

# LA PROTECCIÓN DEL SECRETO PROFESIONAL DE LOS ABOGADOS EN EL CONTEXTO DE LA APLICACIÓN DE MECANISMOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA A NIVEL EUROPEO: LA STJUE DE 26 DE SEPTIEMBRE DE 2024, C-432/23

---

**Jose Manuel Calderón Carrero**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*

*Universidad de A Coruña*

*(España)*

*Jose.calderon@udc.es*

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

## **Resumen**

Esta sentencia posee gran trascendencia práctica en la medida en que el TJUE fija doctrina sobre la protección del secreto profesional de los abogados que realizan actividades de asesoramiento y defensa a clientes, frente a requerimientos de información cursados por autoridades fiscales, a la luz de la Carta Europea de Derechos Fundamentales.

El pronunciamiento del TJUE se produce en relación con procedimientos de intercambio de información rogados puestos en marcha en aplicación de la Directiva 2011/16/UE, estableciendo en este sentido los principios de protección del secreto profesional de los abogados en el marco de inspecciones fiscales, resultando aplicable el Derecho de la UE, pudiendo afectar a lo establecido en la LGT.

## **Palabras clave**

Directiva 2011/16/UE; Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea; Intercambio de información previa solicitud; Secreto profesional de los abogados

## **Abstract**

This judgment is of great practical significance insofar as the CJEU establishes doctrine on the protection of the professional secrecy of lawyers

who advise and defend clients against requests for information from tax authorities, in the light of the European Charter of Fundamental Rights.

The pronouncement of the CJEU is produced in relation to procedures for the exchange of information requested in application of Directive 2011/16/EU, establishing in this regard the principles of protection of the professional secrecy of lawyers in the framework of tax inspections, with EU law being applicable, which may affect the provisions of the LGT.

**Keywords**

Directive 2011/16/EU- Charter of Fundamental Rights of the European Union;  
Exchange of information on request- Legal professional privilege

## **SUMARIO**

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de Derecho
4. Análisis y relevancia para España

## 1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El asunto C-432/23 tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada por la *Cour Administrative* de Luxemburgo en el contexto de un litigio entre un despacho de abogados luxemburgués y la Administración tributaria luxemburguesa, en relación con requerimientos de información cursados por esta última a tales abogados respecto de su asesoramiento en materia de Derecho de sociedades prestado a sus clientes, habiendo sido solicitada tal información por la administración tributaria española a los efectos de una inspección nacional, con arreglo al mecanismo de intercambio de información articulado a través de la Directiva 2011/16/UE.

La cuestión prejudicial planteada ante el TJUE por la *Cour Administrative* de Luxemburgo, suscita la cuestión del alcance e implicaciones derivadas de los arts.7 y 52 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE en relación con requerimientos de información que atañe a comunicaciones entre abogados y clientes, cursados en aplicación de las disposiciones nacionales de los Estados miembros que implementaron la Directiva 2011/16/UE, en materia de intercambio de información tributaria a nivel europeo.

## 2. Supuesto de hecho

Como acabamos de indicar, la cuestión prejudicial planteada al TJUE por la *Cour Administrative* de Luxemburgo se origina en el contexto de un litigio entre un despacho de abogados luxemburgués y la Administración tributaria luxemburguesa, cuyo origen se encuentra en una decisión de esta última por la que se requería al citado despacho de abogados para que aportase toda la documentación e información disponible sobre los servicios prestados a una sociedad española en el contexto de unas operaciones relativas a la adquisición de una empresa y a la compra de una participación mayoritaria de una sociedad. Este requerimiento venía motivado por una solicitud de información que la Administración tributaria española había cursado a las autoridades tributarias luxemburguesas sobre la base de lo dispuesto en la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

A la vista del requerimiento recibido, el despacho de abogados respondió por correo electrónico a las autoridades tributarias luxemburguesas manifestando que había prestado labores de asesoramiento jurídico al grupo al que pertenecía la sociedad española y que, por tanto, el secreto profesional le impedía facilitar cualquier información relativa a su cliente. La Administración tributaria luxemburguesa dio respuesta a la citada respuesta mediante un correo electrónico en el que se instaba al despacho de abogados a atender al requerimiento remitido.

