad. En este sentido, sólo el alcance de la violación de la privacidad (considerando el tipo de información, la forma en que se divulga y sus consecuencias)⁸⁸ puede determinar si dicha injerencia es o no proporcionada. En otras palabras, el posible perjuicio sufrido por los contribuyentes debido a la divulgación de su información tributaria debe tenerse en cuenta a la hora de determinar si la injerencia en la privacidad resulta proporcional.

En cuanto al tipo de información, siguiendo la jurisprudencia de los Tribunales Europeos, algunos datos se consideran menos sensibles que otros y, por

87 En contra de este argumento vid. Marín Benítez (2024), *op. cit.*

88 Hambre, *op. cit.*, p. 175 et seq.

lo tanto, pueden divulgarse en mayor medida. Además, es importante que la información recopilada por la administración sea suficiente para alcanzar los objetivos del régimen de declaración obligatoria, pero también que sea necesaria e imprescindible para ello. En este sentido, como observa MARTÍNEZ MUÑOZ⁸⁹, la finalidad pretendida también determinará la necesidad de facilitar determinada información a la Administración tributaria, hasta el punto de que algunos de los datos facilitados podrían exceder de lo estrictamente necesario para la consecución de dichos objetivos. Por tanto, para que exista tal relación de proporcionalidad, es necesario analizar el ámbito objetivo de la obligación de información, de forma que se reduzca a la obtención de información sobre una planificación fiscal agresiva, en la que pueda estar justificada la intromisión en la confidencialidad de los datos fiscales.

A estos efectos, en primer lugar, cuando se trata de intermediarios fiscales, es evidente que la información que suministran está sujeta a obligaciones de privacidad y confidencialidad. Y es que, una cuestión estrechamente relacionada con la privacidad y el derecho de defensa es el secreto profesional, de manera que los abogados y asesores tienen la obligación de no divulgar la información que hayan recibido en el marco de la actividad de asesoramiento a sus clientes. El secreto profesional otorga al profesional la facultad de negarse a revelar determinada información a terceros. Se configura como un derecho/deber cuya finalidad, en última instancia, es proteger los derechos del cliente⁹⁰. Por este motivo, el secreto profesional suele considerarse un derecho absoluto que sólo puede limitarse en circunstancias muy concretas. Según los Tribunales europeos, este derecho juega un papel importante cuando el profesional ejerce determinadas actividades relacionadas con el derecho de defensa o cuando se trata de proteger la privacidad de los sujetos afectados⁹¹. La DAC 6, como hemos avanzado, reconoce el derecho al secreto profesional, pero deja su regulación específica en manos de los Estados miembros. Así, el secreto profesional es reconocido prácticamente por todos los Estados miembros como una exigencia esencial del Estado de Derecho y, en particular, del derecho a un juicio justo⁹². Por ello, las excepciones a este privilegio deben estar previstas en la ley y ser de configuración restrictiva⁹³. En términos generales, el secreto profesio-

89 Martínez Muñoz, *La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales*, op. cit., p. 180 et seq.

90 Rice, P.R. (1999), «Attorney-Client Privilege: Continuing Confusion About Attorney Communications, Drafts, Pre-Existing Documents, and the Source of the Facts Communicated», *American University Law Review*, 48(5), pp. 967-1005. De hecho, «si este privilegio no existiera en absoluto, todo el mundo se vería abocado a sus propios recursos jurídicos, privado de asistencia profesional, un hombre no se aventuraría a consultar a ninguna persona hábil, ni se atrevería a contarle a su asesor la mitad de su caso» [traducción propia]. Vid. Sentencia del Tribunal Superior de Cancillería de 17 Ene. 1833, *Greenough v. Gaskell*. En el ámbito fiscal, la Confédération Fiscale Européenne (CFE) ha declarado: «El derecho de no divulgación en materia fiscal se deriva del derecho fundamental del cliente a acceder al asesoramiento fiscal y es, como tal, un derecho asociado al cliente y no al asesor fiscal» [traducción propia]. Confédération Fiscale Européenne. *Joint PAC/FC, Opinion Statement 1/2017 on the European Commission public consultation «Disincentives for advisers and intermediaries for potentially aggressive tax planning schemes»*, 15 Feb. 2017.

91 Entre otros, vid. STEDH, 6 Dec. 2012, *Michaud v. Francia* (no. 12323/11); STJUE, 26 Jun. 2007, *Ordre de barreaux francophones et germanophone* (C-305/05), STJUE, 5 Jul. 2015, *Digital Reports* (T-462/12); STJUE, 22 Nov. 2022, *WM, Sovim SA c. Luxembourg Business Registers* (C-37/20 y C-601/20).

92 Baker y Pistone, op. cit., p. 31.

93 *Ibid*, pp. 23, 29 y 31.

nal no puede alegarse frente a solicitudes de información meramente económica o de contenido patrimonial (aspecto accesorio o no esencial del derecho), pero sí es eficaz en relación con el contenido íntimo de las relaciones profesionales (aspecto inviolable)⁹⁴. Ello implica que todo profesional puede oponer como límite a la obligación de revelación datos privados no patrimoniales que conozca por razón de su actividad cuya divulgación atente contra el honor o la privacidad personal y familiar⁹⁵. De igual manera, el profesional puede oponerse a revelar información que pueda hacer peligrar el derecho de defensa de su cliente.

En base a lo anterior, considerando el alcance de la información sujeta a comunicación en virtud del DAC6, parece oportuno cuestionarse si su ámbito objetivo es adecuado, necesario y no excesivo, para hacer compatible el contenido de la obligación de información con el derecho a la privacidad. En nuestra opinión, y siguiendo la argumentación del TJUE en el asunto *Orde van Vlaamse Balies*, cabría preguntarse si la obtención del nombre del contribuyente y del abogado proporciona a las autoridades información sustancial sobre el mecanismo en cuestión a la luz del objetivo de la Directiva –obtener información sobre un mecanismo de planificación fiscal agresiva–. De hecho, parece que la información sobre los mecanismos de planificación fiscal agresiva ya podría obtenerse si se revelan los requisitos de las letras (b) a (g) enumerados por la DAC6, esto es: (b) detalles de los *hallmarks* establecidos en el Anexo IV; (c) un resumen del contenido del mecanismo transfronterizo a comunicar, incluida una referencia al nombre por el que se conoce comúnmente; (d) la fecha en la que se ha dado el primer paso para implementar el mecanismo; (e) detalles de las disposiciones nacionales que constituyen la base del mecanismo en cuestión; (f) el valor estimado del mecanismo; y (g) la identificación del Estado miembro al que probablemente afecte el mecanismo. Además, hay que recordar que cada mecanismo lleva un número de referencia para que pueda ser rastreado. Pues bien, en nuestra opinión, con estos datos, las autoridades fiscales podrían obtener la información necesaria (información sobre el mecanismo fiscal, los *hallmarks* que incluye, los Estados afectados por el mecanismo en cuestión, su valor, etc.) para cerrar las lagunas del sistema sin que sea necesario que el contribuyente revele su nombre.

