

### Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala), de 8 de diciembre de 2022, asunto C-694/20 [DOUE núm. 35, de 30 de enero de 2023]

#### **DECLARADA LA ILEGALIDAD DE LA OBLIGACIÓN DE COMUNICACIÓN DE MECANISMOS TRANSFRONTERIZOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA A CARGO DE LOS ABOGADOS EXCEPTUADOS DE INFORMAR POR EL DEBER DE SECRETO PROFESIONAL**

La Gran Sala del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha dictado la Sentencia de 8 de diciembre de 2022 (asunto C-694/20), en la que declara contraria al Derecho de la Unión Europea determinada obligación de comunicación entre intermediarios vinculada a la dispensa de información por secreto profesional prevista por la Directiva (UE) 2018/822, del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que 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, conocida como «DAC 6».

#### – Antecedentes de hecho y de derecho

El asunto C-694/20 versa sobre una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al art. 267 TFUE, por el Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional de Bélgica).

Esta petición de decisión prejudicial tiene por objeto la validez del art. 8 bis ter, apartado 5 y 6 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 a la luz de los artículos 7 y 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea que regulan el respeto a la vida privada y familiar y el derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial, respectivamente.

En particular, el apartado 5 de la DAC 6 establece que los Estados miembros deberán exigir que los intermediarios que estén dispensados de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresivos por aplicación del deber de secreto profesional deberán comunicar sin demora sus obligaciones de comunicación de información a cualquier otro intermediario o, cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado. Por su parte, el apartado 6 de la DCA 6, establece que, cuando el intermediario notifique al contribuyente interesado o a otro intermediario la dispensa por secreto profesional establecida en el apartado 5 anteriormente señalado, la obligación de presentar información sobre el mecanismo transfronterizo de planificación fiscal potencialmente agresivo corresponderá al otro intermediario notificado o, de no existir este, al contribuyente interesado.

La petición se ha presentado en el contexto de varios litigios entre la Orde van Vlaamse Balies (Colegio de Abogados Flamencos); la Belgian Association of Tax Lawyers, una asociación profesional de abogados, e IG, CD y JU (tres abogados particulares), por una parte, y el Vlaamse Regering (Gobierno Flamenco-Bélgica), por otra, en relación con la validez de determinadas disposiciones de la normativa flamenca de

transposición de la DAC 6 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

Los demandantes en el litigio principal se oponen, en particular, a la obligación establecida en el artículo 11.6, apartado 1, párrafo primero, punto 1.º, del Decreto de 21 de junio de 2013 (Decreto relativo a la colaboración administrativa en el ámbito de la fiscalidad que transpone la Directiva 2011/16 en la región de Flandes, Bélgica), introducido en dicho decreto por el artículo 14 del Decreto de 26 de junio de 2020 que transpone la Directiva 2018/822 y que obliga al abogado que actúa como intermediario, cuando está sujeto al secreto profesional, a informar mediante escrito motivado a los demás intermediarios interesados de que no puede cumplir su obligación de comunicación de información. Según los demandantes es imposible cumplir esta obligación de información sin violar el secreto profesional al que se hallan sujetos los abogados. Añaden que dicha obligación de información no es necesaria para garantizar que se comunique información sobre los mecanismos transfronterizos, puesto que el cliente, asistido o no por el abogado, puede informar por sí mismo a los demás intermediarios y solicitarles que cumplan su obligación de comunicación de información.

El órgano jurisdiccional remitente señala que la información que los abogados deben transmitir a la autoridad competente en relación con sus clientes está protegida por el secreto profesional si esta información se refiere a actividades propias de sus funciones específicas de defensa o de representación ante los tribunales y de asesoramiento jurídico. Observa que el mero hecho de recurrir a un abogado está amparado por el secreto profesional y que, a fortiori, lo mismo ocurre con la identidad del cliente de un abogado. La información protegida por el secreto profesional frente a las autoridades públicas lo es también frente a otros agentes, como son otros intermediarios.

– Fundamento jurídico

El art. 7 de la Carta, que reconoce a toda persona el derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones, corresponde al art. 8, apartado 1, del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950 (CEDH), mientras que el art. 47, que garantiza el derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial, se corresponde con el art. 6, apartado 1, del CEDH. De conformidad con el art. 52, apartado 3, de la Carta, que tiene por objeto garantizar la coherencia necesaria entre los derechos contenidos en ella y los derechos correspondientes garantizados por el CEDH, sin menoscabar la autonomía del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia debe tener en cuenta, en la interpretación que lleve a cabo de los derechos garantizados por los arts. 7 y 47 de la Carta, los derechos correspondientes garantizados por el art. 8, apartado 1, y por el art. 6, apartado 1, del CEDH, tal como han sido interpretados por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), como nivel mínimo de protección.

En lo que concierne a la validez del art. 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada a la luz del art. 7 de la Carta, de la jurisprudencia del TEDH resulta que el art. 8, apartado 1, del CEDH protege la confidencialidad de toda la correspondencia entre particulares y ofrece una protección reforzada en el caso de los intercambios entre abogados y sus clientes.

