

LA DIRECTIVA DAC6 SOMETIDA A UN TEST DE VALIDEZ A LA LUZ DE LA CARTA EUROPEA DE DERECHOS FUNDAMENTALES: LA STJUE DE 29 JULIO 2024 EN EL ASUNTO C-623/22, BELGIAN ASSOCIATION OF TAX LAWYERS

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

(España)

Jose.calderon@udc.es

ORCID 0000-0001-7973-2869

<https://orcid.org/0000-0001-7973-2869>

Resumen

Esta sentencia del TJUE viene a validar a grandes rasgos el sistema de reporting establecido por la Directiva UE «DAC6», frente a su cuestionamiento general y específico con arreglo a los principios de legalidad ordinaria y penal y el derecho a la intimidad en los términos establecidos en la Carta Europea de Derechos Fundamentales.

El TJUE, a través de este pronunciamiento, perfila el sistema dual de comunicación y notificación de los profesionales del Derecho comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva DAC6, matizando los principios recogidos en su precedente de 8 de septiembre 2022 C-694/20. Esta jurisprudencia termina desarrollando y concretando, en este contexto, la protección del secreto profesional del abogado en relación con obligaciones de comunicación de información con el Fisco que puedan proyectarse sobre información obtenida en el curso de sus actividades de asesoramiento y defensa jurídica.

De acuerdo con este pronunciamiento del Tribunal de Justicia podría mantenerse que los «abogados» en el sentido del art.1, apartado 2, letra a) de la Directiva 98/5, terminan siendo los profesionales del Derecho que gozan de una mayor protección regulatoria, al resultar beneficiados por el secreto profesional (abogado-cliente) en el marco del ejercicio de las actividades asesoramiento y defensa de clientes en relación con asuntos jurídico-tributarios, cuando menos en el marco y a los efectos de la aplicación de la DAC6.

Palabras clave

Directiva 2011/16/UE (DAC6)- Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea; Intercambio de información automático- Secreto profesional de los abogados

Abstract

This ruling of the CJEU broadly validates the reporting system established by the EU Directive 'DAC6', in the face of its general and specific questioning in accordance with the principles of ordinary and criminal legality and the right to privacy in the terms established in the European Charter of Fundamental Rights.

In this ruling, the CJEU outlines the dual system of communication and notification of legal professionals falling within the scope of application of the DC6 Directive, clarifying the principles set out in its precedent of 8 September 2022 C-694/20. This case law ends by developing and specifying, in this context, the protection of the lawyer's professional secrecy in relation to obligations to communicate information to the Treasury that may arise from information obtained in the course of his legal advice and defence activities.

According to this ruling of the Court of Justice, it could be maintained that 'lawyers' within the meaning of Article 1(2)(a) of Directive 98/5, end up being the legal professionals who enjoy greater regulatory protection, as they benefit from professional secrecy (lawyer-client privilege) in the context of the exercise of the activities of advising and defending clients in relation to legal-tax matters, at least in the context and for the purposes of the application of the DAC6.

Keywords

Directive 2011/16/EU (DAC6)-Charter of Fundamental Rights of the European Union; Automatic exchange of information-Legal professional privilege—attorney-client privilege

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de Hecho
3. Fundamentos de Derecho
4. Análisis y Relevancia para España
5. Bibliografía

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 29 de julio de 2024, C-623/24, aborda una petición de decisión prejudicial planteada por la *Cour constitutionnelle* de Bélgica. El caso se centra en la validez de ciertas disposiciones de la Directiva 2011/16/UE, modificada por la Directiva (UE) 2018/822, en relación con la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y el intercambio automático de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresivos (DAC6).

El litigio principal involucra a la Belgian Association of Tax Lawyers y otros demandantes contra el Primer Ministro de Bélgica. Los demandantes cuestionaron la validez de la ley belga que transpone la Directiva 2018/822, argumentando que ciertas disposiciones violan principios fundamentales de la Unión Europea (Carta Europea de Derechos Fundamentales de 2007, CEDF), incluyendo el derecho al respeto de la vida privada y los principios de igualdad de trato y no discriminación.

