



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN Y EL
SECRETO PROFESIONAL EN EL ÁMBITO
TRIBUTARIO: CUESTIONES SUSCITADAS EN
TORNO A LA DIRECTIVA 2018/822

THE OBLIGATION OF INFORMATION AND THE
PROFESSIONAL SECRET IN THE TAX FIELD:
ISSUES RAISED AROUND THE DIRECTIVE
2018/822

Autora

INÉS MANJÓN LÁZARO

Directora

SABINA DE MIGUEL ARIAS

Facultad de Derecho

2024

Índice

I. INTRODUCCIÓN.....	6
1. Cuestión tratada en el Trabajo de Fin de Grado	6
2. Razón de la elección del tema y justificación de su interés.....	6
3. Metodología seguida en el desarrollo del trabajo	7
II. LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO: CONTENIDO ESENCIAL Y LÍMITES.....	8
III. ASPECTOS GENERALES DEL SECRETO PROFESIONAL Y SUS PARTICULARIDADES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO	12
1. Regulación general del secreto profesional en el ámbito europeo y nacional....	12
2. Contenido del secreto profesional en la normativa tributaria.....	16
IV. LA REGULACIÓN DERIVADA DE LA DIRECTIVA 2018 / 822 DE LA UNIÓN EUROPEA (DAC 6)	20
1. Antecedentes, objetivos y ámbitos de la Directiva.....	20
2. Transposición de la Directiva en España.....	24
2.1. La regulación de la obligación de información en las disposiciones adicionales 23ª y 24ª LGT.....	25
2.2. La regulación de la obligación de información en los artículos 45 a 49 bisRGGI	26
2.3. Consecuencias derivadas del incumplimiento de la obligación de información: el régimen sancionador.....	28
V. LA PROBLEMÁTICA RELACIÓN ENTRE EL SECRETO PROFESIONAL Y LOS DEBERES DE INFORMACIÓN EN LA DAC 6.....	30
VI. ANÁLISIS DE ALGUNOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA Y DEL TRIBUNAL SUPREMO.....	38
VII. CONCLUSIONES	42
VIII. BIBLIOGRAFÍA	45

LISTADO DE ABREVIATURAS EMPLEADAS

AEDAF: Asociaciones Española de Asesores Fiscales

art.: Artículo

AT: Administración tributaria

ATS: Auto del Tribunal Supremo

BEPS: Base Erosion and Profit Shifting

CDAE: Código Deontológico de la Abogacía Española

CDFUE: Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea

CE: Constitución española

CEDH: Convenio Europeo de Derechos Humanos

cfr.: Confróntese

CGA: Consejo General de la Abogacía

CGPJ: Consejo General del Poder Judicial

cit.: Obra citada

CP: Código Penal

DA: Disposición adicional

DAC 6: 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.

EGAE: Estatuto General de la Abogacía Española

etc.: Etcétera

FJ: Fundamento Jurídico

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LOPJ: Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

núm.: Número

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

pp.: páginas

RD: Real Decreto

RGGI: Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional

STEDH: Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos

STJUE: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

STS: Sentencia del Tribunal Supremo

TC: Tribunal Constitucional

TEDH: Tribunal Europeo de Derechos Humanos

TFG: Trabajo de Fin de Grado

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

TS: Tribunal Supremo

UE: Unión Europea

vid.: Véase

I. INTRODUCCIÓN

1. Cuestión tratada en el Trabajo de Fin de Grado

El presente Trabajo de Fin de Grado se ha centrado en analizar algunas consideraciones relativas al alcance del secreto profesional en el sistema tributario tras la aprobación de la Directiva 2018/822, y su correspondiente norma de transposición en España (Ley 10/2020), que introdujeron nuevas obligaciones de comunicación de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva dirigidas a los intermediarios fiscales (como abogados o asesores fiscales). Las dudas y cuestiones pendientes sobre cómo va a afectar al secreto profesional de estos profesionales el cumplimiento de dichas obligaciones son lo que ha llevado a elaborar este análisis. Para ello, se ha realizado un estudio previo sobre la regulación de los límites al deber de información en el sistema tributario y se han examinado los aspectos generales del secreto profesional en el ordenamiento jurídico español.

2. Razón de la elección del tema y justificación de su interés

En ocasiones, se olvida que el secreto profesional constituye una institución que engloba toda la información conocida a través de la relación que vincula al profesional con su cliente, por ello, no es solo una característica de las profesiones jurídicas, sino que también se consagra como un derecho de los clientes, en estrecho vínculo con los derechos a la intimidad y a la tutela judicial efectiva (artículos 18 y 24 CE). La importancia que tiene esta prerrogativa en el ordenamiento jurídico español evidencia la necesidad de analizar con profundidad su contenido tras las importantes novedades que han sido introducidas en los últimos años en el sistema tributario.

