

El Tribunal de Justicia confirma la validez de varias disposiciones de la DAC 6 a la luz de la Carta de los Derechos Fundamentales

La sentencia confirma que los intermediarios que no sean abogados están obligados a informar sobre los mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos, prioriza los objetivos de interés comunitario sobre la injerencia en el derecho a la intimidad y no aprecia falta de claridad y precisión en su contenido.

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero de la Universidad de Castilla-La Mancha
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

1. Introducción

La Sentencia de 29 de julio del 2024, recaída en el asunto C-623/22, *Belgian Association of Tax Lawyers*, es el segundo pronunciamiento del Tribunal de Justicia que aborda la validez de las obligaciones de información impuestas por la Directiva 2018/822/UE del Consejo, de 25 de mayo, también conocida como DAC 6, a la luz del Derecho primario de la Unión Europea y, en particular, de los derechos reconocidos en la Carta de los Derechos Fundamentales (en adelante, la «Carta»).

Como es conocido, la DAC 6 se aprobó como parte de los esfuerzos de la Unión para mejorar

la transparencia fiscal y combatir la denominada *planificación fiscal agresiva*. La directiva estableció la obligación a cargo de los intermediarios y, en algunos casos, de los contribuyentes de comunicar a la autoridad competente información sobre los mecanismos o esquemas transfronterizos que cumplen ciertos criterios (señas distintivas) indicativos de un riesgo de planificación fiscal potencialmente agresiva. El artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16 (tras su modificación por la DAC 6) facultaba a los Estados miembros para establecer una exención de esta obligación de información cuando el intermediario estuviera cubierto por la prerrogativa del secreto profesional con arreglo a la legislación

nacional de ese Estado miembro. Los intermediarios beneficiados por esta exención quedaban, sin embargo, obligados a notificar al resto de los intermediarios (o al contribuyente, de no haber otros intermediarios) la existencia de un mecanismo transfronterizo sujeto a declaración y la obligación de presentar información correspondiente a la Administración.

Estas obligaciones de información se transpusieron al ordenamiento español por medio de la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, que incorporó las disposiciones adicionales 23.^a y 24.^a en la Ley General Tributaria y su desarrollo reglamentario (Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, y Orden Ministerial HAC/342/2021, de 12 de abril).

En la Sentencia de 8 de diciembre del 2022, asunto C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies y otros*, la Gran Sala del Tribunal de Justicia declaró que el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada suponía una injerencia desproporcionada en el derecho al respeto de la vida privada y a la confidencialidad de las comunicaciones previsto en el artículo 7 de la Carta (y a su equivalente en el artículo 8 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y Protocolos adicionales —CEDH—) al tener por efecto imponer al abogado que actúa como intermediario, pero que queda dispensado de la obligación de informar en virtud del secreto profesional, el deber de notificar sin demora esta circunstancia al resto de los intermediarios, quienes a su vez debían informar sobre la identidad del abogado dispensado a la Administración competente. Para el Tribunal de Justicia, la obligación de comunicación controvertida suponía una injerencia injustificada en el derecho a la confidencialidad de las comunicaciones entre un abogado y su cliente, innecesaria para alcanzar los objetivos de la lucha contra la planificación fiscal agresiva y prevención del

riesgo de elusión y evasión fiscales, habida cuenta de que esta obligación también se imponía a otros intermediarios no cubiertos por esa prerrogativa y al propio contribuyente, lo que garantizaba suficientemente el objetivo de que la información se transmitiera a la Administración tributaria.

Tras aquella decisión, la Directiva 2023/2226, de 17 de octubre (DAC 8) reformó el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, primer párrafo, de la Directiva 2011/16 modificada para exigir a los Estados miembros que otorguen a los intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de informar con base en la prerrogativa del secreto profesional establecida por el Derecho nacional que adopten las medidas necesarias para garantizar que aquellos intermediarios notifiquen sin demora a sus clientes (sean intermediarios o contribuyentes) las obligaciones de comunicación de información que recaigan sobre éstos. En el ordenamiento español, la Ley 13/2023, de 24 de mayo, modificó las disposiciones adicionales 23.^a y 24.^a de la Ley General Tributaria y también se adaptó su desarrollo reglamentario.

Sin embargo, aquel primer pronunciamiento del Tribunal de Justicia no resolvió otras dudas sobre la validez de la directiva. En este contexto, varios organismos y asociaciones profesionales belgas dedicados al asesoramiento jurídico y fiscal iniciaron procedimientos ante la Cour Constitutionnelle (el Tribunal Constitucional) de Bélgica solicitando la anulación de diversas disposiciones de la legislación aprobada en transposición de la DAC 6 y cuestionando la conformidad de la propia directiva con el Derecho primario de la Unión.