Y es que, es necesario recordar, tal y como se ha señalado en el apartado 2.1., que el objetivo de la DAC 6 es luchar contra la planificación fiscal agresiva, mejorando la transparencia fiscal en la UE. Este objetivo se desglosa en dos metas específicas: obtener información sobre ciertos esquemas de planificación fiscal agresiva en una etapa temprana, permitiendo a los Estados realizar modificaciones normativas para evitar que los contribuyentes utilicen vacíos legales o lagunas para reducir su carga tributaria y disuadir tanto a los intermediarios fiscales como a los contribuyentes de recurrir a este tipo de prácticas. En este sentido, también se ha resaltado que la planificación fiscal agresiva se compone de estructuras o mecanismos de carácter lícito. Esto es, la noción de

94 Fabra Valls, M.J. (2003), «El secreto profesional del auditor de cuentas y los requerimientos de información», *Jurisprudencia tributaria Aranzadi* 4416, pp. 21-26.

95 Martínez Muñoz, Y. (2020), «Algunas cuestiones pendientes sobre la trasposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no autoinculparse», *Civitas - Revista Española de Derecho Financiero* 187, pp. 131-164.

planificación fiscal agresiva que maneja la Unión Europea no se refiere, *stricto sensu*, a un abuso del Derecho de la Unión Europea, sino al aprovechamiento de la falta de coordinación y las incoherencias entre los sistemas fiscales de los distintos Estados miembros la UE⁹⁶. De esta manera, el concepto de «planificación fiscal agresiva» de la UE tiene su origen en el ejercicio paralelo de la soberanía fiscal por parte de dos Estados miembros⁹⁷. Sobre esta cuestión, MARTÍNEZ LAGUNA⁹⁸ subraya que es claro que la planificación fiscal agresiva no está relacionada con la elusión, sino con algún otro comportamiento del contribuyente que va más allá. Por estas razones, este autor sostiene que las fórmulas de planificación fiscal agresiva son, en principio, lícitas. De hecho, parece que la misma aproximación hace la DAC6 al concepto cuando habla de que los *hallmarks* hacen alusión a características que suponen un indicio de una «potencial elusión» fiscal. Lo anterior implica que, a priori, los contribuyentes no pueden ser regularizados ni sancionados por implementar este tipo de mecanismos⁹⁹. Sin embargo, parece que la información relativa al nombre de los contribuyentes e intermediarios es necesaria únicamente a efectos de una potencial regularización o, incluso sanción¹⁰⁰, por aprovecharse de este tipo de lagunas. En nuestra opinión, este objetivo va más allá de lo perseguido por la DAC6.

A este respecto, determinar si el alcance de la información exigida a los intermediarios fiscales y a los contribuyentes supera los límites impuestos por el principio de proporcionalidad en sentido estricto, requiere una evaluación de

96 Martín López, J. (2015), «Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias», *Quincena Fiscal* 8, pp. 41-91; y Nocete Correa, F.J. (2016), «¿Es posible una planificación fiscal lícita y socialmente responsable en la UE?», *Quincena Fiscal* 5, p. 118.

97 Pistone, «La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global», *op. cit.*, 109-151; y Panayi, C. HJI. (2015), «Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?», *Intertax* 43(10), pp. 544-558. En este sentido, la Comisión ha señalado en la *Recomendación de 6 de diciembre de 2012, sobre la planificación fiscal agresiva* (DO L 338) que la erosión de los ingresos fiscales se debe a que los contribuyentes recurren a montajes jurídicos artificiales que explotan las lagunas y las incoherencias normativas, aprovechándose de la diversidad de las normativas nacionales. En estas prácticas influyen, por tanto, la diversidad de sistemas fiscales, la presencia de regímenes fiscales favorables a la realización de determinadas actividades económicas, la existencia de territorios de baja o nula tributación y el *treaty shopping*.

98 Martínez Laguna, F.D. (2017), «Abuse and Aggressive Tax Planning: Between OECD and EU Initiatives – The Dividing Line between Intended and Unintended Double Non-Taxation», *World Tax Journal*, 9(2), p. 191. A este respecto, la OCDE en el Informe Final sobre la Acción 12 señala que: «en muchos países los tipos de operaciones en los que se centra la declaración por lo general no serán los tipos de operaciones que dan lugar a responsabilidades penales. Los regímenes de declaración obligatoria están concebidos para obtener información temprana sobre estrategias de planificación fiscal agresiva (o potencialmente abusiva) que aprovechan lagunas legales o la aplicación de disposiciones legales para fines para los que no fueron diseñadas. En comparación con la elusión fiscal, el fraude fiscal (o evasión fiscal) tiene un objetivo y un alcance diferentes. El fraude fiscal supone la infracción directa de la legislación tributaria y la ocultación deliberada del verdadero estado de la situación de un contribuyente, con el fin de reducir sus obligaciones tributarias. Los supuestos de fraude fiscal varían entre los distintos países, pero cabe citar como ejemplos las solicitudes falsas de exenciones o deducciones, los ingresos no declarados, el incumplimiento organizado de las retenciones fiscales, etc., que pueden constituir una infracción penal».

99 En este sentido, el TJUE ha señalado que las prácticas fiscales abusivas no pueden dar lugar a una sanción, salvo que exista una base jurídica clara e inequívoca para ello. Vid. STJUE, 21 Feb. 2006, *Halifax* (C-255/02), para. 94.

100 Para más información sobre esta cuestión véase Castro Bosque (2024), *op. cit.*, Capítulo 6.

los beneficios y perjuicios que esta obligación conlleva para ambas partes¹⁰¹. Llegados a este punto, lo cierto es que el cumplimiento de este deber de información supone una carga formal adicional para los intermediarios fiscales y para los contribuyentes que puedan verse afectados, sin que obtengan ningún tipo de beneficio a cambio. Ni siquiera la seguridad jurídica de que las estrategias fiscales utilizadas se ajustan a derecho y no serán impugnadas por la Administración. Por todo ello, en nuestra opinión, no informar de los nombres de los implicados daría lugar a un mayor equilibrio entre el interés general (es decir, la lucha contra la planificación fiscal agresiva) y el interés individual (el derecho a la privacidad)¹⁰². En un sentido similar, en Suecia, la normativa que implementa la DAC6 establece que, en principio, un abogado/intermediario debe presentar únicamente un resumen del contenido del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación, una descripción en términos abstractos de las actividades o mecanismos comerciales pertinentes, detalles de las disposiciones nacionales que constituyen la base del mecanismo y el valor del mismo, en la medida en que dicha información no infrinja el deber de confidencialidad del abogado. Este podría ser el caso, por ejemplo, si la identidad del cliente se revela directa o indirectamente mediante la divulgación de información que permita a la administración tributaria sueca relacionar al intermediario con un contribuyente específico¹⁰³.