En este sentido, la Directiva 2018/822 (DAC 6) ha puesto en el foco de la actualidad el alcance del secreto profesional de los profesionales que participan en el ámbito tributario. Como con la nueva legislación no se han conseguido los resultados satisfactorios esperados, al haber muchas cuestiones, dudas, e, incluso, preocupaciones pendientes, es pertinente entrar a analizar y valorar los diferentes problemas con los que se han ido encontrando los intermediarios fiscales a la hora de dar cumplimiento a las nuevas obligaciones que les han sido impuestas, y que, en ocasiones, han puesto en jaque a su secreto profesional, y con él, a los derechos de sus clientes.

3. Metodología seguida en el desarrollo del trabajo

La metodología seguida para la realización de este Trabajo ha consistido en la búsqueda, lectura y análisis de distintos textos teóricos jurídicos y artículos doctrinales, de la normativa aplicable y su respectiva jurisprudencia referente a la materia tratada en el presente Trabajo. Por ello, las fuentes empleadas han sido diversas, destacando los manuales, revistas tributarias, bases de datos jurídicas y jurisprudenciales de distintos tribunales (TEDH, TJUE, TS y TC).

En primer lugar, he considerado pertinente contextualizar la materia entrando a examinar la regulación actual y los límites de la obligación de información en el ámbito tributario español. A continuación, se han estudiado los aspectos más generales del secreto profesional y sus particularidades en el ámbito tributario; y posteriormente, se han analizado las novedades introducidas con la DAC 6 y los asuntos pendientes que han llegado hasta el TJUE, y que han influido también en el ordenamiento español.

II. LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO: CONTENIDO ESENCIAL Y LÍMITES

Dentro del Capítulo I del Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dedicado a la aplicación de los tributos, se encuentra la Sección 3ª que, bajo la denominación «colaboración social en la aplicación de los tributos», regula en los artículos 92 a 95 la obligación de una serie de sujetos de proporcionar información a la Administración tributaria.

Aunque el nombre de la Sección en la que se encuentra puede llevar a la confusión («colaboración»), se trata de una obligación legal, una obligación tributaria formal, según señala el artículo 29.2 letra f) LGT, impuesta a los obligados tributarios y a terceros.

El fundamento de la existencia de este deber de información es reconocido por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, como parte sustancial del cumplimiento del artículo 31 de la Constitución. En este sentido, este órgano ha establecido en el fundamento jurídico tercero de su Sentencia 110/1984¹ que la necesidad de una actividad inspectora eficaz y controladora, «aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta» es imprescindible para asegurar una equitativa distribución de la carga fiscal; por ello también, el deber de colaborar en el suministro de información recae tanto en los contribuyentes como en terceros.

En concreto, el artículo 93 LGT regula dicha obligación indicando que el objeto de la misma consiste en toda clase de «datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria». Ahora bien, el término «trascendencia tributaria» constituye un concepto jurídico indeterminado que ha requerido de precisión y delimitación. Así, el Tribunal Supremo, en su Sentencia 6346/2000 (FJ tercero) indica que la información que puede solicitarse debe servir o tener eficacia en la aplicación de los tributos, por lo que es suficiente que dicha «utilidad pueda ser potencial, indirecta o hipotética»².

No obstante, como también aparece reflejado en la citada sentencia del Tribunal Supremo, no debe olvidarse el principio de proporcionalidad, el cual debe regir en toda la actuación administrativa y tributaria. Con base en este principio, se prohíben las exigencias de

¹ Sentencia 110/1984 (Tribunal Constitucional 26 de noviembre de 1984).

² Sentencia 6346/2000 (Tribunal Supremo 29 de julio de 2000).

información desproporcionadas o discrecionales y que se aparten de la aplicación de los tributos.

En relación con el ámbito subjetivo del artículo 93.1 LGT, se señala que toda persona física o jurídica, pública o privada, y las entidades indicadas en el artículo 35.4 LGT, quedan sujetas a este deber, tanto si se deriva de su propia obligación tributaria, como de las relaciones económicas, profesionales o financieras mantenidas con terceras personas.

Asimismo, el segundo párrafo del artículo 93.1 LGT especifica a otros obligados, como los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta, las sociedades, colegios profesionales, entre otros. Mientras los apartados 3, 4 y 5 del mismo precepto también dirigen esta obligación a las entidades de crédito, bancos, funcionarios públicos y profesionales.

