



UNIVERSITAT DE
BARCELONA



Derecho
Tributario y
Política
Fiscal

**Papers de treball de Dret Tributari i Política Fiscal
Serie N. 4/2023**



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

**“COMENTARIO DE LA SENTENCIA DEL TJUE DE 8 DE
DICIEMBRE DE 2022 (ASUNTO C-694/20), ECLI:EU:C:2022:963”**

Eduardo Ignacio Solar Ortega

Alumno, Derecho tributario,
Máster en derecho de la empresa y de los negocios,
Universitat de Barcelona.

esolaror49@alumnes.ub.edu

SUMARIO: 1.- Introducción; 2.- Marco normativo y Sentencia TJUE: 2.1.- Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (DAC 6), 2.2.- Transposición de la DAC 6 al Derecho Español, 2.3.- Sentencia del TJUE de 8 de diciembre de 2022 (asunto C-694/20), ECLI:EU:C:2022:963; 3.- Conclusiones.

RESUMEN: La Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 dice relación con el intercambio de información de carácter transfronterizo de estrategias o planificaciones fiscales potencialmente agresivas, a fin de evitar conductas elusivas y/o evasivas. Esta directiva establece la obligación de comunicación de información de los respectivos intermediarios y, para los efectos de este trabajo, analizaremos cómo afecta la referida obligación a los abogados, en su calidad de intermediarios secundarios, y cómo la misma colisiona con el deber de secreto profesional.

PALABRAS CLAVE: Cumplimiento tributario; Comunicación de información; Intermediarios; Secreto profesional.

ABSTRACT: Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 relates to the exchange of information of a cross-border nature of potentially aggressive tax strategies or planning, in order to prevent elusive or evasive conduct. This directive establishes the obligation of communication of information of the respective intermediaries and, for the purposes of this paper, we are going to analyze how the referred obligation affects lawyers, as secondary intermediaries, and how the same collides with the duty of professional secrecy.

KEY WORDS: Tax compliance; Communication of information; Intermediaries; Professional secrecy.

1.- INTRODUCCIÓN

En relación a algunos años atrás, hoy es común escuchar el concepto jurídico de compliance o cumplimiento tributario, el cual corresponde a un conjunto de normas de carácter interno de una empresa u organización y que dicen relación con el cumplimiento de la legislación tributaria de un país, con el objetivo de controlar y evitar riesgos y/o delitos tributarios.

Es así que la implementación de un sistema de cumplimiento tributario, pretende evitar aquellos riesgos a los cuales se encuentran expuestas las empresas, independiente del tamaño, sin embargo, también genera o debería generar una relación de cooperación entre administrado y administración.

No obstante, se debe tener en consideración que resulta inherente a las personas la pretensión de querer pagar lo menos posible, por concepto de impuestos, a la administración y, por tal motivo, para lograr una relación de cooperación exitosa es necesario que la implementación del sistema de cumplimiento tributario vaya acompañada de importantes incentivos en favor de los contribuyentes.

En consecuencia y en relación a lo que revisaremos más adelante, la administración, nacional o internacional según corresponda, al momento de establecer sus diferentes políticas anti elusivas y evasivas debe ponderar los principios que puedan colisionar entre sí, ya que como veremos a continuación no siempre es suficiente argüir en base al interés general para pasar a llevar otros derechos o principios.

En línea con lo anterior, es que el presente trabajo tiene por objeto el análisis de la obligación de comunicación de información de los abogados, en su calidad de intermediarios fiscales de carácter secundario, de acuerdo a lo regulado en la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, denominada, conocida y en adelante como DAC 6, específicamente en el artículo 8, bis ter, números 5 y 6.

Primero, se efectuará una breve revisión de las respectivas normas atinentes de la referida DAC 6, de la transposición al ordenamiento jurídico español, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y del Convenio Europeo de Derechos Humanos, con el fin de tratar de explicar aquella colisión que existiría entre la obligación de comunicación de información y el deber de secreto profesional de los abogados.

