

EL SECRETO PROFESIONAL EN EL MARCO TRIBUTARIO EUROPEO: ¿ARMONIZACIÓN NEGATIVA DE LAS NORMAS DE TRANSPOSICIÓN DE LA DAC6?

María Amparo Grau Ruiz

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid (España)
Directora de la Revista Técnica Tributaria*

Aquello que no se pudo lograr durante el procedimiento legislativo de tramitación de la norma comunitaria (el consenso sobre el alcance del secreto profesional de los asesores fiscales para interpretarlo de manera uniforme en la Unión Europea), ha propiciado la polémica una vez llegado el momento de aplicar las normas inter-

nas de transposición de la conocida DAC6¹.

Así, en Bélgica y Francia se plantearon cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por el Tribunal Constitucional² y el Consejo de Estado respectivamente. En el asunto

1 Directiva 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16 del Consejo, de 15 de febrero de 2011, 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. Los márgenes en la transposición han sido doctrinalmente debatidos en España. Por ejemplo: Merino Jara, I. (2019) "Secreto profesional en el marco de la DAC 6", Forum Fiscal, No. 257, pp. 1-4. Calvo Vérguez, J. (2020) "La trasposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español. Análisis de las principales cuestiones suscitadas", Forum Fiscal, No. 260, pp. 13 y ss. Morón Pérez, C. (2021) "La obligación de declarar los mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos en España y sus límites para los profesionales jurídicos", Civitas Revista española de Derecho Financiero, No. 191, pp. 107 y ss.

2 La RIA 9-2021 ya alertaba de la cuestión prejudicial presentada al TJUE por el TC belga sobre la normativa de transposición de la DAC 6, al amparo de su posible contradicción con la propia Directiva, la Carta de Derechos Fundamentales y la Carta Europea de Derechos Humanos.

C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies* y otros³, en enero de 2022 tuvo lugar la vista oral, el 15 de septiembre se pudieron conocer las Conclusiones del Abogado General Rantos⁴ y el 8 de diciembre, la Sentencia de la Gran Sala. Esperada con impaciencia por sus posibles repercusiones en

muchos Estados miembros, merece atención; pero antes cabe hacer un breve repaso de la situación específica del tema apuntado en el Derecho comparado y en nuestro país.

Antes de adentrarse en los detalles, es preciso hacer varias conside-

3 ECLI:EU:C:2022:963. Resuelve la petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional, Bélgica), mediante resolución de 17 de diciembre de 2020. El 15 de septiembre de 2022, el Tribunal Constitucional belga dictó su Sentencia 103/2022 sobre el fondo de cuatro recursos interpuestos contra la transposición federal belga de la DAC6. Algunas de las disposiciones de la ley federal fueron anuladas. Para decidir sobre otras, el Tribunal Constitucional belga decidió esperar a la respuesta del TJUE en el asunto C-694/20 y plantear cinco nuevas cuestiones prejudiciales. CC, 15 de septiembre de 2022, nº 103/2022. La cuarta nueva cuestión prejudicial se refiere al secreto profesional de otros intermediarios que no sean abogados. Estas cinco cuestiones prejudiciales pueden resumirse así: (1) ¿Es aplicable la DAC 6 al margen del impuesto de sociedades?; (2) ¿Son compatibles las definiciones múltiples de la DAC 6 tanto con los requisitos del derecho de defensa y el principio jurídico general de previsibilidad de los efectos de las normas (artículo 49 de la Carta) como con los requisitos de protección de la vida privada frente a la actuación arbitraria o ineficaz del Estado (artículo 7 de la Carta)?; (3) ¿Existe una definición clara del inicio del plazo de notificación de 30 días en virtud de la protección otorgada por los artículos 7 y 49 de la Carta?; (4) Ampliación de la cuestión prejudicial en el asunto C-694/20 a todos los intermediarios con secreto profesional sancionado por una ley penal, pero limitado a la protección exclusiva del artículo 7 de la Carta.; (5) En cuanto a la protección que el artículo 7 de la Carta confiere a la vida privada, ¿las obligaciones de declaración que impone el DAC 6 están justificadas por su necesidad para el buen funcionamiento del mercado interior, y ello especialmente en presencia de montajes declarables que pueden ser auténticos en todos los aspectos, que no están motivados por una ventaja fiscal o ninguna otra ventaja fiscal que la organizada por una ley fiscal nacional? Taquet, J.; Verhaeghe, P. (2022) «DAC6 Directive and Attorneys» Professional Secrecy: Analysis of the Opinion of AG Rantos in Case C-694/201. A Critical Analysis under European, French and Belgian Law» Part I-Part II, el 3 y 4 de noviembre de 2022. <http://kluwertaxblog.com/2022/11/03/dac6-directive-and-attorneys-professional-secrecy-analysis-of-the-opinion-of-ag-rantos-in-case-c-694-201/> y <http://kluwertaxblog.com/2022/11/04/dac6-directive-and-attorneys-professional-secrecy-analysis-of-the-opinion-of-ag-rantos-in-case-c-694-20/>

4 Su intento de buscar una solución de compromiso recibió fuertes críticas en noviembre de 2022. Por ejemplo: «La DAC 6 se adoptó sobre la base del artículo 115 del TFUE. Según el artículo 2, apartado 5, del TFUE, aparte de las medidas que tengan un efecto directo sobre el establecimiento o el funcionamiento del mercado interior, una directiva de este tipo no puede ir más allá de la mera coordinación administrativa a la que se refiere el artículo 6, letra g), del TFUE.