El despacho de abogados reiteró su postura a través de un escrito en el que señaló que el asesoramiento prestado en las operaciones objeto del requerimiento no estaba comprendido dentro del ámbito fiscal, sino que se circunscribía al plano del Derecho societario, y manifestó su negativa a proporcionar la información solicitada por cuanto esta se encontraba amparada por el secreto

profesional previsto en el art. 177 del Código Tributario luxemburgués. A este respecto, cabría señalar que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del citado precepto, *«podrán [...] negarse a comunicar información: 1. Los abogados y representantes que intervengan en asuntos penales. [...] 3. Los abogados, por lo que atañe a la información que se les hubiera transmitido en el ejercicio de su profesión. 4. Los asistentes o colaboradores de las personas mencionadas en los puntos 1 a 3, por lo que atañe a las circunstancias que hubieran conocido en esa condición»*. Por su parte, en el apartado 2 de dicho artículo se precisa que *«la presente disposición no se aplicará a las personas mencionadas en los puntos 3 y 4 en la medida en que se trate de hechos de los que hayan tenido conocimiento al asesorar o representar 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»*.

Ante esta negativa, las autoridades tributarias luxemburguesas requirieron nuevamente al despacho de abogados, bajo apercibimiento de multa, para que facilitase toda la información y documentación solicitada. Sin embargo, dicho requerimiento no fue atendido, por lo que, finalmente, la Administración tributaria luxemburguesa impuso una multa al despacho de abogados.

Las decisiones de la Administración tributaria que dieron lugar a este último requerimiento y a la posterior imposición de la multa fueron objeto, respectivamente, de un recurso de anulación y de un recurso contencioso-administrativo ante el *Tribunal administratif* de Luxemburgo por parte del despacho de abogados. En relación con el recurso de anulación, la Colegio de Abogados de Luxemburgo solicitó intervenir en el proceso como parte coadyuvante en apoyo de las pretensiones del despacho de abogados.

El *Tribunal administratif* de Luxemburgo dictó sentencia en virtud de la cual declaró la inadmisibilidad *ratione temporis* del citado recurso de anulación y denegó la intervención como parte coadyuvante del Colegio de Abogados de Luxemburgo. Dicha sentencia fue objeto de apelación ante la *Cour administrative* de Luxemburgo que finalmente decidió admitir el recurso de anulación presentado por el despacho de abogados, así como la intervención en el proceso del Colegio de Abogados de Luxemburgo.

En esencia, y al margen de lo ya señalado en relación con el art. 177 del Código Tributario luxemburgués, desde la óptica del Derecho de la UE, las partes recurrente y coadyuvante sostenían la ilegalidad del requerimiento controvertido en el litigio principal sobre la base de lo dispuesto en los apartados 2 y 4 del art. 17 de la Directiva 2011/16/UE y en los preceptos correspondientes de la normativa interna de transposición de la citada Directiva en el Derecho luxemburgués, e invocaban la doctrina derivada de la sentencia del TJUE de 8 de diciembre de 2022, asunto C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies y otros*, así como lo establecido en el art. 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE). De este modo, al objeto de poder resolver el litigio planteado, la *Cour administrative* de Luxemburgo decidió plantear seis cuestiones prejudiciales al TJUE.

Básicamente, a través de las dos primeras cuestiones prejudiciales, que el TJUE examinó de forma conjunta, el órgano jurisdiccional remitente preguntaba

*«si el artículo 7 de la Carta debe interpretarse en el sentido de que el asesoramiento jurídico prestado por un abogado en materia de Derecho de sociedades está comprendido en el ámbito de la protección reforzada de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizada por dicho artículo, de modo que una decisión por la que se requiere a un abogado para que proporcione a la Administración del Estado miembro requerido, a efectos del intercambio de información previa solicitud previsto por la Directiva 2011/16, toda la documentación y la información relativa a sus relaciones con su cliente en el marco de tal asesoramiento constituye una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado por el citado artículo».*