El marco jurídico se refiere a normas que conforman el Derecho de la UE y la legislación belga:

- **La Directiva 98/5/CE** que facilita el ejercicio permanente de la profesión de abogado en un Estado miembro distinto de aquel en el que se haya obtenido el título.
- **La Directiva 2011/16/UE** que establece un sistema de cooperación entre las autoridades fiscales nacionales de los Estados miembros para el intercambio de información con fines fiscales.
- **La Directiva 2018/822** que introduce la obligación de comunicar información sobre mecanismos fiscales transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva; y
- **Ley belga de 20 de diciembre de 2019** que transpone la Directiva 2018/822, modificando varios códigos fiscales belgas.

2. Supuesto de Hecho

Contexto y Procedimiento

El caso se originó a partir de una petición de decisión prejudicial planteada por la *Cour constitutionnelle* (Tribunal Constitucional, Bélgica) el 15 de septiembre de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de septiembre de 2022. Esta petición se presentó en el contexto de varios litigios entre la *Belgian Association of Tax Lawyers* y otras partes contra el Primer Ministro de Bélgica, con la intervención de varias organizaciones y gobiernos europeos.

Partes Involucradas

Las partes involucradas en el litigio vendrían a ser las siguientes:

- ***Belgian Association of Tax Lawyers***
- ***Ordre des barreaux francophones et germanophone***
- ***Orde van Vlaamse Balies***
- ***Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten***
- ***Premier ministre/Eerste Minister***

Además, intervinieron en el procedimiento:

- ***Conseil des barreaux européens AISBL***
- ***Conseil national des barreaux de France***
- ***Gobiernos de Bélgica, Chequia, España y Polonia***
- ***Consejo de la Unión Europea***
- ***Comisión Europea***

Marco Jurídico

El caso se centra en la **Directiva 2011/16/UE**, modificada por la **Directiva (UE) 2018/822**, que establece un sistema de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, incluyendo el intercambio automático y obligatorio de información sobre mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos sujetos a comunicación de información.

Cuestiones Prejudiciales

El Tribunal Constitucional de Bélgica planteó cinco cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia, que abordan la validez de la Directiva 2018/822 en relación con varios principios y derechos fundamentales de la Unión Europea, incluyendo las siguientes:

1. **Igualdad de Trato y No Discriminación:** Si la Directiva 2018/822 infringe los principios de igualdad de trato y no discriminación al aplicar la obligación de comunicar información a todos los impuestos, no solo al impuesto sobre sociedades.
2. **Seguridad Jurídica y Legalidad en Materia Penal:** Si los conceptos utilizados en la Directiva son suficientemente claros y precisos para cumplir con los principios de seguridad jurídica y legalidad en materia penal.
3. **Claridad en los Plazos de Comunicación:** Si la Directiva es suficientemente clara en cuanto al momento en que comienza a correr el plazo para la comunicación de información.

4. **Secreto Profesional y Notificación:** Si la obligación de notificación impuesta a los intermediarios que se acogen al secreto profesional es compatible con el derecho al respeto de la vida privada.
5. **Proporcionalidad de la Obligación de Comunicación:** Si la obligación de comunicar información es proporcionada y justificada en relación con los objetivos perseguidos.

3. Fundamentos de Derecho

Primera Cuestión Prejudicial: Igualdad de Trato y No Discriminación

El Tribunal de Justicia examinó si la Directiva 2018/822 infringe los principios de igualdad de trato y no discriminación al aplicar la obligación de comunicar información a todo tipo de impuestos, y no solo al impuesto sobre sociedades. El Tribunal concluyó que la Directiva no infringe estos principios porque la planificación fiscal agresiva puede ocurrir en diversos ámbitos fiscales, no solo en el impuesto sobre sociedades. Además, razona el TJUE que la Directiva DAC6 se aplica de manera uniforme a todos los impuestos, excepto el IVA, los aranceles aduaneros y los impuestos especiales, que están regulados por otras normativas del Derecho de la Unión.

El TJUE reafirmó la vigencia y aplicación en este contexto de los principios de no discriminación (art.21 CEDF) y de igualdad de trato (art.20 CEDF), poniendo de relieve cómo situaciones comparables no pueden ser tratadas de forma diferente, en tanto que situaciones diferentes no deben ser tratadas de manera idéntica, a menos que concurra un fundamento objetivo que lo justifique. Partiendo de tal premisa, el TJUE considera que el legislador europeo ostenta un amplio margen regulatorio en los términos previstos en el TFUE, a efectos de instrumentar una regulación común europea dirigida a prevenir montajes de elusión fiscal.

