

# El secreto profesional del abogado como límite al deber de colaboración con la Administración tributaria

El Tribunal de Justicia reafirma que, en el marco de la Directiva 2011/16/UE, el secreto profesional del abogado comprende la defensa y el asesoramiento jurídico del cliente y que las limitaciones a este derecho deben respetar las garantías previstas en el artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales.

**ROCÍO ARIAS PLAZA**  
**ADRIÁN BOIX CORTÉS**  
**REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA**

Equipo de Litigación Tributaria de GA\_P

**SATURNINA MORENO GONZÁLEZ**

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Consejera académica de GA\_P

**E**l Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la Sentencia de 26 de septiembre del 2024 (C432/23, *Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg*), ha vuelto a pronunciarse en relación con el secreto de las comunicaciones entre abogado y cliente como límite a los deberes de información de los profesionales de la abogacía en el marco de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

A diferencia de las sentencias de 8 de diciembre del 2022 (C-694/20) y de 29 de julio

del 2024 (C-623/22), en las que el interrogante de fondo afectaba a los límites a las obligaciones de comunicación de información a cargo de los intermediarios que tienen la condición de abogados relacionadas con los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva, objeto de ulterior intercambio automático de información, en esta ocasión el litigio se enmarca en el escenario del intercambio de información previa solicitud.

La Administración tributaria luxemburguesa, tras recibir una solicitud de información de la Administración tributaria española basada en

la Directiva 2011/16/UE, requirió a un despacho de abogados toda la documentación e información disponible sobre los servicios prestados a una sociedad española en el contexto del establecimiento de ciertas estructuras societarias de inversión del grupo al que dicha sociedad pertenecía, en particular, una descripción detallada de las operaciones para las que se prestó asesoramiento, una explicación de su participación en dichas operaciones y la identidad de sus interlocutores. El artículo 177 del Código Tributario luxemburgués reconoce a los abogados la posibilidad de no comunicar la información que se les haya transmitido en el ejercicio de su profesión, pero excluye expresamente a quienes asesoren o representen a sus mandantes en asuntos fiscales, a menos que se trate de cuestiones cuya respuesta afirmativa o negativa los exponga a un riesgo de acciones penales. Sobre la base de este precepto, el despacho de abogados se negó a facilitar la información y documentación requeridas, añadiendo que su asesoramiento no estaba comprendido en el ámbito fiscal, sino mercantil. Tras la imposición de una multa tributaria por la desatención al requerimiento, el despacho de abogados inició una vía judicial que culminó en el Tribunal Supremo luxemburgués. El órgano jurisdiccional nacional plantea varias cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia, las cuales pueden agruparse en tres grandes asuntos:

- El primero de ellos se refiere a si el asesoramiento jurídico prestado por un abogado sobre Derecho de sociedades está comprendido en el ámbito de la protección reforzada de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, previsto en el artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y en el artículo 8.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos. Sobre la base del artículo 52.3 de la carta, el Tribunal de Justicia interpreta este
- derecho fundamental teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y su jurisprudencia previa (C694/20 y C-623/22), análisis que le lleva a concluir que la confidencialidad de la relación entre abogado y cliente recibe una protección absolutamente específica, justificada por la misión fundamental de defensa de los justiciables que se confía a los abogados en las sociedades democráticas. Además, esta protección reforzada abarca no sólo la actividad de defensa, sino también el asesoramiento jurídico prestado, tanto en lo que respecta a su contenido como a su existencia misma, cualquiera que sea el ámbito del Derecho al que se refiera. Por consiguiente, un requerimiento como el controvertido en el litigio principal constituye una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y clientes, garantizado por el artículo 7 de la carta.
- Como segundo asunto, se aborda la propia conformidad de la Directiva 2011/16/UE con los artículos 7 y 52.1 de la carta, en la medida en que aquélla no contiene ninguna disposición (más allá de lo dispuesto en sus artículos 17.4 y 18.1) que permita expresamente una injerencia en las comunicaciones entre los abogados y sus clientes en el contexto del intercambio rogado de información ni define el alcance de la limitación del ejercicio del citado derecho. Sobre esta cuestión, el Tribunal de Justicia subraya que, a diferencia del intercambio automático y obligatorio de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresivos, la directiva no determina, para el intercambio de información previa solicitud, ninguna obligación de declaración a cargo de las personas u operadores que posean la información. El