Mediante las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta, que también fueron examinadas conjuntamente por parte del TJUE, la *Cour Administrative* de Luxemburgo planteaba, en esencia, *«si la Directiva 2011/16 es inválida a la luz de los artículos 7 y 52, apartado 1, de la Carta en la medida en que esta Directiva no contiene ninguna disposición, más allá de su artículo 17, apartado 4, que, por un lado, permita expresamente una injerencia en las comunicaciones entre los abogados y sus clientes en el contexto del régimen de intercambio de información previa solicitud y, por el otro, defina por sí misma el alcance de la limitación del ejercicio del derecho garantizado en el artículo 7 de la Carta, al tiempo que establece, como se desprende del artículo 18, apartado 1, de dicha Directiva, que corresponde a la normativa de los Estados miembros determinar en qué medida el secreto profesional de los abogados puede ser óbice para una solicitud de información formulada por el Estado miembro requerido».*

Finalmente, a través de las cuestiones prejudiciales quinta y sexta, que el TJUE examinó nuevamente de forma conjunta, el órgano jurisdiccional remitente preguntaba, en esencia, *«si los artículos 7 y 52, apartado 1, de la Carta deben interpretarse en el sentido de que se oponen a un requerimiento como el descrito en el apartado 52 de la presente sentencia, basado en una disposición nacional en virtud de la cual el asesoramiento y la representación de un abogado en asuntos fiscales no están amparados, salvo en caso de riesgo de acciones penales contra el cliente, por la protección reforzada de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizada por el artículo 7 de la Carta».*

### 3. Fundamentos de Derecho

---

*Sobre el alcance de la protección del derecho al respeto de las comunicaciones abogado-cliente garantizado por el art. 7 de la CDFUE y la existencia de una posible injerencia en el mismo*

En relación con la resolución de las dos primeras cuestiones prejudiciales, el TJUE comienza recordando que el art. 7 de la CDFUE, en virtud del cual se reconoce que «toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones», se corresponde con el art. 8.1 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (CEDH). Esta correspondencia entre ambos preceptos se traduce, de conformidad con lo dispuesto en el art. 52.3 de la CDFUE, en la

necesidad de que el TJUE, a la hora de interpretar los derechos contemplados en el art. 7 de la CDFUE, deba tener en cuenta la interpretación de los derechos correspondientes garantizados por el art. 8.1 del CEDH por parte del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) como «nivel mínimo de protección».

De este modo, y trayendo a colación lo ya afirmado en su sentencia de 8 de diciembre de 2022, asunto C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies y otros*, el TJUE reitera que, de acuerdo con la jurisprudencia del TEDH, el art. 8.1 del CEDH garantiza la confidencialidad de toda la correspondencia entre particulares y otorga una protección de carácter reforzado a las comunicaciones intercambiadas entre los abogados y sus clientes, la cual no queda circunscrita únicamente a la actividad de defensa, sino que también se proyecta sobre el plano del asesoramiento jurídico. Por tanto, sobre el alcance del art. 7 de la CDFUE, el TJUE afirma que el citado precepto protege el secreto profesional de los abogados en el marco del asesoramiento jurídico prestado a sus clientes, tanto en lo relativo al contenido de dicho asesoramiento como a la propia existencia del mismo. A este respecto, apunta el Tribunal que las personas que consultan a un abogado, pueden esperar razonablemente que las comunicaciones abogado-cliente permanezcan privadas y confidenciales; de ahí que, salvo situaciones de carácter excepcional, estas personas deben poder confiar legítimamente en que su abogado no divulgará, sin su consentimiento, que han recurrido a sus servicios.

En relación con esta cuestión, el TJUE destaca que la protección reforzada que el art. 7 de la CDFUE y el art. 8.1 del CEDH otorgan al secreto profesional de los abogados encuentra su justificación en que este colectivo tiene encomendada la misión de defender a los justiciables, la cual resulta fundamental en el marco de una sociedad democrática. Tal y como señala el Tribunal, esta misión implica, por una parte, la exigencia de que todo justiciable pueda dirigirse con total libertad a su abogado y, por otra parte, el deber de lealtad por parte del abogado hacia su cliente.