Está claro que imponer la misma restricción a todos los titulares de privilegios profesionales en todos los Estados miembros iría mucho más allá de la mera coordinación administrativa. Por lo tanto, habría sido útil que el Abogado General hubiera examinado si se trata de una medida que afecta directamente al mercado interior. El objetivo general de la Directiva de promover el mercado interior «a través de todas las medidas adoptadas» no justifica esta medida concreta». [...] «El apartado 3 del artículo 6 del TUE se refiere a la protección de los derechos fundamentales, resultantes de las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros. El apartado 4 del artículo 52 de la Carta también requiere una lectura combinada. Por lo tanto, es necesaria una interpretación combinada. Sin embargo, la opinión del Abogado General no se pronuncia sobre este punto.» [...] «La jurisprudencia del Tribunal de Justicia reconoce desde hace tiempo que las normas profesionales que los abogados se imponen a sí mismos, su «deontología», está inseparablemente ligada a su secreto profesional. Este conjunto de normas deontológicas nacionales también ha desarrollado un núcleo común europeo a través de las normas dictadas por el CCBE. Así pues, la tradición jurídica nacional a la que se refiere la directiva incluye tanto una «deontología» nacional como supranacional. El dictamen del fiscal general no las tiene en cuenta». Jacques Taquet (Chair of the Tax Committee of the Council of Bars and Law Societies of Europe (CCBE) Former President of the Bar Association of Hauts-de-Seine) y Paul Verhaeghe (Director and general mandatee of the factual association Belgian Association of Tax Lawyers (BATL) and member of the Dutch speaking bar association of Brussels (NOAB).

raciones de partida. La DAC6 es una norma de Derecho derivado que impone obligaciones de carácter formal para mejorar el control administrativo, de forma indiscriminada resulta aplicable a situaciones lícitas y permite restringir algunos derechos fundamentales reconocidos en la Carta europea y en el Convenio Europeo. Esta última cuestión espinosa se deja, hasta cierto punto, en manos de los Estados miembros. Corresponde a cada Estado de la Unión, en la transposición, definir los sujetos amparados por el secreto profesional, así como su extensión, lo que puede supo-

ner riesgos de *intermediary shopping* y distorsiones⁵. Se ha criticado la quiebra de la uniforme aplicación e interpretación del derecho de la Unión Europea⁶. Cuando se alude al paralelismo con la normativa el blanqueo de capitales⁷, conviene recordar que en este caso no hay actividad delictiva alguna. Y cuando se esgrime el argumento del interés general de la lucha contra el fraude como justificación para mermar las libertades comunitarias surgidas de los Tratados, tampoco parece que esto sea equiparable.⁸

5 «e) El enfoque coordinado es incapaz *per se* de eliminar todas las asimetrías en el cumplimiento de la obligación de revelación en cada Estado miembro, pues las mismas son consecuencia del reconocimiento de la singularidad de cada ordenamiento tributario en relación con la protección del secreto profesional, entre otros; pero al menos podría corregir las asimetrías innecesarias que pueden generar el *intermediary shopping*. [...] «tratamiento asimétrico que fomente la competencia entre intermediarios en función de su Estado de residencia o establecimiento (*intermediary shopping*), o generar distorsiones a la libre competencia y a la libre prestación de los servicios de asesoría, tanto interna como entre Estados miembros, en función de la capacitación profesional o formación del intermediario, o de la regulación profesional que cada Estado disponga». García Prats, F.A.: La transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC6), *AEDAF Paper*, No. 14, mayo 2019, pp.17 y 51. Puede generar distorsiones entre los profesionales de la asesoría fiscal en nuestro país, al no existir una normativa nacional que regule la profesión de asesor fiscal. De ahí la conveniencia de pensar en la regulación sectorial de esta profesión, de manera similar a lo acontecido con la de auditor.

6 Se produce por varios motivos: porque la Directiva recoge diferentes acepciones de la condición de la dispensa en función de su versión lingüística; porque el secreto profesional se regula de forma distinta en cada Estado y con un diferente alcance, fundamento y contenido; porque en cada Estado miembro el secreto profesional ampara a intermediarios fiscales distintos; porque cada Estado tiene la facultad para dispensar o no, y es posible que no todos ejerzan dicha facultad, que la ejerzan de forma dispar o con alcance distinto. *Ibidem*, p. 51.

7 Ley 10/2010, arts. 21.ñ) y 22. A efectos de este último artículo, el respeto del secreto es fundamental «en los casos en que se trata de determinar la posición jurídica a favor de su cliente o desempeñar su misión de defender al cliente en procesos judiciales o en relación con ellos».