Por otro lado, el artículo 94 LGT está dirigido a las autoridades tales como administraciones públicas, cámaras y corporaciones, las entidades gestoras de la Seguridad Social, los partidos políticos y sindicatos, y a los juzgados y tribunales, entre otros. En este sentido, cabe señalar que la transmisión de información que todos ellos puedan hacer a la Administración tributaria no vulneraría el derecho al honor y a la intimidad del artículo 18 CE, dada la existencia de esta norma que establece una obligación legal.

Además, el artículo 95 LGT subraya, de forma expresa, el carácter reservado que tienen los datos con trascendencia tributaria y las sanciones y responsabilidades penales y civiles que se derivarían en el caso de ser revelados. A este respecto, únicamente pueden ser cedidos o comunicados a terceros si esa cesión de datos consiste en colaborar con determinados organismos o administraciones públicas, tales como: órganos jurisdiccionales y Ministerio Fiscal, otras administraciones tributarias, la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, el Tribunal de Cuentas o el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias.

Esta regla general del carácter reservado se excepciona en el artículo 95 bis, añadido con la Ley 34/2015³, al permitirse la publicación de listas de deudores a la Hacienda Pública

³ Artículo único apartado 18 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

(la comúnmente conocida «lista de morosos») si el importe total de las deudas y sanciones supera los 600.000 euros.

Sea como fuere, y siguiendo con el deber de informar a la Administración tributaria, en términos generales, existen dos maneras en las que se puede exigir el cumplimiento de esta obligación, que se corresponden con dos tipos de información⁴: en primer lugar, la información *por suministro*, esto es, la derivada de obligaciones establecidas con carácter general y periódico que afectan a determinados grupos de sujetos, y no precisan de un requerimiento expreso; y, en segundo término, la información *por captación*, derivada del deber de atender a un requerimiento individualizado de la Administración a un obligado tributario.

Sin perjuicio de lo anterior, como en toda regla general que admite excepciones, este deber no es inflexible, pues existen una serie de limitaciones que ponen de manifiesto la preponderancia del derecho al secreto y sigilo de determinados datos sobre la obligación de suministrar su información a la Administración tributaria.

No obstante, debe advertirse previamente que tiene que haber una coherencia entre la imposición de límites y la finalidad última de la norma consistente en obtener información tributaria trascendente, de manera que esta última no quede desvirtuada por la primera.

Así, entre los límites a la potestad de la Administración de exigir y obtener información tributaria destaca el *derecho fundamental al honor y a la intimidad* del artículo 18 CE. Es más, estrechamente vinculado a ello, se ha empleado el concepto de «intimidad económica» para intentar incluirlo dentro de la protección de este derecho constitucional.

El propio Tribunal Constitucional se pronunció, ya en la citada sentencia 110/1984 (FJ 8º.), entendiendo que este derecho, aunque fundamental, tiene sus límites, uno de ellos el derivado del deber de los ciudadanos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos regulado en el artículo 31 CE. Estima el tribunal que la intromisión en el derecho al honor y a la intimidad con base en este deber de contribuir, también constitucional, no es arbitrario, e interpreta que lo que el artículo 18 CE prohíbe son las injerencias en la intimidad arbitrarias, las cuales no se dan en esa situación.

⁴ SIMÓN ACOSTA, E.; VÁZQUEZ del REY VILLANUEVA, A.; y SIMÓN YARZA, M.E., *Lo esencial del Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 2ª edición, Aranzadi, Navarra, 2018, p. 233.

Otro de los límites que ha comportado tradicionalmente pronunciamientos de tribunales ha sido el secreto bancario. El artículo 93.3 LGT se refiere a él en negativo, al señalar que no puede alegarse para incumplir la obligación de informar. Así, el mismo solo opera en cuanto pueda resultar perjudicado el derecho a la intimidad, según la jurisprudencia de STC 110/1984⁵.

Por su parte, el apartado 4 del artículo 93 LGT regula tres tipos de obligación de secreto que restringen la posibilidad de la Administración tributaria de obtener información por parte de los funcionarios públicos y profesionales oficiales⁶: el secreto del contenido de la correspondencia; el secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística; y el secreto del protocolo notarial.

Por último, el artículo 93.5 LGT hace referencia al secreto profesional, sobre el que me extenderé en los próximos epígrafes, el cual aparece referido a los datos privados no patrimoniales conocidos por el ejercicio de esa actividad profesional cuya revelación atente contra el honor y la intimidad; y los datos confidenciales de sus clientes conocidos por la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

⁵ PÉREZ ROYO, F. y CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 33ª edición, Civitas, Navarra, 2023, pp. 247 y 248.

⁶ En concreto son profesionales oficiales los registradores y notarios y otros que ejercen funciones públicas, pero cuya retribución, mediante aranceles, no está a cargo del Estado, Comunidades Autónomas o Entes Locales, sino de los particulares que requieren de sus servicios.