De este modo, el TJUE afirma que el asesoramiento jurídico prestado por un abogado en cualquier ámbito del Derecho disfruta de la protección reforzada que el art. 7 CDFUE otorga a las comunicaciones entre los abogados y sus clientes y, por ende, un requerimiento como el cursado por parte de las autoridades tributarias luxemburguesas constituye una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones abogado-cliente garantizado por el citado precepto.

En definitiva, y por lo que respecta a las dos primeras cuestiones prejudiciales, el TJUE concluye que el art. 7 de la CDFUE «debe interpretarse en el sentido de que el asesoramiento jurídico prestado por un abogado en materia de Derecho de sociedades está comprendido en el ámbito de la protección reforzada de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizada por dicho artículo, de modo que una decisión por la que se requiere a un abogado para que proporcione a la Administración del Estado miembro requerido, a efectos del intercambio de información previa solicitud previsto por la Directiva 2011/16, toda la documentación y la información relativa a sus relaciones con su cliente en el marco de tal asesoramiento constituye una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado por el citado artículo».

### ***Sobre la validez de la Directiva 2011/16/UE a la luz de los arts. 7 y 52 de la CDFUE***

A los efectos de responder a las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta, el TJUE inicia su análisis señalando que, en el ámbito del intercambio de información previa solicitud contemplado en la Directiva 2011/16/UE, la citada norma de Derecho de la UE organiza las relaciones entre el Estado miembro requirente y el Estado miembro requerido y sus obligaciones recíprocas. No obstante, tal y como recuerda el Tribunal, la Directiva 2011/16/UE no contiene, en relación con esta modalidad de intercambio de información, «ninguna obligación de declaración a cargo de las personas u operadores que posean información».

Asimismo, el TJUE apunta que, si bien el art. 17.4 de la Directiva reconoce el derecho del Estado miembro requerido a no comunicar determinada información al Estado miembro requirente, no precisa los detalles de los procedimientos nacionales de recogida de información. De igual forma, el Tribunal señala que el art. 17.2 de la citada Directiva dispone que esta no impondrá a ningún Estado miembro *«la obligación de llevar a cabo investigaciones o de comunicar información, si realizar tales investigaciones o recopilar la información solicitada para los propios fines de dicho Estado miembro infringe su legislación»*; sin embargo, tal precepto no establece los requisitos que deben cumplirse en los procedimientos nacionales de recogida de información.

En este sentido, el TJUE afirma que, por lo que respecta al intercambio de información previa solicitud, la Directiva 2011/16/UE solo ha determinado las obligaciones existentes entre el Estado miembro requirente y el Estado miembro requerido, autorizando a este último a no atender una solicitud de información en aquellos casos en los que llevar a cabo las investigaciones solicitadas o recopilar la información requerida resulte contrario a su legislación nacional. Por tanto, el Tribunal señala que corresponde a los Estados miembros la tarea de velar por que sus procedimientos nacionales de recogida de información a efectos de dicho intercambio respeten la CDFUE y, en particular, lo dispuesto en su art. 7.

Sobre la base de lo anterior, el TJUE concluye que el hecho de que el régimen de intercambio de información previa solicitud contemplado en la Directiva 2011/16/UE no contenga disposiciones relativas a la protección de la confidencialidad de las comunicaciones abogado-cliente en el marco de la recogida de información que corresponde al Estado miembro requerido, no implica que la Directiva resulte contraria a lo dispuesto en el arts. 7 y en el art. 52.1 de la CDFUE.

A este respecto, el TJUE afirma que, de acuerdo con lo establecido en el art. 51.1 de la CDFUE, son los Estados miembros los que, en el marco de los procedimientos nacionales aplicados a efectos de dicha recogida de información, deben garantizar la protección reforzada de las comunicaciones abogado-cliente prevista en el art. 7 de la CDFUE. Por tanto, tal y como señala el Tribunal, cada Estado miembro *«debe velar, en particular, por que cualquier posible limitación del ejercicio de los derechos garantizados por el citado artículo 7, derivada de sus procedimientos nacionales, sea "establecida por la ley", en el sentido del artículo 52, apartado 1, de la Carta»*.