2. Las cuestiones prejudiciales planteadas al Tribunal de Justicia

La petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Constitucional belga tiene por

objeto la apreciación de la validez del artículo 8 bis ter, apartados 1, 5, 6 y 7, de la Directiva 2011/16/UE modificada, a la luz de los derechos fundamentales reconocidos en la Carta, así como del principio general de seguridad jurídica. Los principales interrogantes formulados por el órgano jurisdiccional remitente versan sobre los siguientes asuntos:

- La potencial vulneración de los principios de igualdad y no discriminación (arts. 6.3 del Tratado de la Unión Europea y 20 y 21 de la Carta) derivada de la no limitación de las obligaciones de comunicación de información sobre mecanismos transfronterizos al impuesto sobre sociedades, extendiéndose a todos los impuestos comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva 2011/16.
 - La posible infracción de los principios de legalidad en materia penal (arts. 49.1 de la Carta y 7 CEDH) y de seguridad jurídica, así como del derecho al respeto de la vida privada (arts. 7 de la Carta y 8 CEDH), motivada por la falta de claridad y precisión de varios conceptos clave (*mecanismo, intermediario, participante, empresa asociada, transfronterizo*), señas distintivas, criterio del beneficio principal y *dies a quo* del plazo para efectuar la comunicación de información.
 - La vulneración del derecho al respeto de la vida privada al obligar a los intermediarios que no son abogados sujetos a secreto profesional a notificar sin demora las obligaciones de comunicación a cualesquiera otros intermediarios que no sean sus clientes o, en su defecto, al contribuyente interesado. El efecto de dicha exigencia es obligar a un intermediario sujeto al secreto profesional, bajo amenaza de sanción de naturaleza penal, a compartir con terceros que no son sus clientes información obtenida en el curso de las actividades esenciales de su profesión.
- La violación del derecho al respeto de la vida privada por la falta de proporcionalidad del alcance de la obligación —que puede afectar a esquemas que sean lícitos, no abusivos y cuyo beneficio principal no sea fiscal— y por la cantidad de información que debe proporcionarse.

3. La respuesta del Tribunal de Justicia

El Tribunal de Justicia, siguiendo las conclusiones del abogado general, confirma la adecuación de la directiva al Derecho originario y a los principios generales de la Unión Europea:

a) Alcance de la obligación de informar

El Tribunal de Justicia declara que los principios de igualdad de trato y no discriminación no se oponen a que el régimen de comunicación de información introducido por la DAC 6 se configure de manera que pueda englobar los diferentes tipos de impuestos incluidos en el ámbito de aplicación de la Directiva 2011/16/UE. La obligación de comunicar información sobre mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos impuesta por la DAC 6 se inscribe en el marco de una cooperación fiscal internacional de lucha contra la planificación fiscal agresiva que se traduce en un intercambio de información entre Estados miembros y tiene como finalidad la lucha contra las prácticas de planificación fiscal agresiva y la prevención del riesgo de elusión y evasión fiscales. Tales prácticas no sólo son posibles en el ámbito del impuesto sobre sociedades, sino también en el resto de los impuestos directos e indirectos cubiertos específicamente por la Directiva 2011/16, tal y como corroboran los trabajos de la Comisión (evaluación

de pacto de 21 de junio del 2017) y la acción 12 del Proyecto de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y del G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en el que se inspiró el legislador de la Unión (cdo. 4 DAC 6).

b) *Falta de claridad y precisión*

En respuesta a la vulneración de los principios de seguridad jurídica y legalidad en materia penal derivada de la falta de claridad y precisión de la DAC 6, el Tribunal de Justicia recuerda que, conforme a su jurisprudencia previa sobre los citados principios, la circunstancia de que una normativa emplee conceptos amplios que deben aclararse gradualmente no impide reconocer su claridad y precisión siempre que permitan prever qué acciones y omisiones pueden ser objeto de sanciones de carácter penal. El aspecto relevante es si la ambigüedad o vaguedad aparentes de esos conceptos pueden disiparse recurriendo a los métodos ordinarios de interpretación del Derecho. El Tribunal de Justicia, en línea con su jurisprudencia previa (*État luxembourgeois*, C-437/19), admite que, cuando dichos conceptos corresponden a los empleados en los convenios y prácticas internacionales pertinentes (en este caso, en particular, las normas tipo de la OCDE sobre divulgación obligatoria en materia de estructuras abusivas y estructuras opacas extranjeras), estos últimos pueden proporcionar indicaciones adicionales al órgano jurisdiccional encargado de esa interpretación.

Por otra parte, el grado de previsibilidad requerido depende en gran medida del contenido del texto de que se trate, del ámbito que cubra y del número y condición de sus destinatarios y no es incompatible con

que el afectado se vea obligado a recurrir a un asesoramiento jurídico apropiado para valorar las posibles consecuencias de un acto en una medida razonable.

