

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE (GRAN SALA) DE 8 DE DICIEMBRE DE 2022

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante (España)

Miembro de AEDAF

Asunto: C-694/20.

Partes: *Orde van Vlaamse Balies, IG, Belgian Association of Tax Lawyers, CD, JU y Vlaamse Regering.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad – Intercambio automático y obligatorio de información en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información – Directiva 2011/16/UE, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/822 – Artículo 8 bis ter, apartado 5 – Validez – Secreto profesional de los abogados – Dispensa de la obligación de comunicar información a favor del abogado intermediario sujeto a secreto profesional – Obligación de dicho abogado intermediario de notificar sus obligaciones de comunicación de información a cualquier otro intermediario que no sea su cliente – Artículos 7 y 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El asunto que nos ocupa encuentra su génesis en una cuestión prejudicial elevada por el Tribunal Constitucional de Bélgica ante el Tribunal de Justicia, acerca de la validez del artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, ante la demanda interpuesta por varias asociaciones de abogados en la que solicitaban la suspensión del Decreto de 26 de junio de 2020 –mediante el que se implementó la citada Directiva– y su anulación total o parcial.

En opinión de los demandantes, lo dispuesto en el artículo 11/6, apartado 1, párrafo primero, punto 1º del citado Decreto obliga al abogado que actúa como

intermediario, cuando está sujeto al secreto profesional, a informar mediante escrito motivado a los demás intermediarios interesados acerca de su imposibilidad para cumplir su deber de comunicación de información. Esta obligación, según los recurrentes, resulta imposible de cumplir sin violar el secreto profesional al que están sujetos los abogados, siendo además innecesaria para garantizar la comunicación de información sobre los mecanismos transfronterizos, ya que el cliente puede informar por sí mismo a los demás intermediarios y solicitarles que cumplan su obligación de comunicación de información.

En este orden de cosas, el Tribunal Constitucional belga suspendió la aplicación del mencionado precepto del Decreto belga hasta la publicación de la sentencia correspondiente, y decretó asimismo la suspensión del procedimiento, formulando la siguiente cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia:

«¿Vulnera el artículo 1, punto 2, de la [Directiva 2018/822] el derecho a un proceso equitativo garantizado en el artículo 47 de la [Carta] y el derecho al respeto de la vida privada garantizado en el artículo 7 de la [Carta], en la medida en que el nuevo artículo 8 bis ter, apartado 5, que aquella Directiva introdujo en la [Directiva 2011/16], dispone que, si un Estado miembro adopta las medidas necesarias para otorgar a los intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información cuando la obligación de comunicar información vulnera la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro, el Estado miembro está obligado a exigir a los intermediarios que notifiquen sin demora sus obligaciones de comunicación de información a cualquier otro intermediario o, cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado, en la medida en que dicha obligación tiene como consecuencia que un abogado que actúe como intermediario estará obligado a compartir, con otro intermediario que no es su cliente, información que conoce en el marco del ejercicio de actividades esenciales de su profesión, a saber, la defensa o representación ante los tribunales del cliente y la prestación de asesoramiento jurídico, incluso fuera de un procedimiento judicial?».

2. Fundamentos de Derecho y fallo

El razonamiento del Tribunal de Justicia comienza poniendo de relieve la correspondencia entre los artículos 7 y 47 de la CDFUE y, respectivamente, los artículos 8 y 6.1 del Convenio Europeo de los Derechos Humanos. En la medida en que el artículo 52, apartado 3 de la CDFUE exige que se garantice la debida coherencia entre ellos, tal mandato obliga a interpretar los primeros a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante TEDH).

En este sentido, de dicha jurisprudencia cabe extraer que el artículo 8, apartado 1, del CEDH protege la confidencialidad de la correspondencia entre particulares y ofrece una protección reforzada en el ámbito de los intercambios entre abogados y clientes. En la misma línea de otorgar protección no solo a la actividad de defensa, sino también al asesoramiento jurídico, el artículo 7 de la

CDFUE garantiza necesariamente el secreto del mismo, tanto por lo que concierne a su contenido como a su existencia.

Pues bien, en este escenario, resulta obvio que la obligación de notificar el deber de comunicación de información que el artículo 8 bis ter, apartado 5 de la Directiva 2011/16 impone al abogado, respecto a los demás intermediarios, acarrea la revelación a estos tanto de su identidad, como de su apreciación acerca de que el mecanismo en cuestión está sujeto a comunicación de información y de que ha sido consultado por el cliente a estos efectos.