Finalmente, y en respuesta a las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta, el TJUE declara que *«el examen de los aspectos a los que se refieren estas cuestiones no ha puesto de manifiesto ningún elemento que pueda afectar a la validez de la Directiva 2011/16 a la luz de los artículos 7 y 52, apartado 1, de la Carta»*.

***Sobre la conformidad del requerimiento de información y la normativa luxemburguesa con los arts. 7 y 52.1 de la CDFUE***

En relación con las cuestiones prejudiciales quinta y sexta, el TJUE empieza recordando, por una parte, que la protección reforzada que el art. 7 de la CDFUE otorga a las comunicaciones entre un abogado y sus clientes se aplica con independencia del ámbito del Derecho en el que se preste el asesoramiento jurídico o se represente al cliente y, por otra parte, que el citado precepto garantiza la confidencialidad de dicho asesoramiento, tanto en lo relativo a su contenido como a la propia existencia del mismo.

No obstante, el Tribunal matiza que, como ya ha tenido ocasión de señalar, entre otras, en su sentencia de 29 de julio de 2024, asunto C-623/22, *Belgian Association of Tax Lawyers y otros*, los derechos reconocidos en el art. 7 de la CDFUE no constituyen prerrogativas de carácter absoluto, sino que deben considerarse en relación con su función en la sociedad. A este respecto, el Tribunal entiende que, a la luz de lo establecido en el art. 52.1 de la CDFUE, resulta posible introducir limitaciones al ejercicio de tales derechos, siempre que tales limitaciones *«sean establecidas por la ley, respeten el contenido esencial de esos derechos y, dentro del respeto del principio de proporcionalidad, sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás»*.

En relación con el asunto controvertido en el litigio principal, el Tribunal señala que lo dispuesto en el art. 177.2 del Código Tributario luxemburgués impide que el abogado al que la Administración dirige una solicitud de información pueda negarse a proporcionar la información a la que haya tenido acceso en el ejercicio de su profesión cuando se trate de hechos conocidos en el contexto del asesoramiento o representación de sus mandantes en asuntos de naturaleza fiscal, a menos que se trate de cuestiones cuya respuesta exponga a sus clientes a un riesgo de acciones penales. A juicio del Tribunal, el citado precepto determina que el contenido de las comunicaciones abogado-cliente sobre asuntos fiscales que hayan tenido lugar en el marco de la prestación de servicios de asesoramiento o de la representación ante los tribunales no pueda mantenerse en secreto frente a la Administración, salvo que su revelación entrañe un riesgo de acciones penales contra su cliente.

Asimismo, y a la vista del contenido del requerimiento controvertido en el litigio principal, el Tribunal de Justicia también considera que el hecho de que la Administración tributaria luxemburguesa volviese a exigir al despacho de abogados, bajo apercibimiento de multa, toda la información previamente solicitada, de forma precisa y sin alteraciones, una vez que el citado despacho ya había manifestado que no podía facilitar dicha información por encontrarse cubierta por el secreto profesional, implica que el contenido de las comunicaciones abogado-cliente con respecto al establecimiento de las estructuras

societarias de inversión en cuestión no pueda mantenerse en secreto frente a la Administración que había emitido el requerimiento.

Así las cosas, y en línea con lo señalado por la Abogada General en sus conclusiones, el Tribunal entiende que, en la medida en que el art. 177 del Código Tributario luxemburgués excluye de forma casi íntegra de la protección reforzada que el art. 7 de la CDFUE otorga al secreto profesional de los abogados el contenido del asesoramiento prestado por estos profesionales en materia fiscal, *«vacía de su propia esencia a dicha protección en esa rama del Derecho»*. Asimismo, el TJUE señala que el requerimiento remitido por la Administración tributaria luxemburguesa, al exigir al despacho de abogados que aportase la totalidad del expediente en su poder, lo que incluía detalles sobre el contenido de todas las comunicaciones abogado-cliente, a pesar de que, según el propio despacho de abogados, el asesoramiento prestado a su cliente no se refería a asuntos de naturaleza fiscal, *«amplía todavía más el alcance de la vulneración de la esencia del derecho protegido por el artículo 7 de la Carta»*.