Analizada la compatibilidad de la obligación de informar a la administración tributaria introducida por la DAC6 con el derecho a la privacidad, en el siguiente apartado se analizará la compatibilidad de la dispensa a informar en el ámbito de la DAC6 (i.e. los intermediarios no están obligados a informar si están sujetos al deber/derecho de secreto profesional) con el mismo derecho.

3.3. La compatibilidad de la dispensa de informar con el derecho a la privacidad

Tal y como se ha expuesto en apartados anteriores, ya en el año 2020 el TJUE abordó en el asunto *Orde van Vlaamse Balies y otros*¹⁰⁴ la cuestión de si la dispensa de informar bajo la DAC 6 era compatible con los derechos a la privacidad (artículo 7) y a un juicio justo (artículo 47) de la CDFUE. Siguiendo las conclusiones del AG Rantos y la jurisprudencia del TEDH, el TJUE concluyó que los derechos de defensa no se ven menoscabados por la DAC, pero que el derecho al respeto de la vida privada sí se vulneraba en determinadas circunstancias. Para llegar a esta conclusión, el TJUE recordó que toda correspondencia entre parti-

101 Martínez Muñoz (2020), «*Algunas cuestiones pendientes sobre la trasposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no autoinculparse*», *op. cit.*, 131-164.

102 Tal y como sostuvimos en trabajos anteriores, vid. Castro Bosque (2024), *op. cit.*, Capítulo 4.

103 Kleist, D. (2021), «*DAC6 Implementation in Sweden*», *European Taxation* 61(1) pp. 21-28. Una solución similar se ha promulgado en Alemania, donde el intermediario está obligado a presentar determinada información no relacionada con el usuario sobre el mecanismo transfronterizo (es decir, excluidos los datos personales sobre el cliente) cuando estos datos estén protegidos por el secreto profesional y los derechos de confidencialidad. Vid. Dietrich, M. (2020), «*Mandatory Disclosure Rules: Spotlight on Germany*», *European Taxation* 60(2-3), pp. 62-69.

104 STJUE, 8 Dec. 2022, *Orde van Vlaamse Balies and Others* (C-694/20).

culares, incluida la mantenida entre abogados y sus clientes, está protegida por el derecho a la privacidad. La protección de este derecho abarca el asesoramiento jurídico tanto en lo que se refiere a su contenido como a su existencia¹⁰⁵. En consecuencia, cuando se consulta a un abogado, cabe esperar razonablemente que dicha comunicación sea privada y sólo en circunstancias extraordinarias el abogado revelará, sin consentimiento, que está siendo consultado. Habida cuenta de lo anterior, el Tribunal de Justicia prosiguió argumentando que cuando un intermediario está dispensado de sus obligaciones de información en virtud de la DAC 6 debido al secreto profesional, pero al mismo tiempo está obligado a notificar a otros intermediarios sus obligaciones de información, esos otros intermediarios tienen conocimiento de la identidad del intermediario notificante, de que ha sido consultado y de su valoración profesional de que el mecanismo entra en el ámbito de aplicación de la DAC 6. Indirectamente, a su vez, las autoridades fiscales también tienen conocimiento de esa información.

A juicio del TJUE lo anterior suponía una injerencia en el artículo 7 CDFUE. A continuación, se examinó si dicha injerencia se ajustaba al principio de proporcionalidad regulado en el artículo 52, apartado 1, de la Carta. Para ello, en primer lugar, se concluyó que se cumplía el principio de legalidad, ya que el DAC6 establece expresamente la obligación de notificar a otros intermediarios sus obligaciones de información. En segundo lugar, el TJUE comprobó que dicha obligación respondía a un objetivo de interés general reconocido por la UE (esto es, «prevenir el riesgo de fraude y evasión fiscal» y luchar contra la planificación fiscal agresiva). Sin embargo, según el TJUE, esta obligación no podía considerarse estrictamente necesaria, ya que «el objetivo de las obligaciones de comunicación de información y de notificación [...] no es controlar que los abogados intermediarios actúen dentro de esos límites, sino luchar contra las prácticas fiscales potencialmente agresivas y prevenir el riesgo de elusión y evasión fiscales, garantizando que la información relativa a los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información se transmita a las autoridades competentes». En consecuencia, se consideró que la DAC 6 vulneraba el derecho a la privacidad consagrado en el artículo 7 del CDFUE en lo que a la dispensa de la obligación de informar se refiere¹⁰⁶.

A este respecto, compartimos plenamente la argumentación del TJUE ya que la prerrogativa del secreto profesional, que se basa en la relación de confianza entre el abogado y su cliente, obliga al abogado a no revelar a nadie la existencia

105 Como señaló el AG Rantos en este asunto, la obligación de comunicar información que recae sobre los intermediarios «constituye la piedra angular de este sistema y cualquier restricción a su funcionamiento podría poner en peligro la esencia misma de los objetivos de la Directiva 2011/16». Además, «también debe quedar claro que esta protección abarca asimismo el asesoramiento jurídico en la medida en que garantiza el secreto del asesoramiento jurídico no sólo en cuanto a su contenido (cualquiera que sea la forma que adopte) sino también en cuanto a su existencia».