En este mismo sentido, se expondrán los fundamentos y decisión de una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en adelante TJUE, de fecha 8 de diciembre de 2022, la cual trata la colisión señalada en el párrafo anterior.

Finalmente, se expondrán algunas conclusiones y comentarios concernientes a la decisión adoptada por el TJUE respecto de la DAC 6 y del derecho español.

2.- MARCO NORMATIVO Y SENTENCIA TJUE

2.1.- Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (DAC 6)

La DAC 6 versa sobre el intercambio de información de carácter transfronterizo y pretende evitar estrategias o planificaciones fiscales potencialmente agresivas que tengan por fin la consecución de ventajas tributarias que configuren conductas elusivas y/o evasivas. Lo anterior, mediante la imposición de la obligación de comunicación de información a los respectivos intermediarios, ya sean estos asesores fiscales, abogados, gestores, etcétera, esperando que de una manera u otra se conviertan en leales colaboradores de la administración tributaria¹.

Con el objetivo de lograr una mejor comprensión de este trabajo, a continuación se transcriben algunos conceptos que utiliza la DAC 6 y cuyas definiciones legales se encuentran en la misma normativa de la Unión Europea, a saber²:

“Mecanismo transfronterizo: un mecanismo que afecte a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país cuando se cumpla, como mínimo, una de las condiciones siguientes...”;

“Mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información: cualquier mecanismo transfronterizo en el que concurra como mínimo una de las señas distintivas que figuran en el anexo IV”;

“Seña distintiva: una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo que supone una indicación de un riesgo potencial de elusión fiscal, enumerada en el anexo IV”;

“Intermediario: cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución.

Significa asimismo cualquier persona que, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes y sobre la base de la información disponible así como de la experiencia y los

¹ CHICO DE LA CÁMARA, P., “Compliance tributario & principio de buena fe: ¿cómo sentar unas sólidas bases para una mejora de las relaciones cooperativas?. “Los dos extremos de una cuerda pueden estar muy alejados, pero son siempre la misma cuerda”, *Revista española de Derecho Financiero num.189/2021*, Editorial Civitas, SA, p. 11 – 18.

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

conocimientos en la materia que son necesarios para prestar tales servicios, sabe o cabe razonablemente suponer que sabe que se ha comprometido a prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información...”.

La norma que ha generado problemas en cuanto a la exigibilidad de la obligación de comunicación de información de los abogados, como intermediarios en los términos de la DAC 6, es el artículo 8, bis ter, números 5 y 6.

Por un lado, el numeral 5 se refiere a aquellos intermediarios que por la aplicación del deber de secreto profesional, para nuestro interés los abogados, se encuentran relevados de su obligación de comunicación de información, debiendo comunicar la respectiva dispensa a cualquier otro intermediario y, de no existir, al contribuyente interesado. Y por otro lado, el numeral 6 regula que será este último intermediario o el contribuyente, según corresponda, quién deberá cumplir con la obligación de comunicación. En cuanto al detalle de la regulación, es decir, cómo y cuándo se puede recurrir a la dispensa de la obligación, la DAC 6 lo deja al criterio de los respectivos estados miembros³.

2.2.- Transposición de la DAC 6 al Derecho Español

La directiva en comento, la respectiva obligación de comunicación de información de los intermediarios, en los términos ya expuestos, y la posibilidad de dispensarse de esta última en razón del deber de secreto profesional, en este caso de los abogados, se transpone a través de la Ley General Tributaria, disposición adicional número 24, apartado número 1; Reglamento de Aplicación de los Tributos, artículo 45.4.b.1º, y; Resolución del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT de fecha 8 de abril de 2021.