Basándose en estas premisas, el Tribunal de Justicia analiza los distintos conceptos clave, las señas distintivas, el principio del beneficio principal y los plazos señalados por el tribunal remitente y concluye que, pese a su amplitud, cumplen suficientemente los requisitos de claridad y precisión impuestos por los principios de seguridad jurídica y de legalidad en materia penal.

c) *Aplicabilidad de la conclusión alcanzada en el asunto C-694/20 a los intermediarios que no actúan como abogados*

A modo de consideración preliminar, el Tribunal de Justicia aclara que de los objetivos de la DAC 6 y de los trabajos que inspiraron su redacción (en especial, las normas tipo de la OCDE y los comentarios al artículo 26 del modelo de convenio tributario de la OCDE) se desprende que la facultad de los Estados miembros de sustituir la obligación de comunicar información por la obligación subsidiaria de notificación prevista en el artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada alcanza únicamente a los abogados y a los profesionales que, al igual que aquéllos, estén habilitados con arreglo al Derecho nacional para ejercer la representación en juicio ante los tribunales.

Entrando en el fondo de la cuestión, el Tribunal de Justicia, de conformidad con el artículo 52.3 de la Carta, interpreta el derecho fundamental al respeto de la vida privada y a la confidencialidad de las comunicaciones teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y su propia jurisprudencia

previa, análisis que lo lleva a concluir que la confidencialidad de la relación entre abogado y cliente recibe una protección absolutamente específica basada en la posición singular que ocupa el abogado en la organización judicial de los Estados miembros y en la misión fundamental que se le ha confiado en las sociedades democráticas y que todos los Estados miembros reconocen. Sobre esta base argumental, el Tribunal de Justicia declara que la invalidez del artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada a la luz del artículo 7 de la Carta, pronunciada en su Sentencia de 8 de diciembre del 2022, C-694/20, alcanza únicamente a las personas que ejercen su actividad profesional con uno de los títulos profesionales mencionados en el artículo 1, apartado 2, letra a, de la Directiva 98/5/CE, destinada a facilitar el ejercicio permanente de la profesión de abogado en un Estado miembro distinto de aquel en el que se haya obtenido el título. En consecuencia, la invalidez, a la luz de la Carta, de la obligación de notificar a otro intermediario que no sea su cliente no se extiende a otros profesionales autorizados por los Estados miembros para garantizar la representación legal, pero que no ejercen sus actividades bajo uno de los títulos profesionales especificados en dicha directiva.

d) *Menoscabo del derecho a la protección de la vida privada y juicio de proporcionalidad*

Finalmente, el Tribunal de Justicia rechaza un eventual quebranto del derecho a la protección de la vida privada de intermediarios y contribuyentes motivado por la falta de proporcionalidad del alcance de la obligación de información —que puede afectar a mecanismos transfronterizos lícitos y no abusivos— y del conjunto de

información que debe ser objeto de comunicación. El tribunal admite que la obligación de comunicar información puede referirse a mecanismos transfronterizos lícitos y no abusivos. Reconoce, asimismo, que esta obligación constituye una injerencia en el citado derecho fundamental, por cuanto lleva aparejada una limitación de la libertad de los contribuyentes y los intermediarios de organizar sus actividades personales, profesionales y comerciales. Sin embargo, de conformidad con el artículo 52.1 de la Carta, esa limitación está justificada, ya que su alcance viene establecido en la propia directiva, aun cuando se formule en términos amplios; no afecta al contenido esencial del derecho fundamental, al abarcar únicamente la comunicación de datos que informan sobre el diseño y la ejecución de un mecanismo fiscal potencialmente agresivo sin menoscabo directo alguno de la posibilidad de tal diseño y ejecución, y respeta el principio de proporcionalidad.

Por lo que se refiere al juicio de proporcionalidad, la limitación del derecho fundamental tiene como finalidad contribuir a la lucha contra la planificación fiscal agresiva y a la prevención del riesgo de elusión y evasión fiscal, objetivos de interés general reconocidos por la Unión. A juicio del tribunal, la obligación de comunicación es adecuada para lograr tales objetivos y no va más allá de lo estrictamente necesario, ya que «al obligar a los intermediarios o, en otro caso, al contribuyente interesado, a transmitir a la Administración tributaria, en una fase muy temprana, información sobre los mecanismos transfronterizos que presentan alguna de las señas distintivas que figuran en el anexo IV, el legislador de la Unión permite a los Estados miembros reaccionar con precisión y rapidez, en su caso, de manera coordinada, ante las

operaciones de planificación fiscal agresiva, lo que no sería igualmente posible mediante el examen y el control de las conductas fiscales llevados a cabo *a posteriori*».