Desde esta óptica, se evidencia que dicha obligación constituye una injerencia directa en el derecho al respeto de las comunicaciones entre abogado y cliente, consagrado en el artículo 7 de la CDFUE, e indirectamente, una segunda lesión del mismo derecho, derivada de la divulgación a la Administración Tributaria, a través de los terceros intermediarios, de la identidad del abogado y de su consulta.

Siguiendo este hilo argumental, el Tribunal europeo se pregunta si estas injerencias pueden estar justificadas, habida cuenta que los derechos recogidos en el artículo 7 de la CDFUE no son absolutos, admitiéndose limitaciones, siempre y cuando las mismas estén establecidas legalmente, respeten el contenido esencial de esos derechos y, en el marco del principio de proporcionalidad, sean necesarias y respondan a objetivos de interés general de la UE.

En primer término, cabe afirmar que sí se respeta el principio de legalidad, ya que las obligaciones de las que derivan tales injerencias han sido establecidas mediante ley. Igualmente, no puede considerarse que la obligación de notificación articulada por el artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16 vulnere el contenido esencial del derecho al respeto de las comunicaciones entre abogados y sus clientes, ya que la citada obligación únicamente supone un levantamiento parcial de dicha confidencialidad.

Seguidamente, el TJUE procede a examinar si la citada obligación de notificación responde a un objetivo de interés general y, en caso afirmativo, si es adecuada para lograrlo, así como si la injerencia en el derecho comentado se limita a lo estrictamente necesario y no resulta desproporcionada en relación con el objetivo a alcanzar.

Pese a que la quiebra parcial del derecho tiene por finalidad luchar contra la planificación fiscal agresiva, que sin duda constituye un objetivo de interés general reconocido por la UE, el TJUE concluye que dicha obligación de notificación no puede considerarse estrictamente necesaria para lograr tal objetivo. Y ello porque el deber de comunicación de información que incumbe a los demás intermediarios no vinculados por el secreto profesional y, a falta de ellos, al propio contribuyente interesado, aseguran que la Administración sea informada sobre los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

En contraste con lo declarado respecto a la violación del artículo 7 de la CDFUE, el Tribunal europeo descarta la infracción del derecho a un proceso equitativo (artículo 47 CDFUE), acogiendo aquí lo apuntado por el Abogado Gene-

ral en sus Conclusiones, en el sentido de constatar la inexistencia de vínculo entre las obligaciones que impone la Directiva y un eventual procedimiento¹.

Conforme a ello, el Tribunal de Justicia emite el siguiente fallo:

«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 establecida 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».

3. Comentario crítico

Es de todos sabido que la DAC 6 constituye una norma de Derecho derivado que impone obligaciones formales para mejorar el control administrativo, que se proyectan sobre situaciones lícitas² y que posibilitan la restricción de algunos derechos fundamentales proclamados tanto en la CDFUE como en el CEDH.

Nótese, ahora bien, que al corresponder la transposición a cada uno de los Estados miembros y ser, lógicamente diversa, la definición de los sujetos amparados por el secreto profesional, así como su extensión, ello ha conducido a una heterogénea aplicación³ del Derecho de la UE, que deviene criticable.

1 Según Grau Ruiz, «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». Grau Ruiz, M.^a. A.: «El secreto profesional en el marco tributario europeo: ¿Armonización negativa de las normas de transposición de la DAC6?», en Revista Técnica Tributaria n.º 139, 2022, p.20.

2 Como señaló el Abogado General en sus Conclusiones (apartados 43, 44 y 91), la DAC6 «no persigue expresamente el objetivo de la lucha contra el fraude fiscal como actividad ilícita», asumiendo así la declaración del Comité Económico y Social Europeo en su Informe de 29 de enero de 2018 sobre la propuesta de Directiva, acerca de que «la mera sujeción a comunicación de mecanismos que potencialmente pudieran constituir una planificación fiscal agresiva no significa necesariamente que una planificación fiscal agresiva haya tenido lugar».

3 Como indica Grau Ruiz, ello 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». Grau Ruiz, M.^a. A.: «El secreto (...)». Ob.cit. p.9.

El asunto analizado, en el que el Tribunal de Justicia declara la invalidez del artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16/UE a la luz del artículo 7 de la CDFUE, no es el único caso sobre la interpretación de la DAC 6 sometido al examen del Alto Tribunal europeo.