El Tribunal termina concluyendo que un requerimiento como el controvertido en el litigio principal, basado en una disposición como el art. 177.2 del Código Tributario luxemburgués, constituye una vulneración del contenido esencial del derecho al respeto de las comunicaciones abogado-cliente y, por ende, una injerencia que no puede justificarse.

Por tanto, y como respuesta a las cuestiones prejudiciales quinta y sexta, el TJUE declara que los arts. 7 y 52, apartado 1, de la CDFUE *«deben interpretarse en el sentido de que se oponen a un requerimiento como el descrito en el apartado 52 de la presente sentencia, basado en una disposición nacional en virtud de la cual el asesoramiento y la representación de un abogado en asuntos fiscales no están amparados, salvo en caso de riesgo de acciones penales contra el cliente, por la protección reforzada de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizada por el referido artículo 7»*.

#### **4. Análisis y relevancia para España**

---

La STJUE en el caso *FSCS* posee gran trascendencia práctica por un conjunto de razones, entre las que destaca el reforzamiento de la protección del secreto profesional de los abogados que realizan actividades de asesoramiento y defensa a clientes, frente a requerimientos de información cursados por autoridades fiscales, así como frente a medidas generales cuyo cumplimiento pase por la revelación a la administración tributaria de documentación o información suministrada por abogados a sus clientes en tal contexto (labores de asesoramiento y defensa).

Ciertamente, el alcance específico derivado de la protección del referido secreto profesional posee implicaciones relevantes a los efectos de definir y articular el marco de relaciones de colaboración entre los obligados tributarios amparados por tal secreto profesional y las administraciones tributarias. Dependiendo del alcance de tal derecho (documentación e información protegida) y los supuestos en que puede ejercitarse y los sujetos que puedan invocarlo

(abogados, clientes, eventualmente otros asesores jurídicos e intermediarios fiscales)<sup>1</sup>, mayor o menor será el alcance de las propias potestades de investigación y control de las administraciones tributarias.

En este orden de cosas, no resulta baladí destacar cómo el TJUE adopta en esta sentencia una posición garantista del secreto profesional del abogado frente a las administraciones tributarias, anclando su protección en el art.7 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, y definiendo de forma amplia y reforzada tal garantía, asociándola, además de al derecho a la vida privada, al derecho de defensa, que constituye uno de los pilares sobre los que se sustenta una sociedad democrática en un Estado de Derecho.

El alcance del secreto profesional del abogado se proyecta sobre las comunicaciones abogado-cliente en el curso de todo tipo de situaciones relacionadas con actividades de asesoramiento y defensa jurídica. Toda la documentación relativa a las relaciones entre el abogado y su cliente estaría cubierta, con carácter general, por el secreto profesional, que también encarna una obligación de confidencialidad para el abogado<sup>2</sup>. El TJUE se pronuncia a estos efectos de forma principialista, sin concretar en detalle qué tipo de documentación y comunicaciones estarían protegidas por el secreto profesional, bastando en principio que hubieran sido entregadas, generadas o producidas en el curso de una actividad de asesoramiento y defensa entre el abogado y el cliente o con motivo de las mismas. Todo el contenido del asesoramiento e incluso la existencia del mismo estaría cubierto por el secreto profesional, por más que habría que concretar sus límites en conexión con el contenido esencial del derecho protegido a través del secreto profesional. La jurisprudencia del TEDH al hilo de la cláusula del art.8.1 CEDH aplicaría como nivel mínimo de protección del secreto profesional.