En definitiva, la injerencia en el derecho a la protección de la vida privada que lleva aparejada la obligación de comunicar información no es desproporcionada con respecto al objetivo de interés general perseguido. Pese a admitir que tal injerencia «no es insignificante», los objetivos de lucha contra la planificación fiscal agresiva y la prevención de los riesgos de elusión y evasión fiscales inclinan a su favor el fiel de la balanza, pues «constituyen objetivos importantes cuyo logro determinará no solamente la medida en que se protegerán la base imponible y, en consecuencia, los ingresos fiscales de los Estados miembros y la implantación de un entorno de equidad tributaria en el mercado interior [...], sino también la salvaguarda del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros y de la recaudación eficaz de los impuestos, considerados objetivos legítimos por el Tribunal de Justicia [...]. De esta manera, la circunstancia de que la obligación de comunicar información pueda eventualmente aplicarse a mecanismos transfronterizos legales [...] no autoriza a considerar que dicha obligación sea desproporcionada, bien para el contribuyente beneficiario del mecanismo en cuestión, o bien para el intermediario que lo ha diseñado».

4. Apuntes finales

La sentencia objeto de este comentario refuerza la aplicación de la DAC 6. La decisión adoptada por el Tribunal de Justicia era, en cierto modo, esperada, a la luz de las conclusiones del abogado general Emiliou presentadas el 29 de febrero del 2024.

El Tribunal de Justicia aclara en ella que la invalidez del artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 ha de interpretarse de forma restrictiva, limitando su alcance a las personas que ejercen su actividad profesional con uno de los títulos profesionales mencionados en la Directiva 98/5/CE, disposición que comprende, en el caso español, exclusivamente a los abogados. Del mismo modo, el Tribunal de Justicia confirma la obligación de los intermediarios no amparados por el secreto profesional de los abogados de comunicar a la Administración tributaria los mecanismos o esquemas fiscales transfronterizos potencialmente agresivos. Esta sentencia del Tribunal de Justicia contrasta con la decisión del Tribunal Constitucional polaco de 23 de julio del 2024 (K13/20) en la que dictamina que algunas de las disposiciones legales en transposición de la DAC 6 son contrarias a la Constitución en la medida en que interfieren en el alcance del secreto profesional de los asesores fiscales.

La sentencia del Tribunal de Justicia puede suscitar dudas en cuanto al alcance del secreto profesional que ampara a los abogados a efectos de la obligación de comunicar información, interpretando que estos profesionales quedan fuera de cualquier supuesto de comunicación. Hubiera sido deseable una mayor precisión por parte del Tribunal de Justicia. No obstante, atendiendo a la remisión que la directiva, en cuanto al alcance de la prerrogativa del secreto profesional, hace al Derecho nacional de los Estados miembros, cabría entender que, a efectos de la DAC 6, al menos en España, el secreto profesional que ampara a los abogados sigue siendo el relacionado con el asesoramiento que tiene como único objeto «evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo» (el denominado *asesoramiento neutral*). Por otra parte, a la luz de esta sentencia del Tribunal de

Justicia, la ampliación del alcance subjetivo de la dispensa de la obligación de información por el deber de secreto profesional a los profesionales de profesiones no reguladas efectuada por el legislador español podría ser cuestionable.

En España hay, hasta donde conocemos, dos recursos presentados ante el Tribunal Supremo contra la normativa reglamentaria de desarrollo de la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, cuya tramitación se suspendió a la espera de conocer la decisión del Tribunal de Justicia. Una pronta resolución de tales recursos contribuiría a reducir la incertidumbre generada. En cualquier caso, persisten las dudas interpretativas relacionadas con el significado y alcance de los conceptos clave de la DAC 6 y de las normas que la han incorporado a los ordenamientos

Segundo pronunciamiento del Tribunal sobre la conformidad de la DAC 6 con el Derecho originario de la Unión

nacionales, de modo que no es descartable el planteamiento de cuestiones prejudiciales de interpretación.

En definitiva, para el Tribunal de Justicia, los objetivos de interés comunitario perseguidos mediante la obligación de comunicar información justificarían la injerencia producida en los derechos individuales de intermediarios y contribuyentes. Es llamativa la confianza que el tribunal pone en la eficacia de la obligación de informar a cargo de intermediarios o contribuyentes para luchar contra la planificación fiscal agresiva y la prevención de la elusión y la evasión fiscal. Cabe destacar, a este respecto, la existencia de una consulta pública, abierta a iniciativa de la Comisión, para evaluar si la DAC 6, tras sus primeros años de aplicación, está siendo realmente efectiva en la consecución de sus propósitos.

Para cualquier duda, por favor, póngase en contacto con el siguiente letrado:

Emilio de Fuentes Mateo

Tel.: (+34) 96 351 38 35
edefuentes@ga-p.com

Advertencia legal: El contenido de este documento no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna. Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com, o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.