8 La mera sujeción a comunicación de mecanismos que potencialmente pudieran constituir una planificación fiscal agresiva [concepto que ni siquiera es equiparable a una planificación fiscal ilícita] no significa necesariamente que una planificación fiscal agresiva haya tenido lugar". Informe del Comité Económico y Social Europeo sobre la propuesta de esta Directiva (FISC 34, ECOFIN 60, de 29 de enero de 2018). "Asumiendo que la lucha contra la erosión fiscal constituye una razón de interés general que justifique tal inferencia, ¿es de verdad necesaria cuando la obligación puede imponerse también sobre los intermediarios principales y sobre el propio obligado tributario?; ¿es de verdad adecuada cuando los intermediarios secundarios suelen tener un conocimiento parcial de la operación?; ¿es de verdad proporcionada cuando no se trata aquí, como sí se trata en materia de prevención de blanqueo, de luchar contra el crimen organizado, ni siquiera de algo necesariamente

1. El caso francés⁹

En Francia, la Orden de 21 de octubre de 2019 sobre el intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito fiscal en relación con los regímenes transfronterizos declarables, insertó los artículos 1649 AD a 1649 AH en el Código General de Impuestos. El Ministro de Economía, Finanzas y Recuperación desarrolló estas disposiciones en el *Bulletin officiel des finances publiques*¹⁰

Aplicando la opción mencionada en el derecho interno, el 4º de la I del artículo 1649 AE del Código General de Impuestos prevé que cuando el intermediario esté sujeto a una obligación de secreto profesional, cuyo incumplimiento está previsto y castigado por el artículo 226-13 del Código Penal, le corresponde obtener el acuerdo de su cliente antes de hacer la declaración mencionada en el artículo 1649 AD del mismo Código. A falta de este acuerdo, estas mismas disposiciones prevén, en palabras del apartado 5 del artículo 8 bis ter, que el intermediario «notificará a cualquier otro intermediario la obligación de informar que le incumbe» o, a falta de otro intermediario, al contribuyente afectado por el régimen transfronterizo. Finalmente, el 4º de I del artículo

1649 AE especifica que estas notificaciones «se harán por cualquier medio que permita darles una fecha determinada»¹¹.

El Consejo Nacional de Colegios de Abogados, la Conferencia de Presidentes de Colegios de Abogados y el Colegio de Abogados de París solicitaron al Consejo de Estado: «2º) plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea una cuestión prejudicial sobre la compatibilidad del artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva n.º 2011/16 del Consejo, de 15 de febrero de 2011, con el principio de protección del secreto profesional de los abogados garantizado por los artículos 7 y 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, junto con las estipulaciones de los artículos 8 y 6 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales»¹².

A la hora de abordar si el artículo 8 bis ter, par. 5, de la Directiva 2011/16 se ajusta al Derecho originario de la Unión Europea, los demandantes recuerdan el apartado 32 de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 26 de junio de 2007 en el asunto C-305/05 *Ordre des barreaux francophones et germanophone et al* contra el Consejo de

ilícito? En Alemania debieron contestar a las tres preguntas de forma negativa puesto que los intermediarios secundarios quedaron excluidos de las obligaciones de comunicación en la ley que incorporó la DAC-6 a su ordenamiento. Y todos, no solo los abogados, que era, por otro lado, lo que proponía el informe final de la acción 12 de BEPS [...] Quizá esa exclusión se deba a que se entendió que el principio de proporcionalidad debía utilizarse aquí no ya solo para enjuiciar los límites de una injerencia administrativa en un derecho fundamental, sino para valorar si la acción de la Unión se ajusta a lo previsto en el artículo 5.4 del TUE". Marín Benítez, G. (2022) "Brevísimos instantes eternos... a solas con la DAC-6", Fiscal Blog, 09/12/2022. Disponible en <https://fiscalblog.es/?p=8107>.

9 ECLI:FR:CECHR:2021:448486.20210625. Esta sentencia anula los párrafos tres a siete del apartado 180 de los comentarios publicados en el BOFiP-Impôts con la referencia BOI-CF-CPF-30-40-10-20. Los demandantes básicamente argumentaron la redundancia por la legislación aplicable o excesos reglamentarios.

10 BOFiP - Impôts, con la referencia BOI-CF-CPF-30-40.

11 Apartado 4. Consejo de Estado, 8ª - 3ª cámaras conjuntas, 25/06/2021, No. 448486.

12 Mediante una petición y un escrito de respuesta, registrados el 7 de enero y el 11 de junio de 2021 en la Secretaría de la División de lo Contencioso del Consejo de Estado.

Ministros. Critican que «el artículo 8 bis ter parece, por el contrario, impedir que un Estado miembro permita a un abogado que actúe en el marco de dicha misión [jurisdiccional] no notificar a otro intermediario sus obligaciones de información, en la medida en que dicha obligación pueda dar lugar a la revelación a las autoridades públicas, por parte de los intermediarios a los que el abogado en cuestión haya notificado sus obligaciones de información, de datos de los que hayan tenido conocimiento en el marco de su participación en la preparación de un procedimiento judicial» (apartado 15). Traen a colación la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 6 de diciembre de 2012 en el caso *Michaud contra Francia* (n.º 12323/11) y añaden que «esta disposición parece poder interpretarse en el sentido de que obliga a los abogados que actúan en el marco de una evaluación de la situación jurídica de su cliente a revelar a terceros intermediarios información relativa a la identidad de su cliente y al contenido de sus propios servicios, lo que parece constituir una injerencia en los derechos al respeto de la correspondencia y de la vida privada de los abogados y de sus clientes, garantizados por el artículo 8 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y el artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea» (apartado 17). «A la luz, en particular, de los considerandos segundo y tercero de la Directiva 2018/822, esa injerencia parece perseguir, no un objetivo de lucha contra la evasión y el fraude fiscal, sino un simple objetivo de vigilancia de «los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresivos». A este respecto, ni el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ni el Tribunal Europeo de Derechos Humanos

han considerado, según el conocimiento del Consejo de Estado, esta finalidad como un objetivo de interés general que justifique la violación de un derecho fundamental» [el subrayado es nuestro]. Si pese a ello, se considerase justificada por tal motivo, debería analizarse la proporcionalidad. Citan nuevamente la Sentencia *Michaud contra Francia*, porque el artículo 8 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales «ofrece una mayor protección a los intercambios entre los abogados y sus clientes», lo que «se justifica por el hecho de que a los abogados se les confía una tarea fundamental en una sociedad democrática: la defensa de los intereses de los litigantes» [el subrayado es nuestro].