Y en esta misma línea, el Tribunal de Justicia mantiene que en tanto en cuanto la articulación de montajes de elusión fiscal no está circunscrita al impuesto sobre sociedades, puede considerarse que resulta válido definir medidas de prevención de la planificación potencialmente abusiva que trasciendan de tal impuesto.

El mismo razonamiento es utilizado por el Tribunal de Justicia para fundamentar el amplio ámbito de aplicación de las obligaciones de comunicación de montajes transfronterizos potencialmente constitutivos de planificación fiscal agresiva; de hecho, tal amplitud se considera que permite defender más fácilmente la consistencia de la regulación articulada a través de la Directiva 2018/822 con los principios de igualdad y no discriminación.

Segunda y Tercera Cuestión Prejudicial: Seguridad Jurídica y Legalidad en Materia Penal

El Tribunal de Justicia analizó en las cuestiones segunda y tercera si los conceptos utilizados en la Directiva son suficientemente claros y precisos para

cumplir con los principios de seguridad jurídica y legalidad en materia penal. Los conceptos en cuestión que fueron objeto de análisis atañen a los referidos a los siguientes términos: «mecanismo», «intermediario», «participante», «empresa asociada», «transfronterizo», «señas distintivas» y «criterio del beneficio principal».

El TJUE concluyó que estos conceptos están definidos en la DAC6 de forma suficientemente clara y precisa. Razona el Tribunal que, aunque la Directiva utiliza términos amplios, la regulación permite de forma razonable a los operadores económicos comprender sus obligaciones y prever las consecuencias de sus acciones. A este respecto, el Tribunal de Justicia pone en valor que la terminología empleada en la DAC6 esté alineada con la utilizada en estándares internacionales como las *OECD's CRS Model Rules*.

Llama la atención el TJUE sobre la definición de «mecanismo» (*arrangement*) y la distinción entre un «mecanismo» y una «serie de mecanismos». Un mecanismo se define de forma amplia incluyendo cualquier operación, transacción, negocio o estructura cuyo objetivo sea la planificación fiscal. El hecho de que el concepto de «mecanismo» se defina de forma amplia se considera adecuado en conexión con la finalidad de la DAC6, ya que ello permite capturar todo tipo de prácticas de planificación fiscal, que de otra manera escaparían el control fiscal, según el TJUE. En este orden de cosas, el Tribunal clarificó que si un «mecanismo» u operación específica que forma parte de una serie de operaciones conectadas cumple con los criterios que determinan la obligación de comunicación de los mecanismos transfronterizos, los intermediarios fiscales o el contribuyente, según proceda, deben comunicar tales mecanismos de forma independiente o separada, en tanto que si ello no sucede, se estará a la comunicación del mecanismo que sí cumpla tales criterios.

En el mismo sentido, el Tribunal de Justicia considera que la Directiva DAC6 establece claramente los plazos y las condiciones bajo las cuales debe comunicarse la información, garantizando así la seguridad jurídica. De esta forma, se considera que el cómputo del *reporting period*, a partir del día después a que aquél que un mecanismo está disponible para su ejecución, o está listo para tal puesta en marcha, o su primer paso se ha llevado a cabo, cumple con los condicionantes para ser compatible con los principios de legalidad ordinaria y de legalidad en materia penal. La misma conclusión se extiende en relación con el cómputo del plazo de comunicación de los mecanismos respecto de los que un intermediario fiscal hubiera colaborado a partir de actividades de asesoramiento.

Finalmente, el TJUE analizó si tales obligaciones de comunicación establecidas en la DAC6 son o no compatibles con el derecho a la intimidad y vida privada protegido por el art.7 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales. Básicamente se cuestionaba si la interferencia que resulta de las obligaciones de comunicación establecidas por la DAC6 sobre el referido derecho fundamental, está justificada considerando su alcance e imprecisa regulación, de suerte que el Tribunal de Justicia volvió a pronunciarse a favor de la compatibilidad de esta regulación con el referido derecho a la intimidad y vida privada de las personas.

Cuarta Cuestión Prejudicial: Secreto Profesional y Notificación

El Tribunal de Justicia examinó en este contexto si la obligación de notificación impuesta a los intermediarios por la DAC6 resulta compatible con el secreto profesional de los abogados.