106 Esta sentencia ya ha tenido repercusiones en algunos Estados miembros de la UE. Por ejemplo, tal y como se ha avanzado, en España, el TS ordenó como medida cautelar la suspensión de la obligación del intermediario eximido por el secreto profesional de comunicar esta circunstancia a los demás intermediarios que intervengan en el mecanismo o al contribuyente afectado. Véase Auto del TS de 27 Feb. 2023, no. 153/2021. Sobre el análisis de la sentencia vid. Marín Benítez, G. (2023), «La DAC-6 y su validez bajo el Derecho de la Unión Europea», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez* 61, pp. 23-36; o Grau Ruiz, M.A. (2022), «El secreto profesional en el marco tributario europeo: ¿armonización negativa de las normas de transposición de la DAC6?», *Revista Técnica Tributaria* 139.

de esta relación, y mucho menos el contenido de sus comunicaciones. De lo anterior se desprende que, en virtud de las obligaciones de información de la DAC6, la revelación de la existencia de una dispensa (es decir, que el intermediario aclare que no está obligado a comunicar) implica la revelación de la existencia de una relación profesional cliente-abogado, lo que constituye una violación del secreto profesional. Este era el caso cuando se eximía al intermediario de la obligación principal de informar, pero se le exigía comunicar dicha dispensa a otros intermediarios, ya que las autoridades fiscales eran informadas de la relación entre el abogado y su cliente contribuyente (y, en consecuencia, del nombre del abogado) bien por el propio contribuyente, bien por un tercero intermediario. En este contexto, debe recordarse nuevamente que el objetivo general de la DAC6 es obtener información para contrarrestar mecanismos de planificación fiscal agresiva. Por lo tanto, como el TJUE y el AG Rantos argumentan correctamente, y tal y como hemos desarrollado en el apartado 3.2., la obtención del nombre del abogado no proporciona a las autoridades ninguna información sustancial sobre el mecanismo en cuestión a la luz del objetivo de la Directiva. Así pues, este objetivo se cumple en el momento en que se obtiene dicha información (con independencia de que haya sido transmitida por un intermediario o por el contribuyente) y no exige que se revele el nombre del abogado implicado cuando éste invoque la prerrogativa del secreto profesional, ni que se controle si el abogado ha invocado correctamente dicha prerrogativa. En consecuencia, sería paradójico reconocer al abogado el privilegio del secreto profesional y, por esa razón, eximirle de su deber de revelar información y, a continuación, vulnerar ese privilegio exigiendo que se notifique su nombre a las autoridades fiscales. Desde esta perspectiva, podría sostenerse que el DAC 6 supone una violación del secreto profesional al no respetar de forma proporcionada el derecho a la privacidad.

Pues bien, en el caso *Belgian Association of Tax Lawyers y otros* (C-623/22), se requiere el examen de una cuestión similar. Y es que, además de solicitar la evaluación de la compatibilidad de la obligación de informar bajo la DAC 6 con el derecho a la privacidad, el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia, en esencia, que examine la validez del artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16 a la luz del artículo 7 de la Carta, en la medida en que esa primera disposición exige a los intermediarios que tienen derecho a una dispensa, debido a que están sujetos al secreto profesional en virtud del Derecho nacional, que notifiquen a cualquier otro intermediario, que no es su cliente, sus obligaciones de comunicación de información con arreglo a la DAC6. Esta cuestión es en gran medida similar a la planteada en el asunto que dio lugar a la sentencia *Orde van Vlaamse Balies*. No obstante, la formulación de la cuestión prejudicial planteada en el presente asunto difiere ligeramente de la planteada en el asunto resuelto en 2022, de tal manera que el órgano jurisdiccional remitente desea saber si: (i) el derecho de dispensa por razón del secreto profesional se limita a los abogados o puede concederse a otras categorías de profesionales que gocen de tal protección en virtud del Derecho nacional; y (ii) en este último caso, si el artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16 es inválido, por infringir el artículo 7 de la Carta, en la medida en que obliga a estos profesionales a notificar a otros intermediarios su obligación de comunicar información, revelando así su identidad y los datos de su consulta.

Por tanto, la cuestión que se plantea es si, con arreglo al artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva, los Estados miembros solo pueden conceder una dispensa a los abogados o también pueden concedérsela a otras categorías de profesionales que estén sujetos, en virtud del Derecho nacional, a alguna forma de secreto profesional, dado que de la DAC no ofrece una respuesta clara a esta cuestión. A la luz de lo anterior, en los apartados 199 y siguientes de la cuarta cuestión prejudicial el AG Emiliou, comienza por concluir que, una interpretación literal, comparativa, contextual e histórica de tal precepto no proporciona una delimitación clara del concepto de «prerrogativa del secreto profesional» y términos equivalentes en otras versiones lingüísticas. Ante esta falta de claridad, considera que, para interpretar correctamente este concepto, es necesario tener en cuenta el propósito de la DAC6, esto es, fortalecer la transparencia fiscal, permitiendo que las autoridades tributarias de los Estados miembros obtengan información completa sobre mecanismos fiscales potencialmente agresivos. En este contexto, el AG entiende que hay seis razones para interpretar el concepto de «prerrogativa del secreto profesional» de manera limitada, de tal manera que sea sólo aplicable a la protección de la confidencialidad de los abogados. Primero, permitir a los Estados miembros otorgar dispensas a diferentes categorías de intermediarios podría afectar significativamente la eficacia del sistema establecido por la DAC6. Una dispensa para múltiples categorías de profesionales eximiría a una parte sustancial de los intermediarios de la obligación de comunicar información. Segundo, otorgar total libertad a los Estados miembros sobre las categorías de profesionales elegibles para dispensas podría distorsionar el mercado interior. La aplicación variable de la prerrogativa podría llevar a algunos profesionales a establecerse en países donde estén exentos de la obligación de comunicar información, creando así un «efecto de puerto seguro» para profesionales especializados en el ámbito tributario. En tercer lugar, una dispensa amplia también crearía una distorsión respecto de la Acción 12 BEPS de la OCDE, que inspiró la Directiva, ya que esta acción prevé excepciones a las normas de divulgación sólo para proteger la confidencialidad de las comunicaciones entre abogados y clientes. Cuarto, durante el proceso legislativo, el Consejo indicó que se debía dejar cierto margen de maniobra a los Estados miembros en cuanto al alcance de la dispensa para cumplir con la Carta y la jurisprudencia del TEDH. Sin embargo, ni la Carta ni la jurisprudencia del TEDH requieren extender la protección de la prerrogativa del secreto profesional a profesiones distintas de la de los abogados. Quinto, una interpretación restrictiva de la expresión «prerrogativa del secreto profesional» es más coherente con el principio de interpretación estricta de las excepciones a las normas de la Unión. Además, contradeciría la indicación del Parlamento Europeo de tomar medidas más estrictas contra los intermediarios que ayudan en mecanismos que pueden llevar a la elusión y evasión fiscales. Sexto, la sentencia del Tribunal de Justicia en el caso *Orde van Vlaamse Balies* parece respaldar indirectamente una interpretación restrictiva del concepto de «prerrogativa del secreto profesional», al destacar el artículo 7 de la Carta a la luz de la jurisprudencia del TEDH relativa al 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*». En resumen, en la opinión del AG Emiliou el concepto de «prerrogativa del secreto profesional» en el artículo 8 bis ter, apartado 5, de la DAC debe interpretarse de

manera restringida, limitándose únicamente a los abogados y a otros profesionales que, en circunstancias excepcionales, reciban el mismo trato que los abogados. En consecuencia, entiende que no es necesario analizar la legalidad de la obligación de notificar a otros intermediarios desde el prisma del derecho a la privacidad.