III. ASPECTOS GENERALES DEL SECRETO PROFESIONAL Y SUS PARTICULARIDADES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Desde un punto de vista histórico, el concepto «secreto profesional» ha estado siempre presente, pues ya en la antigua Roma se hablaba de esta institución y, en España, se mencionó en el siglo XIII en Las Partidas y el Fuero Real de España de Alfonso X⁷.

Tradicionalmente, la doctrina ha diferenciado distintos tipos de secretos a la hora de conceptualizar el secreto profesional. Así, se habla del *secreto natural*, que, debido a un imperativo moral, se caracteriza por el deber de sigilo sin que se exija por quien sería perjudicado en caso de revelación; y en estrecha relación con el anterior está el *secreto prometido*, cuando se hace la promesa de guardar silencio. Por otro lado, el *secreto confiado* consiste en una confidencia a otra persona, mientras que el *secreto profesional* es el derivado de una profesión, que puede ser natural o encargado por el cliente. Por último, existe el llamado *secreto exigido coactivamente mediante leyes*, como los secretos políticos, militares y administrativos⁸.

De forma introductoria, puede definirse el secreto profesional de las profesiones jurídicas como «aquél principio moral y jurídico que constituye al abogado en la obligación y en el derecho ineludibles de no revelar ningún hecho ni dar a conocer ningún documento de los que hubiere tenido noticia por razón del ejercicio de su profesión»⁹.

En cuanto a su vigencia, el secreto profesional ha sido reconocido como un derecho y un deber en distintos textos internacionales, europeos y nacionales.

1. Regulación general del secreto profesional en el ámbito europeo y nacional

El Convenio Europeo de Derechos Humanos no menciona expresamente este término, pero abundante doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos lo ha encuadrado en el artículo 6 (derecho a un proceso equitativo) y, sobre todo, artículo 8 CEDH, que reconoce el derecho de toda persona al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia¹⁰.

⁷ ANDINO LÓPEZ, J.A., *El secreto profesional del abogado en el proceso civil*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2014, pp. 100-102.

⁸ ANDINO LÓPEZ, J.A., *El secreto profesional del abogado...cit.*, pp. 94-95.

⁹ Definición del IV Congreso Nacional de la Abogacía Española, León, 1970.

¹⁰ Caso Kopp contra Suiza; Caso Sommer contra Alemania; Caso Foxley contra Reino Unido; Caso Heino contra Finlandia; etc. *Vid.* MORÓN PÉREZ, M.^a C., *El secreto profesional del abogado ante la administración tributaria*, Dykinson, Madrid, 2021, pp. 88-148.

En este sentido, en el Caso Campbell contra Reino Unido¹¹, el Tribunal de Estrasburgo deliberó si las instituciones penitenciarias del país inglés habían vulnerado el artículo 8 CEDH al haber abierto y leído la correspondencia entre un preso y su abogado. El Tribunal entendió que para amparar esta injerencia debería darse la condición de que era inevitable al ser a favor de una «sociedad democrática», circunstancia que podría ocurrir en la apertura de la correspondencia con el preso presente, pero en la lectura de la misma no se apreció la necesidad social y, por ello, declaró la violación del artículo 8 CEDH.

En el caso Michaud contra Francia¹², un abogado francés presentó demanda ante el TEDH contra la normativa francesa de trasposición de las Directivas de la UE contra el blanqueo de capitales que obligaba a los abogados a comunicar sospechas sobre sus clientes. En este asunto, tras un amplio análisis, el Tribunal termina desestimando la violación del secreto profesional y del artículo 8 CEDH, ya que se cumplían los tres requisitos que legitiman la intromisión al mismo y que, por tanto, no supondrían la vulneración del artículo.

En concreto, de la extensa jurisprudencia del TEDH en relación con esta cuestión, destacan las tres excepciones que permiten una intromisión en el secreto profesional, a saber: que la misma *esté prevista por la ley; persiga al menos un objetivo legítimo; y sea necesaria en una sociedad democrática* para alcanzar ese objetivo.

Por su parte, e igual que en el caso anterior, en sus inicios, el Derecho de la Unión Europea no se refería explícitamente al secreto profesional y tuvo que ser el TJUE quien, con su jurisprudencia, lo reconociese y protegiese, hasta el extremo de ser considerado como un principio general de la Unión Europea. Esto último se debe a que, de conformidad con el TJUE, los derechos fundamentales (y los derechos humanos reconocidos en el CEDH) forman parte de los principios generales del Derecho¹³.

¹¹ Sentencia TEDH 13510/88, de 25 marzo 1992.

¹² Sentencia TEDH de 6 diciembre 2012 (Demanda 12323/2011).

