

Tribunales

COMPLIANCE

La vulneración del secreto profesional en la DAC 6

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de diciembre de 2022 (asunto C-694/20)

Laura Campanón Galiana

Abogada

Asesora Fiscal

Arttax & Legal Abogados

Resumen: En este artículo se analiza la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de diciembre de 2022 en la que se cuestiona la posible vulneración por parte de la Directiva 2011/16, concretamente de su artículo 8. Bis. Ter 5, del secreto profesional entre abogado y cliente.

En este sentido, señala el Tribunal que la Directiva vulnera el derecho al respeto de las comunicaciones entre abogado y cliente en la medida en que impone la obligación al abogado de comunicar al resto de intermediarios que se debe informar de un determinado mecanismo transfronterizo por ser potencialmente agresivo fiscalmente.

Palabras clave: DAC 6; secreto profesional; secreto comunicaciones; mecanismo potencialmente agresivo; fraude fiscal; TJUE

I. CUESTIÓN PLANTEADA ANTE EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

El pasado 8 de diciembre de 2022, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), conoció de la cuestión prejudicial interpuesta por el Tribunal Constitucional Belga (1) en relación con el litigio planteado por el Colegio de Abogados Flamencos, la *Belgian Association of Tax Lawyers* y tres abogados independientes.

En dicho recurso, la parte demandante impugnaba la normativa interna belga aprobada para dar cumplimiento a

las exigencias introducidas por la Directiva 2018/822 (2) , también conocida como DAC 6.

Recordemos que la DAC 6 introdujo la obligación de comunicar por parte de los intermediarios a las autoridades fiscales, de aquellos mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva en que participen. De acuerdo con esta Directiva, quedan sometidos a la obligación de comunicación todos aquellos que participen en la concepción, comercialización, organización, gestión de la ejecución o quienes presenten asistencia o asesoramiento a tales efectos, pudiendo quedar incluidos los abogados con la salvaguarda del secreto profesional.

«La comunicación por parte del abogado al resto de intermediarios de la obligación de información de un determinado mecanismo puede vulnerar el secreto profesional»

En el caso concreto llevado ante el TJUE, la normativa flamenca en la transposición de la DAC 6 —concretamente del artículo 8. Bis. ter 5 de la Directiva 2011/16— regula que cuando un intermediario que deba informar de un mecanismo potencialmente agresivo, quede sujeto al secreto profesional como abogado, deberá notificar al resto de intermediarios informándoles de que no puede cumplir la obligación de información para que sean el resto de intermediarios quienes lo hagan. Esta medida, se adopta con la intención de proteger el secreto profesional, para que no sea el abogado quien notifique del mecanismo potencialmente agresivo directamente a las autoridades fiscales. Sin embargo, la comunicación de tal circunstancia al resto de intermediarios ya podría suponer una vulneración del derecho que se quiere proteger, como acabará señalando el Tribunal.

Los recurrentes afirman que sería imposible cumplir con la normativa interna en materia de comunicación de la información al resto de intermediarios sin incurrir en una violación del secreto profesional, ya que se impone la obligación de transmitir la información proporcionada por su cliente al resto de intermediarios para que sean ellos quienes suscriban la comunicación a las autoridades fiscales.

II. RAZONAMIENTO JURÍDICO DE LA SENTENCIA

El TJUE a la hora de abordar este asunto, entra a conocer si el artículo 8 bis ter 5 (3) de la Directiva 2011/16 vulnera los derechos recogidos en los artículos 7 (4) y 47 (5) de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE).

Por un lado, en relación con el artículo 47 CDFUE, entiende el TJUE que no entra en juego el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva al no existir todavía un procedimiento judicial, dado que la obligación de la notificación nace en una fase más temprana. Esto es, cuando el mecanismo potencialmente agresivo se finaliza y está listo de ser aplicado y por lo tanto queda fuera de un procedimiento judicial. Por tanto, la obligación de notificación que debería realizar el abogado al resto de intermediarios no supondría una injerencia en el derecho a un proceso justo, que es el que garantiza el artículo 47 CDFUE.

«El artículo 8. Bis. Ter 5 de la Directiva no supone una vulneración del artículo 47 CDFUE sobre el Derecho a la tutela judicial efectiva»

Por otro lado, el TJUE entiende que sí existe una vulneración del derecho a la inviolabilidad de las comunicaciones que se recoge en el artículo 7 CDFUE y que encuentra su desarrollo en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de

Derechos Humanos relativa al artículo 8 (6) del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos (CEDH).

De acuerdo con la jurisprudencia que interpreta el artículo 8 CEDH, este artículo protege la confidencialidad de toda correspondencia entre abogados y sus clientes. En consecuencia, el TJUE interpreta que, de acuerdo el artículo 7 del CDFUE se garantiza que las personas que consulten a un abogado puedan confiar en que este no divulgará a nadie, sin su consentimiento, que se han recurrido a sus servicios.

Y es que, es importante matizar que la protección conferida a las comunicaciones entre abogado y cliente, tiene su justificación en la labor realizada por este colectivo en las sociedades democráticas y que no es otro que la defensa de los justiciables. En este sentido, nos recuerda el Tribunal que, la defensa de los justiciables implica que todos los ciudadanos tengan la posibilidad de dirigirse libremente a su abogado para obtener de una manera independiente con asesoramiento jurídico contando con su lealtad.

De acuerdo con lo anterior, entiende el Tribunal que el artículo 8 bis ter 5 de la Directiva 2011/16 por la que se impone al abogado intermediario —amparado por el secreto profesional— la obligación de notificar al resto de intermediarios, que no sean su cliente, sobre la obligación de información, implica que necesariamente el resto de intervinientes adquirirán conocimiento de la identidad del abogado intermediario, de su apreciación de que el mecanismo está sujeto a comunicación por considerarse potencialmente agresivo y de que se le ha consultado al respecto.