En Francia, el secreto profesional de los abogados se define en el artículo 66-5 de la Ley de 31 de diciembre de 1971, que abarca tanto las actividades de asesoramiento como las de litigación. Además, el artículo preliminar del Código de Procedimiento Penal, recientemente modificado, establece que: «El respeto del secreto profesional de la defensa y del asesoramiento previsto en el artículo 66-5 de la ley n.º 71-1130 de 31 de diciembre de 1971, por la que se reforman determinadas profesiones judiciales y jurídicas, está garantizado durante el proceso penal en las condiciones previstas en el presente código. La divulgación de información amparada por el secreto profesional se castiga con un año de prisión y una multa de 15.000 euros (art. 226 13 del Código Penal). El artículo 226-14 enumera una serie de casos en los que no se castigará el incumplimiento del secreto profesional. Por último, todas las disposiciones legislativas francesas relativas a las excepciones al secreto profesional abogado-cliente están suje-

tas al llamado control de convencionalidad, es decir, al cumplimiento de los tratados internacionales firmados por Francia que, según la Constitución, prevalecen sobre la ley, como el derecho de la Unión Europea.

Destacan Taquet y Verhaeghe que los abogados franceses se oponen a la obstinada voluntad de los poderes públicos de convertirlos en agentes públicos obligados a cumplir las obligaciones de información en nombre y en interés del Estado que podrían crear un conflicto de intereses entre ellos y sus clientes¹³. Dado que los regímenes transfronterizos contemplados en la DAC 6 no son –por su propia naturaleza– delitos, el contribuyente puede cumplir perfectamente por sí mismo la obligación de declarar, de modo que se alcancen los objetivos de la Directiva.

2. Los debates en España durante la transposición

En España se debatieron durante el proceso de transposición de la DAC6 muchas cuestiones: la situación de los abogados de empresa, la extensión del secreto a otros profesionales de la asesoría fiscal, los problemas de res-

ponsabilidad frente a clientes por revelación de datos confidenciales, etcétera.

El secreto profesional es un deber del abogado y derecho de su cliente, basado en el derecho fundamental a la defensa¹⁴. Ahora bien, la dispensa prevista en la DAC6 no es absoluta. Por un lado, distinguiendo la actuación del intermediario abogado, el Dictamen del Consejo General del Poder Judicial de 26 de septiembre de 2019 señaló que resultaría apropiado que el anteproyecto introdujera una regla conforme a la cual los profesionales de la abogacía cuando desempeñasen algunas de las funciones establecidas en el artículo 542.1 LOPJ quedaran exonerados de la obligación de declarar¹⁵. Por otro lado, en el Dictamen Consejo Estado 5 de marzo de 2020¹⁶ se establecía que el secreto alcanza a cualquiera de las modalidades de actuación profesional de los abogados, sean consultivas o contenciosas, pero sin involucrarse en la ejecución de los hechos que son precisamente objeto de asesoramiento o defensa. Señalaba el Consejo de Estado literalmente:

«Para la regulación de este supuesto, el Consejo General del Poder Judicial ha sugerido que se

13 «It is the law that requires the attorney to transmit information to third parties to whom the attorney is not bound by any duty to advise. The attorney thus becomes a «public agent» rendering a service to the state, providing unpaid services. This «dark transfiguration» of the attorney must be emphasised. [...] Traditionally, an attorney is recognised as having total freedom of thought and action (without being allowed to commit an offence as a perpetrator or accomplice, in which case the attorney can be prosecuted and the professional legal privilege is no longer enforceable). That being said, and outside the context of an offence, can the attorney be forced to organise his/her thoughts «in the interest of the State»? In a liberal state, the rules and the division of roles are more demanding. The legislator and the government set the standard; the administration applies it as well as the attorney whose analysis may differ from that of the administration, all under the control of the judiciary». Taquet, J.; Verhaeghe, P. (2022) "DAC6 Directive..." en el antes citado Kluwer Tax Blog.

14 Art. 24.2 Constitución española, art. 542.3 LOPJ, arts. 32, 34 e) y 42 Real Decreto 658/2001, de 22 de junio, por el que se aprueba el Estatuto General de la Abogacía Española; art. 5 Código Deontológico de la Abogacía Española.

15 Los abogados y procuradores deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos, en virtud de los arts. 542 y 543 LOPJ.

16 Disponible en el enlace: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=CE-D-2019-1072>

utilice una 'previsión similar' a la contenida en el artículo 22 de la Ley 10/2010 para los abogados en materia de prevención de blanqueo de capitales, que, aun no estando expresamente contemplada en la Directiva (UE) 2018/822, que es objeto del presente anteproyecto, ha sido utilizada como modelo para su transposición en otros países europeos.