¹³ Sentencia TJUE de 26 junio 2007 (asunto C-305/05): «Debe recordarse también que los derechos fundamentales forman parte de los principios generales del Derecho cuyo respeto garantiza el Tribunal de Justicia. A este respecto, el Tribunal de Justicia se inspira en las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, así como en las indicaciones proporcionadas por los instrumentos internacionales relativos a la protección de los derechos humanos en los que los Estados miembros han cooperado o a los que se han adherido. El CEDH reviste en este contexto un significado particular. Así pues, el derecho a un proceso justo, tal y como se garantiza en el artículo 6 del CEDH, constituye un derecho fundamental que la Unión Europea respeta en tanto que principio general en virtud del artículo 6 UE, apartado 2».

Actualmente, el secreto profesional también se entiende incluido en el artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, referente al derecho al respeto de la vida privada y familiar, el domicilio y las comunicaciones.

Ya dentro de la legislación española, el secreto profesional se reconoce en distintas normas y en la jurisprudencia.

En primer lugar, la Ley Orgánica del Poder Judicial lo evoca y exige a todos los abogados, sean por cuenta propia o ajena, al servicio de otro abogado o de una empresa, al establecer en el apartado 3 del artículo 542 el siguiente deber: «Los abogados deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias de que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos».

Del precepto se puede deducir que son confidenciales todos los datos conocidos por la actuación profesional, la cual abarca la asistencia y defensa dentro y fuera del juicio; la representación en juicio, cuando no está reservada por ley a otros profesionales; y por fin, el asesoramiento y consejo jurídico. También se infiere que el secreto puede invocarse, o debe invocarse, ante cualquier autoridad, judicial o administrativa; además, la confidencialidad no deriva de los datos o hechos, sino de la relación material entre abogado y cliente¹⁴.

Asimismo, el artículo 199.2 del Código Penal, castiga con pena de prisión, multa e inhabilitación especial al profesional que, incumpliendo la obligación de sigilo, divulgue los secretos de otro¹⁵.

Por otro lado, y de forma específica, el secreto profesional está reconocido en el EGAE¹⁶. En concreto, en el artículo 1.3 de dicho texto es considerado como un principio rector y valor superior del ejercicio de dicha profesión, indicador de la importancia que detenta; y en el artículo 21 del mismo se configura en un doble sentido: como un deber y un derecho del abogado.

El artículo 22 EGAE, que regula el ámbito del secreto profesional, indica que el objeto del mismo «comprende todos los hechos, comunicaciones, datos, informaciones,

¹⁴ MORÓN PÉREZ, M.^a C., *El secreto profesional del abogado ante...cit.*, pp. 224-225.

¹⁵ Artículo 199.2 CP: «[...] será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años, multa de doce a veinticuatro meses e inhabilitación especial para dicha profesión por tiempo de dos a seis años».

¹⁶ Capítulo IV del Título II (arts. 21-24) del Real Decreto 135/2021, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto General de la Abogacía Española.

documentos y propuestas que, como profesional de la Abogacía, haya conocido, emitido o recibido en su ejercicio profesional»; igualmente, según el apartado 4 del citado artículo, este secreto debe ser respetado por los colaboradores y asociados, el personal y las demás personas que cooperen con el abogado en la actividad profesional.

Asimismo, este secreto es ilimitado en el tiempo, en el sentido de que permanece siempre, incluso después de haber cesado la prestación de servicios al cliente (art. 22.5 EGAE).

Según el artículo 22.6 EGAE, el abogado quedaría relevado del deber de guardar reserva sobre lo que solo afecte o se refiera a su cliente, siempre que este le haya autorizado expresamente. Esto, a juicio de MORÓN PÉREZ¹⁷, no respetaría el artículo 542.3 LOPJ, por lo que, teniendo en cuenta la prevalencia de la ley orgánica, no sería aplicable; de hecho, también entraría en contradicción con el artículo 5.10¹⁸ del Código Deontológico de la Abogacía Española.

En cuanto al régimen disciplinario, la vulneración de este principio está considerada una infracción muy grave en el artículo 124 letra f) EGAE, lo que acarrea una serie de sanciones como la expulsión del Colegio o la suspensión del ejercicio de la Abogacía durante más de un año, sin exceder de dos (art. 127.1 EGAE).

Es más, el Código Deontológico de la Abogacía Española¹⁹ que viene a desarrollar el Estatuto y el conjunto de normas sociales, morales y jurídicas que regulan esta profesión, amplifica la ordenación del secreto profesional en su artículo 5.

De todo lo expuesto anteriormente, se puede afirmar que el fundamento jurídico del «secreto profesional» se halla en su doble contenido de derecho y deber, derivado de la relación de confianza y confidencialidad entre el abogado y su cliente.