En consecuencia, señala el Tribunal que dicha obligación impuesta al abogado por la Directiva **supone una injerencia en el derecho del respeto a las comunicaciones entre los abogados y sus clientes**, vulnerando el contenido del artículo 7 CDFUE. Y, además, esta obligación también supondría una injerencia indirecta derivada de la divulgación a la Administración tributaria —por los terceros intermediarios que han recibido la información— de la entidad del abogado y de su consulta.

«El TJUE declara que el artículo 8. Bis. Ter. 5 de la Directiva vulnera el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes de acuerdo con el artículo 7 CDFUE.»

Cabe reseñar, por último, el razonamiento jurídico seguido a la hora de declarar la vulneración del artículo 7 CDFUE por parte del artículo 8. Bis. Ter 5 de la Directiva.

En este sentido, señala el Tribunal que el respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes puede ser limitado, siempre que esas limitaciones cumplan los siguientes requisitos:

1. Vengan establecidas por la ley,
2. Respeten el contenido esencial del derecho y,
3. Dentro del principio de proporcionalidad, sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la UE o a la necesidad de protección de derechos y libertades.

En el caso enjuiciado, entiende el TJUE que no se cumpliría con el tercero de los requisitos, el de proporcionalidad.

«El TJUE afirma que la medida adoptada por la Directiva no respeta el principio de proporcionalidad ya que el objetivo de lucha contra la planificación fiscal agresiva podría conseguirse por otros

medios.»

Al respecto, matiza que la obligación de información que vinculaba al abogado amparado por el secreto profesional sí podría contribuir de manera efectiva a la lucha contra el fraude fiscal. Sin embargo, dicha solución no es la única posible para alcanzar el objetivo, ya que la información relativa a los mecanismos potencialmente agresivos se puede transmitir a las autoridades por otros medios, como a través del resto de intermediarios. En la medida en que todos los intermediarios quedan obligados a informar a las autoridades, estos no podrían escudarse en el desconocimiento de su obligación a la hora de no informar. También, entiende el Tribunal que, en relación a la información que se transmitiría a la Administración tributaria relativa a la identidad del abogado y de su consulta, esta no debería ser necesaria para la lucha contra el fraude fiscal y la planificación potencialmente agresiva.

Añade la sentencia que, la obligación de comunicación de información que incumbe al resto de intermediarios, y a falta de estos al contribuyente interesado, garantiza que la Administración tributaria reciba la información relativa a los mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos. Una vez recibida la información, la Administración tributaria puede solicitar información adicional directamente al contribuyente quien podría dirigirse entonces a su abogado para que le asista.

III. CONCLUSIONES

De acuerdo con el razonamiento jurídico expuesto, declara el TJUE que la obligación de notificación establecida en el artículo 8. Bis. Ter. 5 de la Directiva 2011/16, vulnera el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes de acuerdo con el artículo 7 CDFUE. Todo ello, en la medida en que se establece que el abogado intermediario, sujeto al secreto profesional, está obligado a notificar sus obligaciones al resto de intermediarios, en relación con aquellos mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos.

Cabe recordar que, en el supuesto analizado por el TJUE se analiza la normativa belga que traspone la DAC 6, pero España también ha introducido en ordenamiento jurídico interno tal disposición.

Concretamente, la transposición de la Directiva 2011/16 en relación con la obligación de información de determinados mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos la encontramos en:

- La Disposición Adicional 23ª de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).
- La Disposición Adicional 24ª LGT.
- Artículo 45 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT).
- Artículo 46 RGAT.
- La aprobación del modelo 234 «Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.»
- La aprobación del modelo 235 «Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables.»
- La aprobación del modelo 236 «Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.»

«Tras la sentencia del TJUE España debe adaptar su ordenamiento jurídico para evitar vulnerar el derecho reconocido en el artículo 7 CDFUE en relación con el secreto profesional entre abogado y cliente.»

Pues bien, tras la sentencia del TJUE en el que se recoge la vulneración de la Directiva al secreto de las comunicaciones entre abogado y cliente, resulta necesaria la modificación de nuestra normativa en tal sentido, con la finalidad de salvaguardar el derecho fundamental recogido en el artículo 7 CDFUE.

(1)

Grondwettelijk Hof.

[Ver Texto](#)

(2) La Directiva 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018, 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.

[Ver Texto](#)

(3) Dispone el artículo 8. Bis. ter 5 de la Directiva 2011/16 que:

«Cada Estado miembro podrá 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. En estas 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.»

[Ver Texto](#)

(4) El artículo 7 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea dispone:

«Artículo 7. Respeto de la vida privada y familiar.

Toda persona tiene derecho al respecto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones.»

[Ver Texto](#)

(5) El artículo 47 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea dispone:

«Artículo 47. Derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial.

Toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva respetando las condiciones establecidas en el presente artículo.

Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente dentro de un plazo razonable por un juez independiente e imparcial, establecido previamente por la ley. Toda persona podrá hacerse aconsejar, defender y respetar.

Se prestará asistencia jurídica gratuita a quienes no dispongan de recursos suficientes siempre y cuando dicha asistencia sea necesaria para garantizar la efectividad del acceso a la justicia.»

[Ver Texto](#)

(6) El artículo 8 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos señala que:

«Artículo 8. Derecho al respeto a la vida privada y familiar

1. Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia.

No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y libertades de los demás.»

[Ver Texto](#)