Pese a la conclusión adoptada por el AG Emiliou sobre el alcance de la dispensa, en los apartados 223 y siguientes, se analiza, para el supuesto de que el TJUE no llegara a la misma conclusión, la duda sobre la legalidad de la obligación de notificar a otros intermediarios la obligación de comunicar información que potencialmente les incumba. Esto es, si este aspecto específico del sistema establecido por la DAC6 crea una injerencia injustificable en el derecho de los intermediarios, en virtud del artículo 7 de la Carta, a mantener la confidencialidad sobre su identidad y sobre el hecho de haber sido consultados por el cliente. A su juicio, la respuesta a esta cuestión debe ser nuevamente negativa. Así, entiende que la protección reforzada reconocida por el Tribunal de Justicia respecto a la prerrogativa de secreto profesional en la sentencia *Orde van Vlaamse Balies* se basa en la función específica que desempeñan los abogados al asesorar y representar a sus clientes. Sin embargo, profesionales como contables, auditores y asesores fiscales no ejercen esta misma función, lo que implica que no deberían recibir el mismo nivel de protección de confidencialidad que los abogados según el artículo 7 CDFUE. Aun así, entiende que los servicios de estos profesionales son de interés público y que, en principio, sus relaciones con los clientes deben ser confidenciales. Sin embargo, dado que sus funciones son distintas a las de los abogados y sus comunicaciones no requieren el mismo nivel de confidencialidad. Por lo tanto, según el AG, revelar en ciertas circunstancias la participación de un intermediario no abogado en actividades de planificación fiscal no parece constituir una interferencia inaceptable en su derecho a la privacidad según el artículo 7 de la Carta.

No obstante, no podemos compartir esta opinión. En el contexto de la DAC6, el quid de la cuestión estriba en equilibrar dos derechos contrapuestos: por un lado, la lucha contra la planificación fiscal agresiva mediante la obtención de información (basada en última instancia en el deber de contribuir, estrechamente vinculado a los principios de capacidad económica, equidad y justicia) y, por otro, el derecho individual del intermediario al secreto profesional (de gran importancia para proteger otros derechos fundamentales como el derecho de defensa o la confidencialidad del cliente). Ningún derecho es absoluto, sino que el respeto de unos implica la limitación de otros, y todos ellos deben ponderarse en una interrelación que tenga en cuenta el principio de proporcionalidad. De este modo, ni la efectividad del deber de contribuir a través de la obtención de información puede llevarse hasta el punto de que se desconozcan derechos fundamentales ni, por otra parte, bajo la invocación del secreto profesional, debe abandonarse los deberes de colaboración tributaria¹⁰⁷. Y es que, los deberes de colaboración y cooperación son una parte integral de los sistemas fiscales de

107 Fabra Valls, *op. cit.*, pp. 21-26.

los Estados de Derecho¹⁰⁸. Así, «cabe, por supuesto, aceptar que [la administración tributaria] está constitucionalmente legitimada para solicitar cualquier dato o información con trascendencia tributaria o simplemente útil para asegurar el cumplimiento general del deber de contribuir»¹⁰⁹.

En este contexto y, como observó el AG Rantos, debido a que el secreto profesional no está armonizado, corresponde a las autoridades nacionales determinar quién está amparado por este privilegio y qué actividades entran en el ámbito de aplicación del secreto profesional. En otras palabras, el secreto profesional no excluye que los Estados miembros prevean una regulación divergente de la prerrogativa y, en consecuencia, en cada Estado estén bajo su ámbito de aplicación distintos profesionales o distintas actividades. Sin embargo, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE y del TEDH expuesta en apartados anteriores, el secreto profesional es un deber del abogado, pero también es un derecho que constituye la realización del derecho de defensa y a la privacidad del contribuyente, como mecanismo esencial del Estado de Derecho. Siendo la confidencialidad entre abogado-cliente un aspecto fundamental del derecho de defensa que asiste al contribuyente, el abogado tiene la obligación de guardar secreto y el derecho a hacerlo respecto de los hechos e informaciones que obtenga en el ejercicio de su profesión. En nuestra opinión este fin último deberá tenerse presente a la hora de establecer un marco general de protección.

Por este motivo, consideramos que la situación debe tratarse desde un punto de vista material, en contraposición a un enfoque puramente formalista. Es decir, como señala ČIČIN-ŠAIN, la cuestión debe tratarse desde la perspectiva de su ámbito personal (quién presta el asesoramiento), en lugar de centrarse en el aspecto sustantivo de la situación (se está prestando asesoramiento fiscal)¹¹⁰. De este modo, el régimen de divulgación también estaría en consonancia con la jurisprudencia del TJUE, que tiene en cuenta el aspecto sustantivo de la situación. Y es que, no hay que olvidar que el objetivo último del secreto profesional es proteger el derecho de defensa y la confidencialidad del cliente. Para ello, el fondo debe prevalecer sobre la forma, es decir, cualquier intermediario debe beneficiarse de la dispensa cuando estos derechos puedan verse vulnerados. Una ampliación del ámbito del privilegio en estos casos estaría en consonancia con los derechos del CEDH y de CDFUE, ya que la confidencialidad no depende de la profesión per se. Por el contrario, «casi parece que no extender su aplicación constituye en realidad una vulneración de este derecho» [traducción propia]¹¹¹. Desde esta perspectiva, si el intermediario, con independencia de su categoría profesional, actúa en el ejercicio de su actividad de defensa, debería estar protegido por el secreto profesional y podría negarse a cumplir

108 Dourado, A. P. y Silva Dias, A. (2011), «*Information Duties, Aggressive Tax Planning and nemo tenetur se ipsum accusare in the light of Art. 6(1) of ECHR*», en: Kofler, G.; Poiars Maduro, M. y Pistone P. *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. IBFD, pp. 131-152.

109 En palabras de Delgado Pacheco, A. (2021), «*Límites a la obtención de información por la Administración tributaria y a su cesión o intercambio*», *Revista de Contabilidad y Tributación* - CEF 463, pp. 47-78.