Este deber de guardar secreto tiene también su justificación en su estrecha vinculación con los derechos fundamentales a la intimidad, a la defensa y a no declarar contra sí mismo de los artículos 18 y 24 CE reconocidos al cliente, así como en el interés general procedente de la función social que desempeña la profesión de la Abogacía.

¹⁷ MORÓN PÉREZ, M.^a C., *El secreto profesional del abogado ante...cit.*, pp. 30 y 33.

¹⁸ Artículo 5.10 CDAE: «El consentimiento del cliente no excusa de la preservación del secreto profesional».

¹⁹ Aprobado por el Pleno del Consejo General de la Abogacía española el 6 de marzo de 2019.

Igualmente, la jurisprudencia española se ha pronunciado al respecto sobre la eficacia de este derecho – deber. Ejemplo de ello es la Sentencia 1051/1998 del Tribunal Supremo²⁰ que extiende el ámbito de protección del deber de secreto profesional, al subrayar que no solo opera respecto de actuaciones dentro de un proceso, sino que engloba cualquier información conocida en la posición de abogado.

Por su parte, el Tribunal Constitucional también se ha manifestado en su Sentencia 110/1984 para introducir las particularidades del secreto profesional en el ámbito tributario, pues este afirmó en el fundamento jurídico décimo que «es evidente que si el secreto es obligado e incluso su violación es castigada penalmente [...], la Inspección Fiscal no puede pretender que se viole».

2. Contenido del secreto profesional en la normativa tributaria

En lo que afecta al ámbito tributario, en la actualidad solo el artículo 93.5 LGT menciona al secreto profesional. Ahora bien, antes de ser derogado por el vigente Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria²¹, el artículo 37.5 del Reglamento General de la Inspección de 1986²² desarrollaba reglamentariamente el secreto profesional. Actualmente, empero, no existe ningún precepto reglamentario que explique el secreto profesional, a excepción de los artículos 45 a 49 bis RGGI, que desarrollan la obligación de información de ciertos mecanismos de planificación fiscal, que serán analizados con posterioridad.

Como se ha dicho en páginas anteriores, el secreto profesional en tanto límite al deber de suministrar información a la Administración tributaria abarca, por un lado, los datos

²⁰ FJ 2º. Sentencia, 1051/1998 (Tribunal Supremo 17 de febrero de 1998): «[...] la necesidad de salvaguardar la confianza del cliente en el abogado como única forma de hacer posible que éste disponga de la información necesaria para llevar a cabo su defensa con la eficacia que la Constitución --en el ámbito del proceso-- considera nota característica del derecho a la tutela judicial, supondría en **grave riesgo** esta finalidad si el deber de secreto pudiera entenderse restringido a las informaciones obtenidas por el abogado en actuaciones de carácter formal, encargadas con expresa indicación de su carácter profesional o específicamente retribuidas y no comprendiera aquellas que, al margen del proceso o de un encargo formal de actuación profesional, considere adecuado llevar a cabo por razones de confianza».

²¹ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

²² Artículo 37.5 letra D) del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos: «Nadie podrá negarse a facilitar información que se le solicite, salvo que sea aplicable el secreto profesional concerniente a los datos privados no patrimoniales que los profesionales no oficiales conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente al honor o la intimidad [...]. Nunca se entenderán comprendidos en el secreto profesional la identidad de los clientes y los datos relativos a los honorarios satisfechos por ellos como consecuencia de los servicios recibidos».

íntimos y privados no patrimoniales conocidos por el ejercicio de la actividad profesional; y, por otro lado, los datos confidenciales conocidos por la prestación de asesoramiento y defensa (artículo 93.5 LGT).

En la esfera de la defensa jurídica, y aunque no haya un desarrollo reglamentario, la razón de esa confidencialidad radica no en la existencia de unos datos o hechos concretos privados o reservados, sino en la relación material que une al abogado con su cliente, en sintonía con el artículo 542.3 LOPJ.

Por tanto, sobre cualquier información, en este caso tributaria, a la que el letrado haya accedido como consecuencia de su actuación profesional (asistencia y defensa dentro o fuera del juicio, asesoramiento o consejo jurídico) quedaría protegida por el secreto profesional, no pudiendo ser requerido por la Administración tributaria para revelarla.

No obstante todo lo anterior, cabe señalar que el secreto profesional del abogado no es el único protegido en la LGT, pues el mismo artículo 93.5 dirige la no obligación de informar a la administración a los «profesionales», sin especificar cuáles. Es más, el artículo 112.7 del RGGI reconoce al obligado tributario la posibilidad de intervenir en las actuaciones y procedimientos asistido por un asesor fiscal²³. Esto permite entender que, además de los letrados, los asesores fiscales o gestores tributarios, entre otros profesionales, tienen también reconocido el secreto profesional sobre los datos privados y confidenciales.