Este análisis parte del doble sistema de comunicación de información que establece la DAC6, a saber: por un lado, los intermediarios, con carácter general, deben comunicar directamente la información referida a los mecanismos transfronterizos a los que se refiere la DAC6, remitiendo tal información a las autoridades fiscales competentes; por otro lado, excepcionalmente, tales intermediarios pueden invocar una excepción o dispensa (waiver) en relación con la comunicación de la información a la que se refiere la DAC6 si tal obligación de comunicación vulnerara o afectara a su obligación legal de secreto profesional de acuerdo con la legislación nacional aplicable. En estos casos, los intermediarios están obligados a notificar sin demora a cualquier otro intermediario o en su defecto al contribuyente, tal circunstancia, de manera que son éstos los que eventualmente deben proceder a comunicar la información requerida con arreglo a la DAC6.

El Tribunal de Justicia se enfrentó a la cuestión planteada partiendo de su jurisprudencia previa establecida en la sentencia dictada en el asunto *Orde Van Vlaamse Balies and Others* (STJUE 8 de diciembre 2022, C-694/20), donde declaró que la relación abogado-cliente disfruta de una protección específica debido al papel que desempeñan los abogados en el sistema judicial, de acuerdo con el ordenamiento y tradición jurídica de todos los Estados miembros. De acuerdo con ello, el TJUE concluyó que un abogado no puede ser obligado a notificar a otro intermediario que no es su cliente, de sus obligaciones de comunicación de acuerdo con la DAC6 ya que ello resultaría contrario al art.7 CEDF; en estos casos, el abogado sólo debería notificar a su cliente. La aplicación, por tanto, de la dispensa o waiver por un abogado, excluyendo su obligación de comunicación de información ex DAC6, queda reemplazada por la obligación de notificación de tal circunstancia a su cliente, y no a otro intermediario.

En la presente sentencia (29 julio de 2024), el TJUE reafirmó que la referida obligación de notificación a otro intermediario no debe aplicarse a los abogados debido a la protección específica del secreto profesional, yendo por tanto más allá del derecho a la intimidad de los clientes derivado del art. 7 CEDF. Sin embargo, esta protección (la sustitución de la obligación de comunicación por una de notificación) no se extiende automáticamente a otros profesionales, como asesores fiscales, sino sólo (exclusivamente) a aquellos profesionales (no abogados) que disfrutaban de un estatus asimilable o comparable al de los abogados estando habilitados por la legislación nacional para representar legalmente a sus clientes en juicios ante los tribunales (procedimientos judiciales).

La excepción, dispensa o waiver de la que disfrutaban los abogados en relación con las obligaciones de comunicación con arreglo a la DAC6, se clarifica, delimitándose de forma estricta tal excepción a favor de profesionales que disfruten de un estatuto comparable al de los abogados, con arreglo a la legislación nacional del Estado miembro de que se trate.

Ahora bien, el TJUE matiza que los abogados que invocan el secreto profesional y pueden excluir la obligación de comunicación de información derivada de la DAC6, y reemplazarla por una notificación a su cliente (y no a otro intermediario), de forma acorde con el art.7 de la CEDF (matizando lo declarado en la STJUE de *Orde Van Vlaamse Balies and Others* (STJUE 8 de diciembre 2022, C-694/20), no se extiende a estos otros profesionales (no abogados) que disfrutan, de acuerdo con la legislación nacional de un estatus comparable al poder representar legalmente a sus clientes en los tribunales, de suerte que tal excepción (régimen de notificación al cliente por el abogado intermediario habiendo invocado el secreto profesional del abogado), sólo aplica a las personas que ejercen su actividad profesional con uno de los títulos mencionados en el art.1, apartado 2, letra a) de la Directiva 98/5.

Quinta Cuestión Prejudicial: Proporcionalidad de la Obligación de Comunicación

El Tribunal de Justicia evaluó si, desde la perspectiva del art.7 CEDF, la obligación de comunicar información es proporcionada y justificada en relación con los objetivos perseguidos. La obligación de comunicar información implica revelar a la Administración tributaria datos sobre el diseño y la ejecución de mecanismos fiscales potencialmente agresivos. El Tribunal concluyó que esta obligación es adecuada para lograr los objetivos de lucha contra la planificación fiscal agresiva y la evasión fiscal, y no va más allá de lo necesario para alcanzar estos objetivos. La información requerida es específica y necesaria para que las autoridades fiscales puedan reaccionar rápidamente y de manera efectiva.