También el *Conseil d'État* francés planteó una cuestión prejudicial el 28 de junio de 2021, que dio lugar al Asunto C-398/21 y que se proyecta sobre la compatibilidad del citado precepto europeo con los derechos a la vida privada (artículos 7 CDFUE y 8 CEDH) y a un proceso justo (artículos 47 CDFUE y artículo 6 CEDH), debido a la no exclusión de los abogados de dichas obligaciones de comunicación.

E incluso existe un tercer asunto, que trae causa de una sentencia dictada, de nuevo, por el *Grondwettelijk Hof* belga con fecha 22 de septiembre de 2022, en el que se impugnan cuestiones de alcance más general.

Siendo este el *status quo*, resulta evidente que nos hallamos ante un tema problemático, sobre el que esta primera manifestación del TJUE al hilo del Asunto C-694/20 deberá ser completada por la resolución de las restantes cuestiones prejudiciales pendientes. Ahora bien, aunque todavía no se ha dicho la última palabra, todo parece apuntar a que los futuros fallos del Tribunal de Justicia ahondarán en la senda de esta incipiente armonización negativa de las normas de transposición de la citada Directiva.

Mientras tanto, consideramos que el efecto inmediato de la sentencia aquí analizada se traduce en que las disposiciones internas que implementan en España la obligación de comunicación entre intermediarios dispensados de informar, merced al secreto profesional, y el resto de intermediarios o contribuyentes interesados, no deberían exigirse a los abogados.

Cabe recordar que la transposición de la DAC 6 al ordenamiento español se realizó mediante la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, que modifica la LGT y el Real Decreto 243/2021, de 6 de abril. Por su parte, la Orden HAC/342/2021, de 13 de abril recoge expresamente, dentro de los datos que se han de aportar sobre tales mecanismos, el deber de los intermediarios de indicar que el motivo del nacimiento de la obligación radica en la notificación recibida de otro intermediario (abogado) que alega su dispensa por secreto profesional.

Paralelamente, también en el supuesto de declaración por parte del contribuyente se establece el deber de que este señale si lo hace debido a la ausencia de intermediario o porque este último ha invocado el secreto profesional.

Centrándonos en el ordenamiento español, cabe destacar la existencia de dos recursos⁴ presentados ante el Tribunal Supremo contra la normativa reglamentaria de desarrollo de la Ley 10/2020 (esto es, contra el Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, que modifica el Reglamento general de aplicación de los tributos). El primer recurso (nº 153/2021) fue interpuesto por la AEDAF y el segundo (nº 170/2021), por el Consejo General de la Abogacía Española. La tra-

4 Todo ello al margen de algún otro recurso presentado ante la Audiencia Nacional contra las órdenes ministeriales que desarrollaron los modelos de declaración.

mitación de estos recursos se hallaba suspendida a la espera del fallo del TJUE en los Asuntos C-694/20 y C-398/21.

Mediante Auto de 27 de febrero de 2023, el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre el recurso nº 153/2021, acordando la suspensión de la aplicación⁵ del artículo 45.4.b) del Reglamento general de aplicación de los tributos, hasta que recaiga sentencia.

Como se ha reseñado, el legislador español deberá ahora rectificar o derogar buena parte de la normativa comentada, que repercutirá por ende en las disposiciones dictadas por el ejecutivo, incluyendo la Resolución de la AEAT de 8 de abril de 2021, por la que se aprueba el modelo de comunicación mediante el que el intermediario dispensado debe notificar esta circunstancia al resto.

Entre tanto, por lo que concierne a las eventuales sanciones que hayan podido imponerse a resultas del incumplimiento de esta obligación, consideramos que deben anularse a través del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho (artículo 217 LGT). Y, en la hipótesis de que las sanciones hubieran adquirido firmeza en vía judicial, procedería exigir responsabilidad patrimonial al Estado a fin de obtener la consiguiente reparación del perjuicio causado.

5 La Sala acuerda: «Ha lugar a la medida cautelar solicitada, sólo en relación con lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 45.4.b) del RGAT, en cuanto dispone que "En este caso, el intermediario eximido deberá comunicar dicha circunstancia en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente al nacimiento de la obligación de información a los otros intermediarios que intervengan en el mecanismo y al obligado tributario interesado a través de la comunicación a la que se refiere la disposición adicional vigésima cuarta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria", suspendiéndose su aplicación hasta que recaiga sentencia».