Mientras que la profesión de la abogacía está ampliamente considerada en el ordenamiento jurídico, la de los asesores fiscales no ha llegado siquiera a regularse, en el sentido de que no existe un concepto jurídico de «asesor fiscal» y ni se ha aprobado un estatuto jurídico o general de la asesoría fiscal en España que ordene sus funciones, obligaciones y derechos como profesional.

Sin embargo, esta figura ha presentado tradicionalmente mucha relevancia en la sociedad, convirtiéndose en una profesión en auge cuyos servicios son altamente demandados por los contribuyentes. Es por ello por lo que la doctrina ha estudiado detalladamente la asesoría fiscal y ha pretendido desarrollarla, dada la falta de regulación normativa.

²³ Artículo 112.7 RGGI: «El obligado tributario podrá intervenir en las actuaciones y procedimientos asistido por un asesor fiscal o por la persona que considere oportuno en cada momento, de lo que se dejará constancia en el expediente, así como de la identidad del asistente».

La asesoría fiscal es considerada una profesión liberal²⁴ y, como tal, es poseedora de una serie de características: es una actividad intelectual, por lo que requiere formación y experiencia técnica; dicha profesión se ejerce con independencia, libertad y autonomía, aunque el profesional debe actuar siempre con diligencia; y un rasgo importante que la distingue es la confianza que los clientes depositan en el asesor, y de esa necesidad de confidencialidad se deriva el secreto profesional. En definitiva, la profesión de la asesoría fiscal ejerce una función social, pues su labor consiste en que se sufraguen los gastos públicos por los obligados a satisfacerlos. Al asesor fiscal se le encomienda la protección de un bien jurídico, que es la contribución a un sistema tributario justo²⁵.

Como ya se ha indicado, no existe una definición legal, aunque es destacable que ya en el citado artículo 37.5 letra E) del derogado Reglamento General de Inspección de 1986, el legislador puntualizara tímidamente el concepto de asesor fiscal, precisando que «tendrán la consideración de asesores quienes, con arreglo a derecho desarrollen una actividad profesional reconocida que tenga por objeto la asistencia jurídica, económica o financiera».

Con base en ello, se puede afirmar que el asesor fiscal es el profesional cuya actividad es asistir al obligado tributario o al contribuyente en sus relaciones con la Administración Tributaria²⁶; entre sus funciones destacarían las tareas de asesoramiento y consultoría encaminadas a orientar y beneficiar a su cliente, el apoyo técnico en la presentación de autoliquidaciones, el auxilio y reconocimiento de derechos en los procedimientos, y la asistencia en la impugnación de sanciones tributarias y en la interposición de recursos y reclamaciones en la vía administrativa²⁷.

A pesar de la inexistencia de un estatuto regulador de dicha profesión, es evidente que el asesor fiscal está obligado a respetar unas normas morales y éticas como es la deontología profesional. Entre otras, precisa de una formación y actualización continua y ha de ejercer su trabajo con calidad, diligencia y honestidad, ofreciendo a su cliente una solución

²⁴ Profesión liberal: actividad personal basada en el aporte intelectual, el conocimiento y la técnica para la que se requiere una cualificación, que presta determinados servicios y es remunerada mediante unos honorarios.

²⁵ Vid. PUEBLA AGRAMUNT, N., «Algunas consideraciones en torno a la profesión del asesor fiscal», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 251, 2004, p. 22.

²⁶ PUEBLA AGRAMUNT, N., «Algunas consideraciones...» *cit.*, p. 27.

²⁷ MARTÍNEZ – CARRASCO PIGNATELLI, J.M., *El asesor fiscal como sujeto infractor y responsable*, Edersa, Madrid, 2004.

técnica, rigurosa y razonable, y, de nuevo, debe generarle una confianza, que, entre otras cosas, se garantiza con la confidencialidad y la eficacia del secreto profesional.

En resumen, el secreto profesional señalado en la LGT ampara a distintos profesionales y les exime de suministrar información con trascendencia tributaria cuando la misma haya sido conocida por el desempeño de actividades que hayan tenido el objeto determinar la posición jurídica a favor de su cliente, tales como el asesoramiento, consulta y defensa, la asistencia y el apoyo técnico y legal.

IV. LA REGULACIÓN DERIVADA DE LA DIRECTIVA 2018 / 822 DE LA UNIÓN EUROPEA (DAC 6)

1. Antecedentes, objetivos y ámbitos de la Directiva

Con la finalidad de luchar más eficazmente contra la evasión fiscal, la elusión fiscal y la planificación fiscal agresiva, el Plan BEPS²⁸ de la OCDE y el G-20, a nivel internacional, y el Plan de Acción de la Comisión Europea frente al fraude y la elusión fiscal, a nivel europeo²⁹, han promovido la creación de normas y la actualización de normativa ya existente fomentando la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad para favorecer que las administraciones tributarias de los Estados puedan combatir eficientemente esas técnicas tributarias ilícitas.