Conclusión final del TJUE

El Tribunal de Justicia declaró que el examen de las cuestiones planteadas no ha revelado ningún elemento que afecte la validez de la Directiva 2011/16/UE, modificada por la Directiva (UE) 2018/822, a la luz de los principios y derechos fundamentales invocados.

4. Análisis y Relevancia para España

Esta sentencia reafirma, con carácter general, la validez de las disposiciones de la Directiva 2018/822 (DAC6) en el contexto de la cooperación fiscal y del intercambio automático de información tributaria sobre mecanismos transfronterizos potencialmente abusivos, subrayando la importancia de estas medidas para combatir la planificación fiscal agresiva y garantizar la equidad tributaria en la Unión Europea.

La jurisprudencia establecida a través de esta sentencia debe conectarse tanto con otros pronunciamientos en la materia, notablemente con la STJUE 8 de diciembre 2022, C-694/20 *Orde Van Vlaamse Balies and Others*¹, y en menor medida con la STJUE de 26 de septiembre 2024 *F SCS* (C-432/23), dictada con posterioridad.

¹ Esta sentencia del TJUE motivó la suspensión cautelar el art.45.4.b) RGAT, por parte del TS, a través del auto de 27 febrero 2023.

Esta sentencia del TJUE, de 29 de julio 2024, vendría a validar a grandes rasgos el sistema de reporting de la DAC6, desde la perspectiva del art.7 de la CEDF, por más que tal validación se produzca tras la modulación relevante derivada de lo establecido en la sentencia de 8 de septiembre 2022 C-694/20². El TJUE en su pronunciamiento de julio de 2024, analiza las obligaciones de comunicación y notificación de los intermediarios abogados (y no abogados, desde el ángulo o perspectiva de la protección del secreto profesional del abogado derivada del art.7 CEDF, evidenciando la relevancia e impacto de la dispensa o «waiver» de la DAC6 que debe permitir a los abogados excluir la obligación de comunicación derivada de esta DAC6 y reemplazarla por una notificación a su cliente; tal waiver o dispensa no puede ser invocada por otros profesionales del Derecho que no ostenten la condición de abogado en el sentido del art.1, apartado 2, letra a) de la Directiva 98/5, aunque es cierto que los Estados miembros pueden permitir que determinados profesionales (no abogados) puedan aplicar la exclusión o dispensa del derecho de comunicación en el sentido resuelto en la respuesta dada por el TJUE a la cuestión cuarta de la sentencia que estamos comentando.

El TJUE termina optando por una posición que no puede calificarse como excesivamente garantista de los derechos de los obligados tributarios, en relación con los principios de legalidad ordinaria y penal o de seguridad jurídica, considerando la imprecisa redacción de las disposiciones de la DAC6 que imponen amplios deberes de colaboración a un conjunto muy amplio de profesionales del Derecho, que deben analizar de forma casuística si las operaciones en las que intervienen pueden caer o no en el marco de estas amplias obligaciones de comunicación cuyos presupuestos de aplicación pivotan sobre conceptos ambiguos, imprecisos e incluso extraños a la tradición jurídica nacional. En cierta medida, la sentencia de 29 julio 2024 refleja un momento donde el pén-

2 La protección del secreto profesional que se proyecta sobre las comunicaciones entre los abogados y sus clientes se construye principalmente atendiendo al fundamento del derecho a la intimidad de sus clientes que confían en la confidencialidad de sus comunicaciones recíprocas; tal protección resulta del art.7 CEDF y del art.8 CEDH. No obstante, el secreto profesional de los abogados-clientes también está protegido en sí mismo atendiendo al derecho de defensa jurídica y el propio papel de los abogados en el sistema judicial de una sociedad democrática en un Estado de Derecho, de acuerdo con el propio art.7 CEDF. Ahora bien, el ángulo dominante de protección del secreto profesional en el contexto de las obligaciones derivadas de la DAC6, posee relevancia a efectos un conjunto de cuestiones, como la dispensa y el alcance de la protección de la confidencialidad de la documentación intercambiada entre abogados (y no abogados) y clientes; la protección derivada del derecho a la intimidad se proyecta sobre el asesoramiento prestado por todo tipo de profesionales (no sólo abogados), y determina un derecho-deber de confidencialidad que favorece y puede ser invocado por el cliente. La jurisprudencia constitucional española ha conectado el fundamento de la protección del secreto profesional abogado-cliente, tanto con el derecho fundamental de la intimidad del art.18.1 CE, como con el derecho a la tutela judicial efectiva (derecho de defensa y la regulación del derecho a no declarar sobre hechos presuntamente delictivos resultando aplicable el secreto profesional) del art.24.2 CE (ATC 600/1989 y STC 114/1984, comentada ampliamente por el profesor Palao Taboada («Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda Pública» en *Capacidad Contributiva, No Confiscatoriedad y otros estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Civitas, 2018, pp.459 y ss). La jurisprudencia del TJUE, derivada de las sentencias de 29 de julio y 26 septiembre 2024, combinan la fundamentación de la protección del secreto profesional derivada del art. 7 CEDF, a partir del derecho a la intimidad y el derecho de defensa jurídica. Cabe apuntar en este orden de cosas cómo los datos obtenidos por la administración tributaria en ejercicio de sus potestades están cubiertos por la cláusula de secreto tributario, de manera que mantienen siguen conservando un carácter confidencial que afecta al «circulo de acceso» y a la «esfera de uso» de tal información; véase el art.95 de la LGT, y nuestra obra: *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, Netbiblo, 2009.