## *La confidencialidad abogado-cliente alcanza a la existencia y contenido del asesoramiento jurídico prestado en cualquier ámbito del Derecho*

legislador de la Unión únicamente ha determinado las obligaciones que los Estados miembros tienen entre sí y los ha autorizado a no atender una solicitud de información cuando sea contrario a su legislación. En consecuencia, corresponde a los Estados miembros velar porque sus procedimientos nacionales de recogida de información respeten la carta y, en particular, la protección reforzada de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizada por su artículo 7, por lo que cualquier limitación a su ejercicio debe ser establecida por ley y respetar el resto de las exigencias del artículo 52.1 de la carta.

- El último grupo de cuestiones planteadas atañe a la conformidad con los artículos 7 y 52.1 de la carta de una disposición nacional que, como la luxemburguesa, excluye con carácter general el asesoramiento y representación brindados por un abogado en el ámbito fiscal —salvo en supuestos de riesgo de acciones penales contra el cliente— de la protección reforzada brindada por el artículo 7 de la carta. Tras recordar que dicha protección es aplicable a todo ámbito del Derecho en el que se preste asesoramiento o se represente al cliente, el Tribunal de Justicia subraya que la prohibición luxemburguesa tiene como consecuencia que el contenido de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes sobre asuntos fiscales no pueda mantenerse en secreto frente a la Administración, a menos que exponga al cliente a un riesgo de acciones penales. La confidencialidad garan-

tizada por el artículo 7 de la carta alcanza tanto a la propia existencia como al contenido del asesoramiento jurídico prestado por el abogado, de modo que los

clientes pueden esperar razonablemente que sus comunicaciones se mantengan privadas y confidenciales y, salvo en situaciones excepcionales, que el abogado no divulgará, sin su consentimiento, la solicitud de asesoramiento. A diferencia de los asuntos C-694/20 y C-623/22, en esta ocasión, el Tribunal de Justicia aprecia que la norma nacional vulnera el contenido esencial del derecho garantizado en el artículo 7 de la carta debido a la extensión de la exclusión del secreto profesional de los abogados, pues se vacía de contenido a esta prerrogativa en toda una rama del Derecho en la que estos profesionales pueden asesorar a sus clientes. Además, la inoponibilidad del secreto profesional de los abogados en asuntos fiscales que deriva de la norma nacional sirvió a la Administración tributaria luxemburguesa para exigir la totalidad del expediente en poder del despacho profesional, así como los detalles sobre el contenido de todas las comunicaciones mantenidas con su cliente, pese a que dicho asesoramiento se prestó en el contexto del Derecho de sociedades, ampliando así todavía más el alcance de la vulneración del contenido esencial del derecho fundamental.

La sentencia analizada es relevante desde una doble perspectiva: de un lado, insiste en que el derecho a la confidencialidad de las comunicaciones entre abogado y cliente, garantizado por el artículo 7 de la carta, abarca no sólo la defensa del cliente en relación con un proceso, sino también la tarea de asesoramiento jurídico y, por tanto, fiscal; de otro, recuerda que las

limitaciones impuestas al ejercicio de este derecho fundamental por los Estados miembros deben ser establecidas por la legislación nacional y respetar el resto de las garantías previstas en el artículo 7 de la carta.

Es inevitable preguntarse por la proyección de este pronunciamiento sobre la obligación a cargo de los abogados de suministrar información con trascendencia tributaria a la Administración. El artículo 93, apartado 5, de la Ley General Tributaria excluye la obligación de los profesionales de facilitar la información requerida por la Administración tributaria cuando tal información afecte a) a los datos privados no patrimoniales que el profesional conozca por razón de su actividad y cuya re-

velación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar o b) a los datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

A la luz de esta sentencia, parece que el enfoque del Tribunal de Justicia sobre la oponibilidad del deber de secreto profesional de los abogados refuerza la protección de la norma nacional y alcanza a los datos e información de contenido patrimonial derivados del asesoramiento fiscal prestado a los clientes, lo que, atendiendo a las circunstancias de cada caso, fortalece la protección del secreto profesional de los profesionales de la abogacía.