110 Čičin-Šain, N. (2019), «*New Mandatory Disclosure Rules for Tax Intermediaries and Taxpayers in the European Union – Another «Bite» into the Rights of the Taxpayer?*», *World Tax Journal* 11(1), pp. 95 et seq. Misma opinión es sostenida por Baker y Pistone, *op. cit.*, p. 31; y Weffe, C.E. (2021), *MDR and taxpayers' rights: where do we stand?*, IBFD International Tax Studies 3(1), p. 8.

111 Gunter, O. y Tuchler, N. (2013), *Exchange of Information for Tax Purposes*, Linde, pp. 548-563.

con la obligación de informar, ya que de lo contrario podría verse comprometido el derecho a un juicio justo. En un sentido similar, el Observatorio para la Protección de los Derechos de los Contribuyentes (OPTR) argumentó en 2018 que «[c]onsiderando la naturaleza de los asuntos fiscales, en los que se intercambia información financiera, personal y corporativa delicada entre el contribuyente y sus asesores fiscales, con el fin de proporcionar su defensa contra una (potencial) reclamación fiscal emitida por las autoridades fiscales, al menos el privilegio profesional legal debe aplicarse al asesoramiento fiscal. Naturalmente, es aconsejable –como mejor práctica– que el privilegio de no divulgación se aplique a todos los asesores fiscales (no sólo a los abogados) que presten un asesoramiento similar a los abogados y que la información facilitada en circunstancias de confidencialidad goce del privilegio de no divulgación en todos los casos» [traducción propia]¹¹². Así, los intermediarios –con independencia de su categoría profesional– no estarán obligados a declarar determinados mecanismos de planificación fiscal agresiva en el momento en el que pese a no estar en juego ningún procedimiento judicial, potencialmente podría iniciarse¹¹³. En el ámbito de la DAC 6, el derecho de defensa no se ve afectado por la obligación de informar en sí misma (es decir, una obligación formal)¹¹⁴. Sin embargo, se verá afectado en aquellos casos en que se incoe un expediente sancionador sobre la base de la información declarada. Por ejemplo, ese podría ser el caso si se obliga al contribuyente a revelar mecanismos fiscales abusivos, cuya comunicación podría dar lugar a una sanción¹¹⁵. En este sentido, la solución adoptada por España¹¹⁶ sobre el secreto profesional en el ámbito de la DAC6 (protección ampliada), expuesta en el apartado 2.2., parece la más adecuada¹¹⁷. En cualquier caso, pese a las conclusiones del AG Emiliou, queda esperar para ver cuál es la posición del TJUE en el asunto dado que los dictámenes de los AG no son vinculantes para el Tribunal.

112 OPTR (2018), «2015-2017 General Report on the Protection of Taxpayers' Rights», IBFD, p. 37. En este sentido, a nuestro juicio, esta solución también es aplicable a los abogados internos. Y es que, los Servicios de la Comisión han argumentado que no hay intermediario a efectos de la DAC6 cuando el intermediario es interno. Vid. Servicios de la Comisión –Grupo de trabajo IV– *Fiscalidad directa. Acta resumida sobre la DAC6*, 24 Sept. 2018. Sin embargo, como ya se ha argumentado en diversas ocasiones a lo largo de este trabajo, el secreto profesional tiene por objeto proteger la relación de confianza entre abogado-cliente y, en última instancia, los derechos del cliente. Por tanto, la existencia de un vínculo de dependencia en el caso de los abogados internos no debería ser relevante a estos efectos.

113 SSTJUE, 18 Oct. 1989, *Orkem v. Commission* (C-374/87); 26 Feb. 2013, *Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson* (C-617/10); 2 Feb. 2021, *DB v. Consob* (C-481/19).

114 Dourado y Silva Dias, *op. cit.*, pp. 131-152.

115 Vid. sobre esta cuestión, Castro Bosque, M. (2024), *op. cit.*, Capítulo 6; y De la Hucha Celador, F; López López, H. y Castro Bosque, M. (2023), «La DAC 6 como instrumento para la lucha contra el delito fiscal», *Revista Penal* 52, pp. 41-70.

116 Misma línea sigue la implementación portuguesa de la normativa. Vid. Ochôa, J. (2021), «Mandatory Disclosure Rules Applicable to Reportable Arrangements: Portuguese Implementation of DAC6», *European Taxation* 61(1), pp. 3-11.

117 Además, es importante resaltar, la adopción de una dispensa del deber de información que no proteja a todo tipo de intermediarios fiscales podría dar lugar a una discriminación injustificada entre distintas categorías de profesionales, favoreciendo a unos profesionales en detrimento de otros. Martínez Muñoz, «Algunas cuestiones pendientes sobre la trasposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no autoinculparse», *op. cit.*, pp. 131-164.

4. Conclusiones

Primera.- La recaudación de impuestos implica *per se* el suministro de información por parte de los contribuyentes a la administración tributaria. Lo anterior no infringe de manera desproporcionada el derecho a la privacidad si es conforme a la ley, sirve a un fin legítimo y necesario en una sociedad democrática y respeta de manera equilibrada la esencia de dicho derecho. En particular, en el ámbito tributario, las limitaciones del derecho a la privacidad pueden estar justificadas para prevenir la evasión y el fraude fiscales e, incluso, la planificación fiscal agresiva. Por tanto, el suministro de información por parte de los intermediarios y contribuyentes en virtud de la DAC6 no implica *prima facie* una injerencia desproporcionada de este derecho, salvo en casos específicos. Para ello es, por ende, menester analizar si los diferentes intereses en juego se encuentran equilibrados.

Segunda.- El 29 de febrero de 2024, el AG Nicholas Emiliou presentó sus conclusiones en el asunto *Belgian Association of Tax Lawyers y otros* (C-623/22) en relación con la validez de la DAC6 a la luz de varios principios garantizados por la CDFUE y CEDH, entre los que se encuentra el derecho a la privacidad. A este respecto, el AG reconoce que la información sujeta a comunicación bajo la DAC6 entra en el ámbito de la protección de la vida privada garantizada por el artículo 7 de la Carta, y prosigue analizando si tal injerencia puede justificarse con arreglo al Derecho de la UE. Citando la jurisprudencia reiterada del TJUE, y en particular el asunto *Orde van Vlaamse Balies* (C-694/20), el AG sostiene que la lucha contra la planificación fiscal agresiva y la prevención del riesgo de evasión y elusión fiscales constituyen objetivos de interés general que pueden justificar una limitación de los derechos garantizados por el artículo 7 de la Carta. En opinión del AG Emiliou, las obligaciones de información introducidas por la DAC6 son adecuadas para alcanzar estos objetivos. El abogado general desarrolla, seguidamente, la evaluación de la proporcionalidad rechazando las alegaciones de los demandantes de que las disposiciones de la DAC6 exceden de lo necesario para alcanzar los objetivos públicos perseguidos y concluyendo que la obligación de informar prevista en la DAC6 no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos por el legislador de la UE al lograr un justo equilibrio entre los intereses de las distintas partes interesadas. A la luz de lo anterior, el AG Emiliou sostiene que la DAC6 no infringe el derecho a la privacidad al crear una interferencia proporcional en la vida privada de los intermediarios y contribuyentes.