Al igual que esta disposición, cuya protección abarca no solo la actividad de defensa, sino también el asesoramiento jurídico, el art. 7 de la Carta garantiza necesariamente el secreto de ese asesoramiento, tanto en lo que respecta a su contenido como a su existencia. En efecto, como ha señalado el TEDH, quienes consultan a un abogado pueden esperar razonablemente que sus comunicaciones permanezcan privadas y confidenciales. Por lo tanto, salvo en situaciones excepcionales, estas personas deben poder confiar legítimamente en que su abogado no divulgará a nadie, sin su consentimiento, que han recurrido a sus servicios.

La protección específica que el art. 7 de la Carta y el art. 8, apartado 1, del CEDH conceden al secreto profesional de los abogados, que se traduce ante todo en obligaciones a cargo de estos, se justifica por el hecho de que se les encomienda un cometido fundamental en una sociedad democrática, a saber, la defensa de los justiciables. Esta misión fundamental implica, por una parte, la exigencia, cuya importancia se reconoce en todos los Estados miembros, de que todo justiciable debe poder dirigirse con entera libertad a su abogado, profesión a la que es propia la función de asesorar jurídicamente, con independencia, a todos aquellos que lo soliciten y, por otra parte, la exigencia, correlativa, de lealtad del abogado hacia su cliente.

Pues bien, la obligación que establece el art. 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificado para el abogado intermediario cuando este, debido al secreto profesional al que está sujeto por el Derecho nacional, esté exento de la obligación de comunicar información prevista en el apartado 1 de dicho art. 8 bis ter, de notificar sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 de dicho art. 8 bis ter a los demás intermediarios que no son clientes, implica necesariamente que esos otros intermediarios adquirirán conocimiento de la identidad del abogado intermediario que lleva a cabo la notificación, de su apreciación de que el mecanismo en cuestión está sujeto a comunicación de información y de que ha sido consultado a este respecto.

En estas circunstancias y en la medida en que esos otros intermediarios no tienen necesariamente conocimiento de la identidad del abogado intermediario y del hecho de que este ha sido consultado acerca del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, la obligación de notificación establecida en el art. 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada supone una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado por el art. 7 de la Carta.

Además, debe observarse que esta obligación de notificación implica, indirectamente, otra injerencia en ese mismo derecho, que resulta de la divulgación a la Administración tributaria, por los terceros intermediarios que han recibido la notificación, de la identidad del abogado intermediario y de su consulta. Es decir, los terceros intermediarios que hayan recibido la notificación, informados así de la identidad del abogado intermediario y de su consulta en relación con el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información sin estar ellos mismos sujetos al secreto profesional, deberán informar a las autoridades competentes a que se refiere el art. 3, apartado 1, de dicha directiva no solo de la existencia de ese mecanismo transfronterizo de

planificación fiscal agresiva y de la identidad del contribuyente o contribuyentes interesados, sino también de la identidad del abogado intermediario y de su consulta.

Por lo que se refiere al respeto del contenido esencial del derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado en el art. 7 de la Carta, señala el TJUE que la obligación de notificación, establecida en el art. 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada solo implica de manera limitada el levantamiento, respecto de un tercero intermediario y de la Administración tributaria, de la confidencialidad de las comunicaciones entre el abogado intermediario y su cliente. En particular, esta disposición no obliga, ni tan siquiera autoriza, al abogado intermediario a compartir, sin el consentimiento de su cliente, información relativa al contenido de esas comunicaciones con otros intermediarios y, por lo tanto, estos no podrán transmitir tal información a la Administración tributaria.

En cuanto a la posible justificación de la citada injerencia por razones de interés general, el TJUE considera que, si bien la lucha contra la planificación fiscal agresiva y la prevención del riesgo de elusión y evasión fiscales son razones de interés general que pueden amparar dicha injerencia, no puede considerarse estrictamente necesaria para alcanzar dichos objetivos, porque 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, garantizan, en principio, que la Administración tributaria sea informada de los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

#### – Fallo del Tribunal

El TJUE acoge los argumentos de los demandantes y, otorgando prioridad al Derecho primario (la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea) sobre el Derecho derivado (DAC 6), establece que la obligación de comunicación a otros intermediarios impuesta por el art. 8 bis ter.5 de la DAC 6 supone una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado por el art. 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

El TJUE concluye que el art. 8 bis ter. 5 de la DAC 6 es inválido a la luz del art. 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 dispensado de la obligación de información por el deber de secreto profesional la obligación de notificar sin demora sus obligaciones de comunicación de información a cualquier otro intermediario que no sea su cliente.

Nora Libertad RODRÍGUEZ PEÑA  
Investigadora Postdoctoral Margarita Salas  
Área de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Salamanca  
[nrodriguezp@usal.es](mailto:nrodriguezp@usal.es)