dulo regulatorio y jurisprudencial se ha situado en un punto donde se sobreprotege la lucha contra la planificación fiscal agresiva frente a los derechos y garantías fundamentales de los contribuyentes.

Es cierto que el TJUE termina protegiendo el contenido esencial del secreto profesional de los abogados en el contexto de la DAC6, pero tal protección se hace pivotar sobre el art.7 CEDF (en su dimensión de secreto comunicaciones abogado-cliente), y se configura como una suerte de última frontera o muro de Adriano que protege el sistema legal y el derecho de defensa jurídica frente a un escenario de abrupta demolición.

De acuerdo con este pronunciamiento del Tribunal de Justicia podría mantenerse que los «abogados» en el sentido del art.1, apartado 2, letra a) de la Directiva 98/5, terminan siendo los profesionales del Derecho que gozan de una mayor protección regulatoria, al resultar beneficiados por el secreto profesional (abogado-cliente) en el marco del ejercicio de las actividades asesoramiento y defensa de clientes en relación con asuntos jurídico-tributarios, cuando menos en el marco y a los efectos de la aplicación de la DAC6.

No obstante, cabe recordar que la reforma realizada por el legislador comunitario en relación con la DAC, motivada por la STJUE de 8 de diciembre 2022, a través de la Directiva 2023/2226, de 17 octubre 2023 (DAC8), dio nueva redacción al apartado 5 del art.8 bis ter de la DAC para regular la dispensa que ordena, en el sentido de que los abogados cuando actúen como «intermediarios», estando exentos de la obligación de comunicación de información debido a que resulten sujetos al secreto profesional, no deben informar a cualquier otro intermediario que no sea su cliente sobre tal circunstancia; la nueva redacción de la referida cláusula de dispensa de la DAC sigue refiriéndose a «intermediarios» y remitiendo a la legislación nacional de los Estados miembros para que delimiten su secreto profesional. El legislador español, a través de la ley 13/2023, de 24 de mayo, modificó la D.A.24 de la LGT para exigir esa obligación de comunicación solo respecto de quienes sean clientes de los intermediarios eximidos por el deber de secreto profesional; el anteproyecto de ley de transposición de la Directiva 2023/2226 (DAC8) no contempla cambio alguno en este sentido, de manera que tanto la DAC como la legislación española sigue utilizando la terminología de «intermediarios»³, sin diferenciar intermediarios abogados e intermediarios no abogados, tal y como hace el TJUE en alguna de las sentencias comentadas⁴.

3 Véanse a estos efectos la Disposición Adicional Vigésimo Tercera y Cuarta de la LGT (introducida a través de la ley 10/2020), y el RD.243/2021, de 6 de abril. Nótese que la regulación española que implementó la DAC6 utiliza una terminología más genérica, empleando el término «intermediarios», en lugar de diferenciar entre «abogados» e «intermediarios no abogados», aplicando de forma extensiva lo dispuesto en el art.93.5 LGT en este contexto que se refiere a profesionales que presten servicios de asesoramiento y defensa (no necesariamente abogados), de suerte que el TJUE diferencia entre las actividades de asesoramiento y defensa jurídica realizadas por abogados y por no abogados a los efectos de la aplicación de las reglas de dispensa de la obligación de comunicar información.