Tercera.- Habitualmente, cuando se impugnan actos legislativos de la UE, el TJUE se ha mostrado reacio a declarar inválido un acto de Derecho derivado de la UE, especialmente cuando una directiva deja a los Estados miembros cierto margen de maniobra para la transposición¹¹⁸. Por tanto, considerando el Dere-

¹¹⁸ A modo de ejemplo, vid. las Conclusiones de la AG Juliane Kokott presentadas el 30 de mayo de 2024 en el asunto *Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg* (C-432/23) donde señala que: «[E]n virtud del artículo 288 TFUE, párrafo tercero, toda directiva debe ser aún objeto de transposición al Derecho nacional. En principio, solo esta ley nacional de transposición tiene un efecto directo frente

cho de la UE y, en particular la doctrina jurisprudencial del TJUE, las conclusiones del AG Emiliou en el dictamen que nos ocupa son, cuanto menos, esperables. Ahora bien, tal y como hemos puesto de manifiesto, en el dictamen del AG Emiliou se incluyen varias afirmaciones controvertidas que no podemos compartir, en particular, cuando equilibra los distintos intereses en juego a la hora de analizar la validez de la obligación de información bajo la DAC6. Así, el AG argumenta que la interferencia en el derecho a la privacidad de los contribuyentes es mínima, considerando la información que debe aportarse. Sin embargo, tal y como se ha puesto de manifiesto, a nuestro parecer, y siguiendo al TJUE en el asunto *Orde van Vlaamse Balies*, cabría preguntarse si, a la luz del objetivo de la DAC6, la obtención del nombre del contribuyente y del abogado proporciona a las autoridades información sustancial sobre el mecanismo de planificación fiscal agresiva en cuestión. Por otro lado, también es cuestionable la afirmación de que la dispensa del secreto profesional no debe extenderse a otros profesionales que no sean abogados, ya que, tal y como hemos argumentado, el limitar la dispensa a determinadas categorías profesionales podría poner en riesgo, en última instancia, los derechos de los contribuyentes afectados por el régimen de declaración que solicitan asesoramiento profesional. En cualquier caso, habrá que esperar para ver cuál es la posición del TJUE en el asunto.

5. Bibliografía

Amorós Viñals, A. (2013), «*La Planificación Fiscal Agresiva*», *Revista de Contabilidad y Tributación* 362, pp. 23-58.

Baker, P. y Pistone, P. (2015) «*General report*», en: *The Practical protection of Taxpayers' fundamental rights*, IFA Basel Congress, pp. 21-60.

Baker, P. (2015), «*The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes*», *Intertax* 43(1), pp. 85-90.

Baker, P. (2016), «*Privacy Rights in an Age of Transparency: A European Perspective*», *Tax Notes International* 82(6), pp. 583-586.

Baker, P. (2016), «*Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters (and Related Decisions of the European Court of Justice)*», *European Taxation* 56(8), pp. 342-351.

Barreiro Carril, M.C. (2019), «*La controvertida base jurídica de la Directiva Antielusión fiscal. Un análisis a la luz de reglas de vinculación*», *Revista de Derecho Comunitario Europeo* 62, pp. 155-196.

Blum, D.W. y Langer, A. (2019), «*At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law – Part 1*», *European Taxation* 59(6), pp. 282-290.

a las personas afectadas. Por consiguiente, la injerencia en los derechos fundamentales sería imputable en primer lugar al Estado miembro –en este caso, Luxemburgo–. Ahora bien, si una directiva no deja al Estado miembro ningún margen para la transposición, la injerencia no es imputable al Estado miembro, sino al legislador de la Unión».

Caldas, M. (2018), *O Conceito de Planeamiento Fiscal Aggressivo: Novos Limites ao Planeamiento Fiscal?*, Alemdina - Cadernos IDEFF 18.

Calderón Carrero, J.M. (2009), *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario. Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, Netbiblio.

Calderón Carrero, J.M. (2018), «*El nuevo marco europeo de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las «EU tax disclosure rules» y sus implicaciones*», *Quincena Fiscal* 10, pp. 37-62.

Castro Bosque, M. (2023), «*The Amendments to the Directive on Administrative Cooperation (DAC) and Taxpayers' Rights: The Way Forward?*», *SKAT-TENYTT* 73(6), pp. 590-616.

Castro Bosque, M. (2024), *Analysis of the DAC 6 in light of EU fundamental Rights and Guarantees*. IBFD Doctoral Series.

Čičin-Šain, N. (2019), «*New Mandatory Disclosure Rules for Tax Intermediaries and Taxpayers in the European Union – Another «Bite» into the Rights of the Taxpayer?*», *World Tax Journal* 11(1), pp. 77-119.

Debelva, F. y Mosquera, I. (2017), «*Privacy and Confidentiality in Exchange of Information Procedures: Some Uncertainties, Many Issues, but Few Solutions*», *Intertax* 45(5), pp. 362-381.

De la Hucha Celador, F; López López, H. y Castro Bosque, M. (2023), «*La DAC 6 como instrumento para la lucha contra el delito fiscal*», *Revista Penal* 52, pp. 41-70.

Delgado Pacheco, A. (2021), «*Límites a la obtención de información por la Administración tributaria y a su cesión o intercambio*», *Revista de Contabilidad y Tributación - CEF* 463, pp. 47-78.

Deveraux, M. (2016) «*Tax transparency and tax coordination: a new era for tax reforms in a globalised world*». Oxford University Centre for Business Taxation. Disponible en: <https://core.ac.uk/download/pdf/288289474.pdf>

Dietrich, M. (2020), «*Mandatory Disclosure Rules: Spotlight on Germany*», *European Taxation* 60(2-3), pp. 62-69.

Dourado, A. P. y Silva Dias, A. (2011), «*Information Duties, Aggressive Tax Planning and nemo tenetur se ipsum accusare in the light of Art. 6(1) of ECHR*», en: Kofler, G.; Poiaras Maduro, M. y Pistone P. *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. IBFD, pp. 131-152.

Fabra Valls, M.J. (2003), «*El secreto profesional del auditor de cuentas y los requerimientos de información*», *Jurisprudencia tributaria Aranzadi* 4416, pp. 21-26.