2.3.- Sentencia del TJUE de 8 de diciembre de 2022 (asunto C-694/20), ECLI:EU:C:2022:963

Esta sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea versa sobre una cuestión prejudicial promovida por el Tribunal Constitucional de Bélgica, a raíz de un proceso incoado

³ Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018.

por asociaciones gremiales de abogados y abogados independientes en contra del Gobierno Flamenco de Bélgica, a través del cual solicitaron la inaplicabilidad de la respectiva transposición belga de la DAC 6, basándose principalmente en que los abogados intermediarios dispensados de su obligación de comunicación de información en razón del deber de secreto profesional tampoco pueden cumplir con la obligación de notificación a otros intermediarios, ya que el contenido de esta última es producto de las actividades profesionales de carácter jurídico las cuales también se encuentran sujetas a secreto profesional y, además, que el propio contribuyente podría informar a otro intermediario a fin de que este cumpla con la respectiva obligación de comunicación de información⁴.

La cuestión prejudicial fallada por el TJUE dice relación con que si acaso la obligación de notificación de los abogados dispensados en razón del deber de secreto profesional, a cualquier otro intermediario que no sea su cliente, en los términos del artículo 8, bis ter, números 5 y 6 de la DAC 6, es contrario o no a los derechos fundamentales de la Unión Europea relativos al derecho al respeto de las comunicaciones privadas y al derecho a tutela judicial efectiva y a un juez imparcial⁵.

Previo a avanzar con el razonamiento y decisión del TJUE, cabe mencionar que la sentencia hace referencia a la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y al Convenio Europeo de Derechos Humanos. Respecto al primero de estos, estudia los artículos 7 y 47, y en cuanto al segundo de los referidos catálogos, se recurre al artículo 8 y 6, relativos a los derechos al respeto a la vida privada y familiar, y a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial⁶.

El TJUE efectúa un razonamiento acerca del cometido fundamental que efectúan los abogados, en este caso como intermediarios, en el marco de una sociedad democrática, ya sea la defensa o la asesoría jurídica, cuyas respectivas comunicaciones entre clientes y abogados se encuentran sujetas al deber del secreto profesional y, es más, gozan de una protección reforzada, con el objetivo de velar por la privacidad de dichas comunicaciones⁷. De hecho, el tribunal destaca que el secreto profesional se extiende tanto al contenido como a la existencia

⁴ Sentencia del TJUE de 8 de diciembre de 2022 (asunto C-694/20), ECLI:EU:C:2022:963, p. 9.

⁵ Sentencia del TJUE de 8 de diciembre de 2022 (asunto C-694/20), ECLI:EU:C:2022:963, p. 10.

⁶ Sentencia del TJUE de 8 de diciembre de 2022 (asunto C-694/20), ECLI:EU:C:2022:963, p. 12.

⁷ ANDRADE RODRÍGUEZ, BETTY. (2022, Original inédito). “¿Es factible reclamar el privilegio profesional legal en materia tributaria? Un análisis de las excepciones a las reglas de divulgación obligatoria”.

del asesoramiento jurídico. Lo anterior, en razón de los artículos 7 y 8 señalados en el párrafo anterior. En base a este razonamiento, el TJUE determina que la referida obligación de notificación de los abogados dispensados a los otros intermediarios que no sean sus clientes, implica que el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes se vea vulnerado, ya que no solo se revelaría el hecho de la consulta por parte del cliente sino que también la identidad del abogado y su apreciación sobre el respectivo mecanismo⁸.

A continuación, el TJUE analiza si la injerencia en comento se encuentra justificada o no. Por un lado, considera que si se respeta el principio de legalidad y que la obligación de notificación no contraviene la esencia del derecho al respeto de las comunicaciones entre abogado y cliente, sin embargo y al analizarla a partir del principio de proporcionalidad, onerosidad de la medida e interés general, el razonamiento y decisión toma un rumbo diferente.