Se trata ciertamente de un consejo útil y atendible, siempre y cuando se realicen los correspondientes ajustes en razón de la materia regulada, particularmente los dos siguientes:

a) En primer lugar, se debe eximir de la obligación de declarar no solo a los abogados, que son los únicos profesionales mencionados por el artículo 22 de la Ley 10/2010, sino a cualesquiera intermediarios, "con independencia de la actividad económica desarrollada", como ya dice el propio anteproyecto. En otro caso, es decir, si dicha exención se aplicase únicamente a los abogados y no al resto de intermediarios, se podrían producir distorsiones en la competencia que –según reconoce la Dirección General de Tributos– aconsejan extender aquella a todos los intermediarios.

b) En segundo término, se debe distinguir entre el asesoramiento neutral prestado "con respecto" al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo, con el único objeto de evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin propiciar o facilitar la implantación del mismo, y el asesoramiento neutral prestado con posterioridad, cuando el mecanismo ya se ha ejecutado, en orden a determinar la posición jurídica del cliente o desempeñar su misión de defenderlo en procesos judiciales o en relación con ellos».

Dado que el artículo 1.b.21) de la Directiva DAC6 establece una definición de los llamados «intermediarios», entre cuyas características destaca el estar inscritos en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en un Estado miembro, la AEDAF presentó una consulta¹⁷ el 24 de junio de 2020, que, hasta la fecha, no ha sido respondida. En la misma se preguntaba expresamente sobre el alcance del secreto profesional, tema sobre el que ya había trasladado las inquietudes de los asociados reiteradamente en 2019 durante el trámite de consulta

17 «Novena. Sobre el alcance del secreto profesional

Conforme al Proyecto de Ley de Implementación de DAC-6, los intermediarios estarán dispensados de la obligación de comunicar el mecanismo si solo han asesorado con el único objeto de evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación de este.

pública previa sobre la transposición al Derecho español de la Directiva 2018/822¹⁸. La AEDAF recomendaba entonces: «Que se utilice un mecanismo ágil y efectivo para concretar la dispensa y que sea reconocido a nivel de la UE. El mecanismo no debería articularse de forma funcional, sino de manera subjetiva, pues el primer mecanismo introduciría una gestión y control complejos, y debería tratar de reducir los riesgos generados por una redacción confusa de la Directiva. [...] Debería posibilitarse la comunicación del intermediario al contribuyente interesado en la que se indique no solo la existencia de dispensa y traslación de la obligación sino también la existencia de dispensa sin traslación de la obligación, o la ausencia de dispensa que no comporte traslación de la obligación. Lógicamente ello debería comportar la necesaria aclaración del alcance de la dispensa y una necesaria revisión del cómputo del plazo de

presentación exigible a los contribuyentes interesados. Asimismo, la norma de transposición española debería ajustar la terminología utilizada en la Directiva con el régimen jurídico tributario de los diferentes obligados tributarios en el ordenamiento interno, para evitar una confusión en su correcta comprensión.

Alternativamente, debería estudiarse la posibilidad de crear un Registro de intermediarios fiscales a nivel de la Unión Europea o a nivel español, en el que se hiciera constar si les afecta la dispensa articulada por parte del Estado de ubicación»¹⁹.

Desde hace tiempo, en la Confederación Fiscal Europea, se resalta que «el interés, tanto de los contribuyentes como de las autoridades fiscales, exige que los profesionales que prestan dichos servicios remunerados estén altamente cualificados, actúen con total independencia, plena res-

La redacción sigue, por lo tanto, la interpretación del Consejo de Estado en el Dictamen sobre el Proyecto de Ley de Implementación DAC-6, que distinguía entre intermediarios primarios o principales (los que diseñan, comercializan o ejecutan un «mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información»), que no pueden invocar el deber de secreto profesional porque desarrollan actividades que no son propias de la abogacía, de los intermediarios secundarios, que están cubiertos por el secreto profesional cuando presta un asesoramiento «neutral» o «no participativo» para determinar la posición jurídica de un determinado mecanismo, evaluando su encaje en las normas de aplicación y las consecuencias jurídicas que derivan del mismo.

Por lo tanto, ¿Qué debe entenderse por asesoramiento «neutral» o «no participativo»? En su caso, ¿debería entenderse asesoramiento neutral la revisión de estructuras de carácter internacional, cuando la estructura ya viene dada por el cliente u otros asesores? ¿Debe entenderse como asesoramiento «neutral» o no «participativo» la revisión de una estructura ya dada por el cliente, pero en la que el asesor ayuda en la implementación jurídica de la misma (¿constitución de sociedades, negociaciones, etc.?)».

«Vigesimotercera. Competencia territorial y normativa aplicable

[...] Si un intermediario considera que se encuentra dispensado por secreto profesional y el cliente reside en alguno de los territorios históricos mencionados [forales] ¿debería hacer el cliente el análisis de la obligación de comunicación bajo la normativa de ese territorio?»

18 Observaciones de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), en el trámite de consulta pública previa sobre la transposición al Derecho español de la Directiva 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, de enero 2019, apartados 8, 9 y 10, pp.7-9. Observaciones adicionales de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), en el trámite de consulta pública previa sobre la transposición al Derecho español de la Directiva 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, de abril de 2019, apartado 5, p. 3.