Ferreira Liotti, B. (2022), «*Taxpayers' Data Protection: Do International, Regional, and Domestic Instruments Guarantee Adequate Rights in Tax (A)EoI?*», *Intertax* 50(2), pp. 138-158.

García Prats, F.A. (2019), *La transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC 6)*, Documentos AEDAF 14.

Grau Ruiz, M.A. (2022), «*El secreto profesional en el marco tributario europeo: ¿armonización negativa de las normas de transposición de la DAC6?*», *Revista Técnica Tributaria* 139.

Gunter, O. y Tuchler, N. (2013), *Exchange of Information for Tax Purposes*, Linde.

Gutiérrez-Fons, J.A. (2021), *The Margin of Appreciation in the Case Law of the Court of Justice: Proportionality and Levels of Fundamental Rights Protection*, en: Izquierdo-Sans, C., Martínez-Capdevila, C. y Nogueira-Guastavino, M. *Fundamental Rights Challenges. Horizontal Effectiveness, Rule of Law and Margin of National Appreciation*, Springer.

Haase, F. (2021), *EU Tax Disclosure Rules. Mandatory Reporting of Cross-Border Transactions for Taxpayers and Intermediaries*, Elgar Tax Law and Practice.

Hambre, A. (2017), *Tax Confidentiality: A Legislative Proposal at National Level*, *World Tax Journal* 9(2), pp. 163-188.

Hashlener, W. y Pantazatou, K. (2022), «*Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6)*», Study Requested by the FISC Subcommittee. Disponible en: [https://www.europarl.europa.eu/thinktank/de/document/IPOL_STU\(2022\)703353](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/de/document/IPOL_STU(2022)703353).

Huang, X. (2018), «*Ensuring Taxpayer Rights in the Era of Automatic Exchange of Information: EU Data Protection Rules and Cases*», *Intertax* 46(3), pp. 225-239.

Imamović, Š. (2021), *The Architecture of Fundamental Rights in the European Union*, Oxford: Hart Publishing.

Kleist, D. (2021), «*DAC6 Implementation in Sweden*», *European Taxation* 61(1) pp. 21-28.

Marín Benítez, G. (2013), *¿Es Lícita la Planificación Fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*, Lex Nova.

Marín Benítez, G. (2023), «*La DAC-6 y su validez bajo el Derecho de la Unión Europea*», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez* 61, pp. 23-36.

Marín Benítez, G. (2024), *La DAC-6: más que claro, cristalino. Terapia personal tras las conclusiones del Abogado General en el asunto C-623/22*, *FiscalBlog*. Disponible en: https://fiscalblog.es/?p=10162&trk=feed_main-feed-card_feed-article-content (último acceso: 10 mayo 2024).

Martínez Laguna, F.D. (2017), «*Abuse and Aggressive Tax Planning: Between OECD and EU Initiatives – The Dividing Line between Intended and Unintended Double Non-Taxation*», *World Tax Journal*, 9(2), p.189-246.

Martínez Muñoz, Y. (2019), *La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales*, Tirant lo Blanch.

Martínez Muñoz, Y. (2020), «*Algunas cuestiones pendientes sobre la trasposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no autoinculparse*», *Civitas - Revista Española de Derecho Financiero* 187, pp. 131-164.

Martín López, J. (2015), «*Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias*», *Quincena Fiscal* 8, pp. 41-91.

Moreno González, S. (2016), *El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales*. *Quincena Fiscal* 12, pp. 39-70.

Nocete Correa, F.J. (2016), «*¿Es posible una planificación fiscal lícita y socialmente responsable en la UE?*», *Quincena Fiscal* 5, pp. 115-138.

OCDE (2015). *Acción 12 - Informe final. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva*. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>

Ochôa, J. (2021), «*Mandatory Disclosure Rules Applicable to Reportable Arrangements: Portuguese Implementation of DAC6*», *European Taxation* 61(1), pp. 3-11.

OPTR (2018), «*2015-2017 General Report on the Protection of Taxpayers' Rights*», IBFD.

Panayi, C. HJI. (2015), «*Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?*», *Intertax* 43(10), pp. 544-558.

Peeters, B. and Vanneste, L. (2020), «*DAC 6: An Additional Common EU Reporting Standard?*», *World Tax Journal* 12(3), pp. 499-564.

Piantavigna, P. (2017), «*Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies*», *World Tax Journal* 9(1), pp. 47-98.

Piantavigna, P. (2017), «*Tax Competition and Tax Coordination in Aggressive Tax Planning: A False Dichotomy*». *World Tax Journal* 9(4), pp. 477-519.

Piantavigna P. (2018), «*Reflections on the Fight against Aggressive Tax Planning (When the Law Is Silent)*», *World Tax Journal* 10(4), 2018, pp. 537- 561.

Pistone, P. (2016), «*General Report*», en: Lang, M. y Owens, J. *Trends and Players in Tax Policy*, IBFD, pp. 3-76.

Pistone, P. (2016), «*La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global*», *Civitas* 170, pp. 109-151.

Rice, P.R. (1999), «Attorney-Client Privilege: Continuing Confusion About Attorney Communications, Drafts, Pre-Existing Documents, and the Source of the Facts Communicated», *American University Law Review*, 48(5), pp. 967-1005.

Rodríguez Bereijo, Á. (2016), «Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria», *Revista Jurídica Universidad Autónoma De Madrid* 13, p. 237.

Rodríguez Márquez, J. (2018), *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales*, Francis Lefebvre.

Sánchez Huete, M.Á. (2020), «La planificación potencialmente agresiva y el nuevo deber informativo de los intermediarios», *Quincena Fiscal* 12, pp. 51-72.

Sánchez López, M.E. (2019), «La obligación de declaración obligatoria y el Compliance. La figura del intermediario y la protección de los derechos de los obligados tributarios», *Quincena Fiscal* 22, pp. 15-38.

Szudoczky, R. (2014), *The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the Field of Taxation*, IBFD Doctoral Series.

Toth, A. (2000) *Human Rights as General Principles of EU Law, in the Past and in the Future*, en: Bernitz, U. y Joakim N. *General Principles of European Community Law*, Wolters Kluwer.

Vanistendael, F. (2014), «The International Information Exchange Puzzle», *Tax Notes International* 75, p. 1149-1153.

Weffe, C.E. (2021), *MDR and taxpayers' rights: where do we stand?*, IBFD *International Tax Studies* 3(1).

Wöhler, V. (2018), *Data Protection and Taxpayers' Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*. IBFD.