

Fiscal

# El TJUE protege el “secreto profesional” de los abogados en relación con la Directiva anti planificación fiscal agresiva

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su Sentencia de 8 de diciembre de 2022 (asunto C 694/20), analiza la validez del 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 —en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/822—, a la luz de los artículos 7 y 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

## EMILIO DE FUENTES MATEO

Abogado. Área Fiscal  
de Gómez-Acebo & Pombo

## PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario  
de la Universidad de La Coruña  
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

### 1. Supuesto de hecho

La Directiva 2011/16, recoge la obligación de comunicar a las autoridades competentes información sobre los mecanismos fiscales transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresivos, siendo objeto de controversia en este caso su artículo 8 *bis ter*, apartado 5, en su versión modificada. En él se establece la posibilidad de los Estados miembros de “adoptar las medidas necesarias para otorgar a los intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información cuando la obligación de comunicar información vulnere la prerrogativa de secreto profesional

en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro”, estableciendo que, en tales circunstancias, “cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para exigir a los intermediarios que notifiquen sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 a cualquier otro intermediario, o cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado”, de forma que, en tal supuesto, la obligación de comunicar información será responsabilidad del otro intermediario que haya sido notificado o, a falta de tal intermediario, del contribuyente interesado.

En ese contexto, el Tribunal de Justicia analiza la cuestión prejudicial planteada en

este caso por el Tribunal Constitucional belga —relativa a un litigio en el que los demandantes se oponen, en particular, a la obligación establecida en un Decreto belga de 21 de junio de 2013 —por el que se transpone la citada directiva al derecho interno—, en virtud del cual el abogado que actúe como intermediario estando sujeto al secreto profesional, está obligado a informar a los demás intermediarios interesados de que no puede cumplir su obligación de comunicación de información, obligación que los demandantes consideran imposible cumplir sin violar el secreto profesional al que se hallan sujetos los abogados.

Pues bien, dicha cuestión prejudicial tiene por objeto analizar la validez, a la luz de los artículos 7 y 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en adelante “Carta”), del citado artículo 8 *bis ter*, apartado 5. En particular, respecto de los abogados que tengan la condición de intermediarios según la Directiva y estén sujetos al secreto profesional de acuerdo con la correspondiente normativa nacional —estando así exentos de la obligación de comunicación de información establecida en el apartado 1 del artículo 8 *bis ter* de la referida Directiva—, se cuestiona que la aplicación de dicho precepto por los Estados miembros pueda derivar en la imposición para ellos de 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”.

## 2. El criterio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Del análisis de la cuestión prejudicial, cabe destacar las siguientes consideraciones realizadas por el Tribunal de Justicia:

- En relación con la posible validez del artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada, a la luz del artículo 47 de la Carta, en el que se garantiza el derecho a un proceso justo, el tribunal recuerda que la obligación de comunicación de información objeto de controversia nace en una fase temprana —a más tardar cuando el mecanismo transfronterizo 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, por lo que no puede suponer una injerencia en el derecho a un proceso justo garantizado en citado el artículo 47 de la Carta.
- Por lo que se refiere al análisis de validez del precepto objeto de controversia a la luz del artículo 7 de la Carta —artículo que se corresponde con el 8.1 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales—, el tribunal comienza recordando que, salvo en situaciones excepcionales, los clientes deben poder confiar legítimamente en que su abogado no divulgará a nadie, sin su consentimiento, que han recurrido a sus servicios.
- Pues bien, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada, la notificación de sus obligaciones de comunicación de información que un abogado intermediario sujeto al secreto profesional haya de realizar a los demás intermediarios que no son sus clientes, implica necesariamente que estos últimos conozcan la identidad de aquél, su apreciación de que el mecanismo en cuestión está sujeto a comunicación de información y el hecho de haber sido consultado a este respecto. Ello 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—, que también se aprecia indirectamente como consecuencia de la divulgación a la Administración tributaria de la identidad del abogado intermediario y de su consulta, por parte de los terceros intermediarios que han recibido la notificación.

- Teniendo en cuenta lo anterior, el tribunal analiza si tales injerencias pueden estar justificadas, ya que los derechos consagrados en el artículo 7 de la Carta no son absolutos, admitiendo limitaciones en los términos establecidos por el artículo 52.1 de la Carta, esto es, cuando tales límites se establezcan por ley y respeten tanto el contenido esencial de esos derechos como el principio de proporcionalidad.
- En ese sentido, el tribunal considera que la obligación de notificación objeto de controversia respeta tanto las exigencias del principio de legalidad, como el contenido esencial del derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado en el artículo 7 de la Carta.
- Sin embargo, diferentes son sus conclusiones al analizar la cuestión desde la perspectiva del principio de proporcionalidad, en virtud del cual la posibilidad de justificar una limitación de los derechos garantizados en el artículo 7 de la Carta debe apreciarse midiendo la gravedad de la injerencia que implica tal limitación y verificando que la importancia del objetivo de interés general perseguido por dicha limitación, guarde relación con esa gravedad.

A esos efectos el tribunal, tras apuntar que la obligación que nos ocupa se inscribe en el marco de la lucha contra la planificación fiscal agresiva y la prevención del riesgo de elusión y evasión fiscales —objetivos de interés general reconocidos por la Unión que pueden autorizar una limitación del ejercicio de los derechos garantizados por el artículo 7 de la Carta—, señala que dicha obligación no puede considerarse estrictamente necesaria para alcanzar dichos objetivos porque:

- Ningún intermediario puede alegar válidamente que ignoraba las obligaciones de comunicación de información a las que está sujeto directa e individualmente por su condición de intermediario.
- Al establecerse expresamente que el secreto profesional puede dispensar de la obligación de comunicación de información, la Directiva 2011/16 modificada convierte al abogado intermediario en una persona de la que los demás intermediarios no pueden, a priori, esperar ninguna iniciativa que les exima de sus propias obligaciones de comunicación de información.
- Todo intermediario que, en virtud de secreto profesional, quede dispensado de la citada obligación de comunicación de información, sigue estando obligado a notificar sin demora a su cliente sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 de dicho artículo.
- La Directiva garantiza que la Administración tributaria sea informada de los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. En ese

sentido, ha de tenerse en cuenta la obligación de comunicación de información que incumbe a los demás intermediarios no sometidos al secreto profesional y, a falta de tales intermediarios, la que incumbe al contribuyente interesado. Además, las autoridades fiscales pueden inspeccionar al contribuyente y detectar así operaciones de planificación fiscal agresiva.

En virtud de todo lo anterior, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declara que el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16, “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”.

La sentencia comentada posee, por tanto, implicaciones relevantes en relación con las obligaciones de comunicación de información fiscal derivadas de la Directiva DAC 6, respecto de profesionales comprendidos en su ámbito de aplicación cuando estén protegidos por el secreto profesional con arreglo a su Derecho nacional.