19 García Prats, F.A.: La transposición en España..., op. cit., pp. 47 y 50.

ponsabilidad y respeto del secreto profesional, y velen por los intereses legítimos de sus clientes [el subrayado es nuestro]», existiendo también un código ético de la profesión de asesor fiscal en el ámbito europeo²⁰ y nacional²¹.

La Ley General Tributaria contempla la cuestión en el artículo 93.5 y dos disposiciones adicionales (23^a y 24^a), que se recogen a continuación:

«Art. 93 *Obligaciones de información*.

5. La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria».

«*Disposición adicional vigésima tercera*. Obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.

2. Estarán dispensados de la obligación de información por el deber de secreto profesional al que se refiere el apartado 5 del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, los que tuvieran la consideración de intermediarios conforme a dicha Directiva, con independencia de la actividad desarrollada, y hayan asesorado con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo de los definidos en la Directiva, con el único objeto de evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo.

20 «La prestación de los servicios de Asesoramiento Tributario puede incluir la preparación y remisión de declaraciones fiscales y documentos complementarios, el consejo en materia de planificación fiscal, la representación y defensa de los contribuyentes ante la Administración y los Tribunales, y la consulta fiscal en el sentido más amplio de la palabra». *La cualificación Profesional y Ética de los Asesores Fiscales en Europa*. Documento aprobado por la Asamblea General de la Confederación Fiscal Europea el 13 de septiembre de 1991 en Zúrich y revisado de acuerdo a la decisión del Consejo celebrado el 25 de abril de 2005 en Bruselas. Asimismo, de conformidad con el Código Ético: «El Asesor Fiscal debe comportarse en todo momento de acuerdo con los principios que rigen la profesión y la Asociación a la que pertenece. En especial, serán de aplicación los siguientes principios: [...] 5. Confidencialidad

La obligación de respetar la confidencialidad de la información se extiende a toda aquella que el Asesor haya recibido de su cliente o que conozca durante y después del encargo profesional.

Las mismas reglas de confidencialidad se aplicarán a sus empleados. Este deber de confidencialidad impide la utilización sin autorización de secretos personales o profesionales. [...]

Ámbitos de aplicación

Los principios referidos anteriormente se establecen para todos los miembros de las organizaciones adheridas a la CFE. El respeto de estos principios no excluye la obligación de obedecer la normativa general o profesional. A la hora de desarrollar su actividad en un país extranjero, el Asesor deberá tener en cuenta las normas vigentes en ese país.

21 La obligación de confidencialidad se reconoce tanto en los Estatutos de la AEDAF (art 13.2.3) como en el Código Ético de Buena Práctica Profesional de la AEDAF aprobado el 1 de enero de 2009: El Asesor observará en todo caso la confidencialidad respecto de aquella información de sus clientes a la que tenga acceso, arbitrando las medidas necesarias para que sea observada también por todos sus empleados y colaboradores. Este deber de confidencialidad se aplicará sin límite de tiempo.

El intermediario obligado por el deber de secreto profesional podrá quedar liberado del mismo mediante autorización comunicada de forma fehaciente por el obligado tributario interesado.

3. El cumplimiento por los intermediarios de la obligación de información de mecanismos de planificación fiscal a que se refiere la Directiva 2011/16/UE del Consejo, en los términos legalmente exigibles, no constituirá, conforme al régimen jurídico aplicable, violación de las restricciones sobre divulgación de información impuestas por vía contractual o normativa, no implicando para los sujetos obligados ningún tipo de responsabilidad respecto del obligado tributario interesado de dicha información».

D«disposición adicional vigésima cuarta. Obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.

1. Los intermediarios eximidos por el deber de secreto profesional de la presentación de la declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal deberán comunicar fehacientemente dicha exención a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados que participen en los citados mecanismos, sobre quienes recaerá la obligación de presentar la declaración, en los términos establecidos reglamentariamente. [...]

3. Constituyen infracciones tributarias:

a) La falta de comunicación a la que se refiere el apartado 1 de esta

disposición adicional en el plazo establecido o la realización de la comunicación omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos.

La infracción será considerada leve y se sancionará con una multa pecuniaria fija de 600 euros.

Esta infracción tendrá la consideración de grave cuando la ausencia de comunicación en plazo concorra con la falta de declaración del correspondiente mecanismo transfronterizo de planificación fiscal a que se refiere la letra a) del apartado 1 de la disposición adicional vigésima tercera de esta Ley por otro intermediario o, en su caso, por el obligado tributario interesado que hubieran debido presentar la declaración si se hubiera realizado dicha comunicación. En estos casos, la sanción será la que hubiera correspondido a la infracción por la falta de presentación de la declaración mencionada, prevista en la letra a) del apartado 4 de la disposición adicional vigésima tercera de esta Ley».

El 8 de abril de 2021 entró en vigor el Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, por el que se modifica el RGAT, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio; y el 14 de abril de 2021, la Orden HAC/342/2021, de 12 de abril, por la que se aprueban los modelos oficiales de declaración y la Resolución de 8 de abril de 2021 por la que se aprueban los modelos de comunicación entre particulares²².