En este mismo orden de cosas, el TJUE pone de relieve cómo la Directiva 2011/16, que regula el intercambio de información tributaria entre las administraciones tributarias de los Estados miembros no contiene, en relación en particular con el intercambio rogado, ninguna obligación de declaración a cargo de las personas u operadores que posean la información, al tratarse de una cuestión que corresponde regular a los Estados miembros. Es cierto que el art. 17.4 de la Directiva 2011/16 reconoce el derecho del Estado miembro requerido a no comunicar determinada información al Estado miembro requirente en ciertos casos, pero no precisa los detalles de los procedimientos nacionales de recogida de información. En particular, tal cláusula prevé que la autoridad competente del Estado requerido «*podrá denegar la comunicación de la información en caso de que ello suponga la divulgación de un secreto comercial, industrial o profesional, de un procedimiento comercial, o de una información cuya divulgación sea contraria al interés público*»<sup>3</sup>.

---

1 El art.16 de la Ley Orgánica 5/2024, de 11 noviembre, del Derecho de Defensa, regula en términos amplios la garantía de confidencialidad de las comunicaciones y el secreto profesional abogado-cliente.

2 Véanse a este respecto las SSTJUE 8 de diciembre 2022, C-694/20, *Orde Van Vlaamse Balies and Others*, y de 29 de julio de 2024, *Belgian Association of Tax Lawyers y otros* (C-623/22).

3 Una cláusula de corte similar la encontramos en el apartado 3, letra c) del art.26 de los Modelos de Convenio de la OCDE/ONU para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión

Y en la misma línea el art. 17.2 de la citada Directiva DAC dispone que esta no impondrá a ningún Estado miembro *«la obligación de llevar a cabo investigaciones o de comunicar información, ni realizar tales investigaciones o recopilar la información solicitada para los propios fines de dicho Estado miembro infringe su legislación»*; tal cláusula, no obstante, no establece los requisitos que deben cumplirse en los procedimientos nacionales de recogida de información.

Como bien indica el TJUE, la Directiva 2011/16/UE, en relación con el intercambio rogado, solo ha determinado las obligaciones existentes entre el Estado miembro requirente y el Estado miembro requerido, autorizando a este último a rechazar una solicitud de información en aquellos casos en los que llevar a cabo las investigaciones solicitadas o recopilar la información requerida resultara contrario a su legislación nacional.

En este sentido, resulta claro que, con arreglo a la Directiva 2011/16, compete a los Estados miembros la tarea de velar por que sus procedimientos nacionales de recogida de información a efectos de dicho intercambio respeten la CDFUE y, en particular, lo dispuesto en su art. 7. De esta forma, el TJUE termina situando la cuestión de la protección del secreto profesional abogado-cliente, en el marco de procedimientos de intercambio de información tributarios articulados con arreglo a la Directiva 2011/16, en el plano nacional, por más que el procedimiento de intercambio tenga origen en una disposición de Derecho de la UE que, por lo demás, contempla y permite la aplicación de las normas nacionales que ordenan el secreto profesional. Por ello, el hecho de que el régimen de intercambio de información previa solicitud contemplado en la Directiva 2011/16/UE no contenga disposiciones relativas a la protección de la confidencialidad de las comunicaciones abogado-cliente en el marco de la recogida de información que corresponde al Estado miembro requerido, no implica que la Directiva resulte contraria a lo dispuesto en los arts. 7 y 52.1 de la CDFUE.

Así las cosas, la sentencia del TJUE es clara a la hora de declarar la obligación de los Estados miembros de garantizar la protección reforzada de las comunicaciones abogado-cliente prevista en el art. 7 de la CDFUE, en el marco de los procedimientos nacionales que articulen el intercambio rogado de información.