4 Podría postularse una interpretación de la normativa de desarrollo de la DAC6 a la luz de la sentencia de la Gran Sala del TJUE, de 8 de diciembre de 2022 (C-694/20), en el sentido de que la dispensa en relación con las obligaciones de comunicación y notificación a otros intermediarios, podría invocarse por todo tipo de profesionales que realizaran actividades de asesoramiento jurídico y defensa

A este respecto, cabe apuntar cómo no es extraño encontrar legislaciones de otros países que han extendido la protección que ostentan los abogados a otros profesionales que llevan a cabo actividades de asesoramiento jurídico, limitando de forma similar su deber de colaboración con las autoridades fiscales, al entender que también aquí concurre una relación cubierta por un secreto profesional donde se comunican datos que afectan a la intimidad y derechos de defensa de los clientes, que merecen protección en términos similares.

La jurisprudencia del TJUE establecida en esta sentencia, de 29 de julio 2024, combinada con las de 8 de diciembre de 2022 (C-694/20, *Ordre van Vlaamse Balies*) y de 26 de septiembre 2024 *FSCS*, C-432/23 (comentada igualmente en este mismo número de la RTT), deja muchas cuestiones abiertas y plantea importantes dudas (muy en particular en relación con el alcance de la referida dispensa o excepción a la obligación de colaboración del abogado en el marco de la DAC6), haciendo difícil que inspire una reforma de calado de la regulación española que desarrolle la DAC6, o la propia revisión de la cláusula del art.93.5 LGT a efectos de aplicar esta «jurisprudencia comunitaria», cuando menos allí donde resulte de aplicación el Derecho de la UE⁵.

5. Bibliografía

Calderón Carrero, *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, Net-Biblo, 2009.

Calvo Vergez, «La transposición de la DAC6 al ordenamiento tributario español», *Forum Fiscal*, nº260

Cortes Torres, «La declaración sobre determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal», *RTT*, nº139, 2022.

Delgado Pacheco, «El secreto profesional de los abogados en el ámbito tributario en la reciente jurisprudencia del TJUE», *Blogtributario.garrigues*, 24/09/2024.

(intermediarios abogados y no abogados), estando sujetos al derecho-deber del secreto profesional sobre el contenido de las comunicaciones e información suministrada por el cliente en tal contexto; esta posición pivota sobre la protección del derecho a la intimidad conferida por el art.7 CEDF, art.8 CEDH y art.18.1 CE, sin desconocer cómo el derecho de defensa y la tutela judicial efectiva están conectados con el secreto profesional de los abogados.

5 Ciertamente, podría considerarse que la jurisprudencia del TJUE en relación con la Directiva DAC6 podría requerir ciertas modificaciones de la legislación española que transpone tal Directiva, sin necesidad de enmendar el art.93.5 LGT, en tanto que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la protección del secreto profesional resultante del art.7 CEDF y que se ha producido al margen de lo establecido en la DAC6, posee un alcance más general, pudiendo requerir una revisión del art. 93.5 de la LGT. Sin embargo, pensamos que las dos líneas de jurisprudencia poseen implicaciones sobre la regulación general establecida en el art.93.5 LGT que ordena básicamente el secreto profesional como límite al deber de colaboración con la Administración tributaria, recogiendo una lacónica previsión específica en relación la prestación de servicios profesionales de asesoramiento y defensa. Una revisión de esta cláusula del art.93.5 LGT a la luz de la jurisprudencia comunitaria, evidentemente también tendría que considerar lo dispuesto en la CE (y la jurisprudencia constitucional) y en la Ley Orgánica 5/2024, de 11 de noviembre, del Derecho de Defensa (art.16. Garantía de confidencialidad de las comunicaciones y secreto profesional).

Grau Ruiz, A., «El secreto profesional en el marco tributario europeo: ¿armonización negativa de las normas sobre transposición de la DAC6?», RTT, nº139, 2022.

Merino Jara, «Secreto profesional en el marco de la DAC6», Forum Fiscal nº257.

Morón Pérez, «La obligación de declarar los mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos en España y sus límites para los profesionales jurídicos», REDF, nº191.

Palao Taboada («Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda Pública» en *Capacidad Contributiva, No Confiscatoriedad y otros estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Civitas, 2018.

Pantazoupoulos, «Boundaries of Legal Privilege Under DAC6», TNI, March 20, 2023.