Se presentaron dos recursos ante el Tribunal Supremo contra el Real Decreto 243/2021. El recurso n.º 153/2021 fue interpuesto por la AEDAF

22 Cuando el intermediario quede amparado por el deber de secreto profesional, en los términos previstos por la Ley 10/2010, el plazo para comunicar dicha circunstancia al resto de intermediarios

y el recurso n.º 170/2021 por el Consejo General de la Abogacía Española. También contra las citadas órdenes ministeriales hay algún otro ante la Audiencia Nacional.

3. La Sentencia de 8 de diciembre de 2022

En el citado caso *Orde van Vlaamse Balies* y otros el Tribunal de Justicia (Gran Sala) ha declarado: «El artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, es inválido a la luz del artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en la medida en que su aplicación por los Estados miembros tiene como consecuencia imponer al abogado que actúa como intermediario, en el sentido del artículo 3, punto 21, de dicha Directiva, en su versión modificada, cuando está exento de la obligación de comunicación de información esta-

blecida en el apartado 1 del artículo 8 bis ter de la referida Directiva, en su versión modificada, debido a que está sujeto al secreto profesional, la obligación de notificar sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 de dicho artículo 8 bis ter a cualquier otro intermediario que no sea su cliente [el subrayado es nuestro].

En el apartado 28 se lee: «La protección específica que el artículo 7 de la Carta y el artículo 8, apartado 1, del CEDH conceden al secreto profesional de los abogados, que se traduce ante todo en obligaciones a cargo de estos, se justifica por el hecho de que se les encomienda un cometido fundamental en una sociedad democrática, a saber, la defensa de los justiciables (TEDH, sentencia de 6 de diciembre de 2012, *Michaud c. Francia*, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 118 y 119). Esta misión fundamental implica, por una parte, la exigencia, cuya importancia se reconoce en todos los Estados miembros, de que todo justiciable debe poder dirigirse con entera libertad a su abogado, profesión a la que es propia la función de asesorar jurídica-

y al obligado tributario interesado a través del modelo de comunicación aprobado por la Resolución de 8 de abril de 2021, es de cinco días desde el nacimiento de la obligación de información. También es de cinco días el plazo que tiene el intermediario para comunicar a otros intermediarios que ha presentado la declaración (o el obligado tributario para hacer lo propio con otros interesados). No precisándose a estos efectos que el plazo es de días naturales, debería entenderse, ex artículo 30 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que son días hábiles. Estas comunicaciones deben realizarse a través de los modelos de comunicación aprobados al efecto. Antonio Barba (Coordinador) et al, *Culmina la transposición de la DAC-6 con la publicación de la normativa reglamentaria y los modelos oficiales de declaración*, Grupo de Expertos en Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia - AEDAF, Madrid, abril 2021.

mente, con independencia, a todos aquellos que lo soliciten y, por otra parte, la exigencia, correlativa, de lealtad del abogado hacia su cliente (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de mayo de 1982, AM & S Europe/Comisión, 155/79, EU:C:1982:157, apartado 18)».

La obligación que establece el artículo 8 bis ter, apartado 5, de notificar sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 de dicho artículo 8 bis ter a los demás intermediarios que no son clientes, implica necesariamente que esos otros intermediarios adquirirán conocimiento de la identidad del abogado intermediario que lleva a cabo la notificación, de su apreciación de que el mecanismo en cuestión está sujeto a comunicación de información y de que ha sido consultado a este respecto —como se explica en el apartado 29—.

En la medida en que esos otros intermediarios no tienen necesariamente conocimiento de su identidad ni de que ha sido consultado, esta obligación de notificación, «supone una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado por el artículo 7 de la Carta» —como se reconoce en el apartado 30—. A la que se suma «indirectamente, otra injerencia en ese mismo derecho, que resulta de la divulgación a la Administración tributaria, por los terceros intermediarios» —añade el apartado 31—.

El apartado 34 recuerda: «que los derechos consagrados en el artículo 7 de la Carta no constituyen prerrogativas absolutas, sino que deben considerarse según su función en la sociedad. En efecto, como se desprende del artículo 52, apartado 1, de la Carta, esta admite limitaciones del ejercicio de estos derechos, siempre que esas limitaciones sean establecidas por la ley, respeten el contenido esencial de esos derechos y, dentro del respeto del principio de proporcionalidad, sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión Europea o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2020, Privacy International, C-623/17, EU:C:2020:790, apartados 63 y 64) [el subrayado es nuestro].

En su análisis el Tribunal estima que la injerencia directa e indirecta en el derecho analizado se debe a las obligaciones derivadas de la Directiva, por lo que se respeta el principio de legalidad; y que, en la medida en que la obligación de notificación sólo implica de manera limitada el levantamiento de la confidencialidad de las comunicaciones, no vulnera su contenido esencial. Prosigue con las comprobaciones relativas al principio de proporcionalidad²³. El Tribunal entiende que la lucha contra la planificación fiscal agresiva y la prevención del riesgo de elusión y evasión

23 Según indica en el apartado 42: «procede comprobar, antes de nada, si la obligación de notificación establecida en el artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada responde a un objetivo de interés general reconocido por la Unión. En caso de que así sea, procede verificar, a

fiscales son objetivos de interés general reconocidos por la Unión, a los efectos del artículo 52, apartado 1, de la Carta, que pueden autorizar una limitación del ejercicio de los derechos garantizados por el artículo 7 de ésta. Aunque los Gobiernos francés y letón sostienen que la notificación permite, en particular, sensibilizar a los demás intermediarios, el Tribunal concluye en el apartado 46 que «aun suponiendo que la obligación de notificación establecida en el artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada, permita efectivamente contribuir a la lucha contra la planificación fiscal agresiva y la prevención del riesgo de elusión y evasión fiscales, es preciso señalar que, no obstante, no puede considerarse estrictamente necesaria para alcanzar dichos objetivos ni, en particular, para garantizar que la información relativa a los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información se transmita a las autoridades competentes» [el subrayado es nuestro].