Luego, si bien es cierto que la prevención de riesgo de elusión y evasión fiscal son objetivos de interés general, por el solo hecho de que un abogado intermediario se encuentre dispensado de su respectiva obligación de comunicación no implica que la administración no pueda acceder a la información relativa al mecanismo en cuestión, ya que la normativa obliga a todos los intermediarios y, en su defecto, al contribuyente. Además, que un abogado intermediario quede dispensado de su obligación de comunicación de información no lo libera de su obligación de notificación respecto a su cliente, ya que en este caso no se vulnera el secreto profesional. Junto a lo anterior, la divulgación de la identidad del abogado intermediario dispensado y de su consulta, a simple vista no es necesario ni adecuado para proteger el interés general en cuestión⁹. En otras palabras, la referida injerencia no es proporcional¹⁰ y, por ende, tampoco necesaria para proteger el interés general¹¹.

En razón de lo anterior, el TJUE ha declarado inválido el artículo 8, bis ter, número 5 de la DAC 6, en relación al número 6 del mismo artículo, a la luz del artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, específicamente la obligación de notificación de los abogados intermediarios dispensados de su obligación de comunicación de información,

⁸ Sentencia del TJUE de 8 de diciembre de 2022 (asunto C-694/20), ECLI:EU:C:2022:963, p. 12 – 13.

⁹ ANDRADE RODRÍGUEZ, BETTY. (2022, Original inédito). “¿Es factible reclamar el privilegio profesional legal en materia tributaria? Un análisis de las excepciones a las reglas de divulgación obligatoria”.

¹⁰ ANDRADE RODRÍGUEZ, BETTY. (2022, Original inédito). “¿Es factible reclamar el privilegio profesional legal en materia tributaria? Un análisis de las excepciones a las reglas de divulgación obligatoria”.

¹¹ Sentencia del TJUE de 8 de diciembre de 2022 (asunto C-694/20), ECLI:EU:C:2022:963, p. 14 – 18.

en razón del deber de secreto profesional, a cualquier otro intermediario que no sea su cliente, ya que se conculca el derecho al respeto de las comunicaciones entre el abogado y su cliente.

A mayor abundamiento y de acuerdo a lo promovido por el tribunal remitente, el TJUE descarta una injerencia relativa al derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial, consagrado en el referido artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en razón de que no se verifica nexo alguno entre las obligaciones de la DAC 6 y un eventual proceso judicial^{12 13}.

¹² Sentencia del TJUE de 8 de diciembre de 2022 (asunto C-694/20), ECLI:EU:C:2022:963, p. 18 – 19.

¹³ MARÍN BENÍTEZ, GLORIA. (2022, Original inédito). “Efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-694/2020 en la normativa española de trasposición de la DAC 6”.

3.- CONCLUSIONES

El fallo en comento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea implica una invalidación parcial de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, ya que en definitiva lo que se declara ilegal es la obligación de notificación de los abogados intermediarios dispensados de su obligación de comunicación de información en razón del secreto profesional, a otros intermediarios que no sean sus clientes.

El resto de las disposiciones de la DAC 6 no han sido declaradas inválidas y, en consecuencia, continúan vigentes y totalmente exigibles.

Sin embargo, las respectivas disposiciones de las normativas internas de los estados miembros que transponen la DAC 6, en virtud de la sentencia en comento deberán ser revisadas y ajustadas.

En particular y respecto al derecho interno de España, se deberán ajustar tanto la Ley General Tributaria, disposición adicional número 24, apartado número 1 y el Reglamento de Aplicación de los Tributos, artículo 45.4.b.1º, ya que dichas normas regulan la obligación invalidada por el TJUE.

Las consideraciones del TJUE permiten afirmar que el secreto profesional más que un deber sería un principio fundamental inherente a cualquier estado de derecho y, por ende, las posibles injerencias deben ser excepcionales¹⁴ y analizadas de manera exhaustiva mediante el principio o test de proporcionalidad, en los términos expuestos en el apartado anterior.

Me parece relevante además y, a la vez, necesario, que se efectúe una distinción entre intermediarios principales y secundarios¹⁵. Por un lado, los principales serían aquellos que diseñan, organizan o gestionan la ejecución del mecanismo y, por otro, los secundarios serían quienes se limitan a prestar asesoría. De este modo, sería posible eximir a los abogados que actúan como intermediarios secundarios¹⁶, y quizás a otros profesionales también, de

¹⁴ ANDRADE RODRÍGUEZ, BETTY. (2022, Original inédito). “¿Es factible reclamar el privilegio profesional legal en materia tributaria? Un análisis de las excepciones a las reglas de divulgación obligatoria”.