---

fiscal. A este respecto, el Comité Fiscal OCDE incluyó en el año 2005 nuevos comentarios (párrafos 19.3 y 19.4) en relación con la incidencia de la normativa interna que protege la confidencialidad de las comunicaciones entre los representantes legales y abogados y sus clientes en relación con la cláusula del apartado 3º del artículo 26 MC OCDE 2005-2017. En este sentido, se observa que tal protección debe ser definida de forma estricta a los efectos del referido precepto, esto es, al objeto de que un Estado requerido pueda rechazar una solicitud de información invocando que afecta al secreto profesional. En concreto, se indica que tal protección otorgada a las comunicaciones entre el representante legal y el cliente no alcanza a los documentos o registros enviados al primero con el fin de proteger tales documentos o registros de la revelación requerida por la ley. Asimismo, toda información referida a la identidad de una persona en su calidad de director o beneficiario efectivo de una entidad típicamente no es considerada ni protegida como una comunicación confidencial. El Comité Fiscal OCDE continúa enfatizando que, aunque la protección de las comunicaciones confidenciales entre clientes y sus representantes legales es distinta en el panorama internacional, no debería definirse de forma tan amplia que dificultase gravemente el efectivo intercambio de información. Nótese que en la STJUE de 29 de julio de 2024, *Belgian Association of Tax Lawyers y otros* (C-623/22), se reconoció que la excepción de comunicación de la información atendiendo a la protección del secreto profesional de los abogados, que se recoge en la DAC, está basada en los Comentarios al art.26 MC OCDE.

Por tanto, tal y como señala el Tribunal, cada Estado miembro *«debe velar, en particular, porque cualquier posible limitación del ejercicio de los derechos garantizados por el citado artículo 7, derivada de sus procedimientos nacionales, sea «establecida por la ley», en el sentido del artículo 52, apartado 1, de la Carta»*.

Nótese, a este respecto, cómo el ámbito de aplicación de la Carta Europea de Derechos Fundamentales, de acuerdo con el propio art.51.1 de la misma, queda circunscrito a aquellos casos donde los Estados miembros apliquen el Derecho de la UE; de esta forma, los intercambios de información que tienen lugar con arreglo a disposiciones nacionales de implementación de la Directiva 2011/16, deben realizarse observando la protección reforzada que resulta del art.7 de la CEDF respecto del secreto profesional abogados-clientes en los términos fijados por el TJUE, en tanto que en otros procedimientos nacionales o convencionales que se sitúan regulatoriamente extramuros del Derecho de la UE éste no aplicaría y, por tanto, la protección del secreto profesional derivaría de las correspondientes disposiciones nacionales de aplicación.

Resulta evidente que la regulación recogida en el apartado 5 del art.93 de la LGT termina siendo materialmente afectada por el pronunciamiento y doctrina del TJUE, de suerte que, cuando menos allí donde resulte de aplicación el Derecho de la UE, la legislación debería garantizar que en los procedimientos tributarios las potestades administrativas se ejerciten salvaguardando el ejercicio del derecho al secreto profesional abogado-cliente, comprendiendo éste todo tipo de datos, informaciones, documentación y comunicaciones que hubieran tenido lugar o se hubieran intercambiado con motivo de todo tipo de actividades de asesoramiento y defensa jurídica<sup>4</sup>. Son muchas las cuestiones que pueden plantearse en este orden de cosas (v.gr., el propio alcance material del secreto profesional (¿toda la documentación entregada al abogado?), sujetos que pueden invocarlo (¿el cliente?, ¿un in-house lawyer?), en qué contexto puede invocarse (investigaciones fiscales de clientes o del propio abogado, investigaciones penales), quién tiene la carga de la prueba sobre la aplicación del privilegio abogado-cliente, entre otras), de suerte que toda esta jurisprudencia del TJUE requiere ponderar distintos bienes jurídicos protegidos, situaciones y marcos regulatorios, tal y como evidencia la práctica legal internacional.

---

<sup>4</sup> Como se ha indicado por destacados profesionales, la amplia protección que resulta de la jurisprudencia del TJUE vendría a superar la interpretación estricta que hizo en su momento la AN, acerca del alcance del art.93.5 LGT, en relación con los requerimientos de información relativa a clientes dirigidos a los profesionales de la abogacía que prestaban servicios de asesoramiento fiscal (SAN de 19 enero 2009, rec.245/2007), abriendo nuevamente el debate sobre la ponderación entre el deber del secreto profesional de los abogados que presten servicios de asesoramiento fiscal y las obligaciones de información para con la administración tributaria recogidas en el referido precepto de la LGT (Huelin/Martínez, «El secreto de la abogacía y los requerimientos de información tributaria», Cuatrecasas Newsletter, 18 Octubre 2024).