Una cuestión importante a resaltar es que «en la vista celebrada ante el Tribunal de Justicia, la Comisión sostuvo, en esencia, que esta divulgación de la identidad del abogado intermediario y de su consulta es necesaria para permitir a la Administración tributaria comprobar si este invoca de

manera justificada el secreto profesional» –apartado 54–. Alegación que no acepta el Tribunal, porque «el objetivo de las obligaciones de comunicación de información y de notificación, establecidas en el artículo 8 bis ter de esta Directiva, 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...» –apartado 56–. Concluye, pues, en el apartado 58: «la posibilidad de que los abogados intermediarios puedan invocar erróneamente el secreto profesional para eludir su obligación de comunicación de información no permite considerar estrictamente necesaria la obligación de notificación establecida en el artículo 8 bis ter, apartado 5, de dicha Directiva, ni la comunicación a la Administración tributaria de la identidad y la consulta del abogado intermediario notificante que se deriva de ello».

Peor suerte corre el otro argumento esgrimido: la injerencia en el derecho a un proceso justo garantizado en el artículo 47 de la Carta. El Tribunal señala que las exigencias derivadas del derecho a un proceso justo implican, por definición, que exista una relación con algún procedimiento judicial y juzga que en el caso de autos no se ha acreditado que exista tal rela-

continuación, en primer lugar, si es adecuada para lograr ese objetivo, en segundo lugar, si la injerencia en el derecho fundamental al respecto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes que puede resultar de esa obligación de notificación se limita a lo estrictamente necesario, en el sentido de que el objetivo perseguido no podría alcanzarse razonablemente de manera igualmente eficaz por otros medios menos atentatorios contra ese derecho, y, en tercer lugar, en la medida en que así sea, si tal injerencia no es desproporcionada en relación con ese objetivo, lo que implica, en particular, una ponderación de la importancia de este último y la gravedad de dicha injerencia (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2022, Luxembourg Business Registers y Sovim, C-37/20 y C-601/20, EU:C:2022:912, apartado 66).

ción –apartados 60 y 62–. Dice al respecto: «En efecto, del artículo 8 bis ter, apartados 1 y 5, de la Directiva 2011/16 modificada y, en particular, de los plazos previstos en estas disposiciones se desprende que la obligación de notificación nace en una fase temprana, a más tardar cuando el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información acaba de ser finalizado y está listo para ser aplicado, y por lo tanto, fuera del marco de un procedimiento judicial o de su preparación» –apartado 63–. Aquí acoge la opinión del Abogado General²⁴.

Esta solución es discutible en tanto en cuanto cabe suponer que un abogado que haya hecho una declaración relativa a un cliente se encontrará automáticamente excluido de cualquier litigio futuro por falta de independencia. Así lo denuncian Taquet y Verhaeghe: su libertad de empresa y de ejercer su profesión está en juego como consecuencia de la obligación declarativa impuesta al abogado. Pre-

cisamente porque el abogado ya no podrá asistir a su cliente se afecta al «juicio justo» y a la «igualdad de armas». El hecho de que el cliente tuviera que separarse de su abogado, que dejaría de ser independiente para la fase de litigio, mientras que el servicio de recaudación podría conservar al mismo abogado, constituiría una violación de tales principios.

Baste concluir que nos encontramos con conceptos en plena evolución. Ahora mismo, está pendiente la resolución de otras cuestiones prejudiciales, tal como hemos apuntado. Quizás los sucesivos pronunciamientos del Tribunal de Justicia a partir de la Sentencia del día de la Inmaculada en el asunto C-694/20, puedan contribuir a una mínima armonización negativa, sin olvidar que la protección de los derechos fundamentales puede reforzarse teniendo en cuenta las tradiciones constitucionales comunes²⁵.

24 «Tal como señaló, en esencia, el Abogado General en el punto 41 de sus conclusiones, en esta fase temprana, el abogado intermediario no actúa como defensor de su cliente en un litigio y la mera circunstancia de que el asesoramiento del abogado o el mecanismo transfronterizo sobre el que se le consulta puedan dar lugar a un litigio en una fase posterior no significa que la intervención del abogado se haya producido en el marco o a efectos del derecho de defensa de su cliente» (Apartado 64).

25 Si un estudio comparativo concluye que existen varias tradiciones en ese ámbito, se preferirán las tradiciones que mejor logren los objetivos de la Unión Europea, pero adaptadas para no crear demasiadas tensiones en los Estados miembros con otra tradición. K. Lenaerts, «The constitutional traditions common to the Member States: the comparative law method», in *EUnited in Diversity: Between Common Constitutional Traditions and National Identities - International Conference Riga, Latvia, 2-3 September 2021 - CONFERENCE PROCEEDINGS*. https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2022-06/eunited_in_diversity_-_riga_september_2021_-_conference_proceedings.pdf [último acceso: 13 de diciembre de 2022].