¹⁵ MARÍN BENÍTEZ, GLORIA. (2022, Original inédito). “Efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-694/2020 en la normativa española de trasposición de la DAC 6”.

¹⁶ ANDRADE RODRÍGUEZ, BETTY. (2022, Original inédito). “¿Es factible reclamar el privilegio profesional legal en materia tributaria? Un análisis de las excepciones a las reglas de divulgación obligatoria”.

obligaciones que fácilmente pueden colisionar con el deber de secreto profesional u otros derechos.

En este mismo sentido, también destaco el concepto de asesoramiento jurídico neutral, que de manera abstracta me parece posible ya que apuntaría a la revisión e interpretación objetiva de una determinada situación, sin embargo, en la práctica es muy difícil que un abogado, como profesional de confianza de un cliente pueda prestar asesoría jurídica sin tener en cuenta los intereses de este último¹⁷. Es así que el uso de este concepto, a mi parecer, más que contribuir o ayudar a distinguir entre tipos de intervinientes, solo viene a complejizar la aplicación de este tipo de normativas y, en definitiva, entrapa el respectivo proceso y no se logran los objetivos esperados.

En fin, creo que un sistema de cumplimiento tributario debe pensarse y ejecutarse con vocación de integración entre contribuyentes y administración e intentar dejar atrás la idea de que todas o la gran mayoría de las personas pretenden defraudar al fisco.

Insisto y creo que la implementación de un sistema de cumplimiento tributario por parte de una empresa u organización debería valorarse de manera positiva o, al menos, al momento de verificarse un posible incumplimiento la administración debería tener en consideración el historial diligente y la buena fe del contribuyente para determinar la respectiva sanción o, incluso, su exoneración. Por supuesto, que todo va a depender del caso en concreto, sin embargo, los incentivos generan un efecto positivo en las personas y, por ende, tienden a tener un mejor comportamiento.

No obstante, tampoco hay que olvidar las sanciones fuertes y ejemplificadoras para aquellos que de manera deliberada incurran en conductas elusivas y/o evasivas.

Por último, la obligación invalidada es un claro ejemplo de un sistema que pretende una relación de cooperación entre contribuyentes y administración, sin embargo, ha producido el efecto contrario, ya que solo ha generado trabas para los contribuyentes, sus asesores o intermediarios y, además, ha conculcado derechos fundamentales.

¹⁷ MARÍN BENÍTEZ, GLORIA. (2022, Original inédito). “Efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-694/2020 en la normativa española de trasposición de la DAC 6”.

BIBLIOGRAFÍA

- ANDRADE RODRÍGUEZ, BETTY. (2022, Original inédito). “¿Es factible reclamar el privilegio profesional legal en materia tributaria? Un análisis de las excepciones a las reglas de divulgación obligatoria”.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., “Compliance tributario & principio de buena fe: ¿cómo sentar unas sólidas bases para una mejora de las relaciones cooperativas?. “Los dos extremos de una cuerda pueden estar muy alejados, pero son siempre la misma cuerda”, *Revista española de Derecho Financiero núm.189/2021*, Editorial Civitas, SA.
- MARÍN BENÍTEZ, GLORIA. (2022, Original inédito). “Efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-694/2020 en la normativa española de trasposición de la DAC 6”.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., “Compliance fiscal y responsabilidad por ilícitos tributarios”, *Crónica Tributaria núm.179/2021 (35-62)*.

NORMATIVA

- Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (DAC 6).
- Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.
- Convenio Europeo de Derechos Humanos.

JURISPRUDENCIA

- Sentencia del TJUE de 8 de diciembre de 2022 (asunto C-694/20), ECLI:EU:C:2022:963.