Uno de los ejemplos de esta tendencia es la quinta modificación de la Directiva 2011/16/UE³⁰, operada por la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018, conocida como DAC 6, que afecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

El motivo de la modificación e introducción de esta nueva regulación en la Directiva de 2011 se debe a la celeridad con la que se han expandido las relaciones internacionales y transfronterizas y, con ellas, el incremento de las transacciones y operaciones fiscales, así como las técnicas de planificación fiscal agresiva que han evolucionado afectando a los sistemas tributarios de los Estados miembros y al mercado interior de la Unión Europea.

De esta necesidad de dar respuesta a las estructuras agresivas y disponer de herramientas de tipo preventivo nace esta nueva obligación de comunicación e intercambio de información entre los Estados miembros, en consonancia con el ámbito de la transparencia fiscal de la Unión Europea.

En concreto, la DAC 6 afirma que es «crucial que las autoridades de los Estados miembros obtengan información completa y pertinente sobre los mecanismos fiscales potencialmente agresivos»³¹. Esta información potenciaría la actuación y control de las

²⁸ Acción 12 del Proyecto BEPS.

²⁹ MORENO GONZÁLEZ, S., «La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: transparencia, certeza jurídica y derechos fundamentales», en *Nueva Fiscalidad*, n.º 2, 2019, p.23.

³⁰ Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

³¹ Considerando núm. 2 DAC 6.

autoridades públicas y las administraciones tributarias ante dichas planificaciones fiscales agresivas y les permitiría tomar las medidas necesarias para proteger el mercado de cada Estado miembro y el mercado interior de la Unión Europea que, en definitiva, es el fin último de esta Directiva.

Por otro lado, con la aprobación de la DAC 6 también se pretende lograr objetivos de efecto disuasorio en la elaboración de los mecanismos fiscales agresivos mediante la comunicación de información de forma eficaz, rápida y preventiva a las administraciones tributarias antes de la efectiva realización de dichos mecanismos.

En lo que respecta al ámbito objetivo de la presente Directiva, la información que deberá ser comunicada son los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva o potencialmente agresiva. No obstante, en realidad, el término «mecanismo» es indeterminado y no está concretado en la DAC 6, por lo que hay que acudir a una definición contenida en una Recomendación de la Comisión³², de acuerdo con la cual «se entiende por mecanismo cualquier transacción, régimen, medida, operación, acuerdo, subvención, entendimiento, promesa, compromiso o acontecimiento. Un mecanismo puede constar de varias fases».

En lo que afecta al concepto «transfronterizo», el mismo hace referencia a cualquier tipo de mecanismo que afecte a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer Estado cuando se cumplan una serie de requisitos, entre otros, que sus participantes sean residentes fiscales en distintas jurisdicciones, o si es un solo participante o varios que viven en la misma jurisdicción, que ejerzan una actividad en otra³³.

³² Recomendación de la Comisión 2012/772/UE, sobre planificación fiscal agresiva. *Vid.* LÓPEZ TELLO, J. «La obligatoria declaración de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal bajo la directiva de cooperación administrativa (DAC 6)», en *Actualidad Jurídica Uriá Menéndez*, n.º 53, 2019, p. 90.

³³ Artículo 1 Directiva 2018/822 que modifica el artículo 3 de la Directiva 2011/16/UE y añade el punto 18: «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:

- a) no todos los participantes en el mecanismo son residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción;
- b) uno o varios de los participantes en el mecanismo son simultáneamente residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción;
- c) uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad económica en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente situado en esa jurisdicción, y el mecanismo constituye una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente;
- d) uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad en otra jurisdicción sin ser residente a efectos fiscales o sin crear un establecimiento permanente que esté situado en esta jurisdicción;
- e) dicho mecanismo tiene posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real».

Dada la dimensión transfronteriza, la DAC 6 considera importante y pertinente que las administraciones de otros Estados miembros compartan la información tributaria en aras de favorecer la eficacia de la propia Directiva y dar cumplimiento a sus objetivos, entre otros, disuadir las conductas agresivas. Estos intercambios deberían hacerse a través de una red común de comunicación desarrollada por la UE³⁴.

En cuanto a la «planificación fiscal agresiva», la Directiva rechaza también dar una definición particular a esta institución y se inclina por la elaboración de una lista de indicaciones que caracterizan los mecanismos de planificación fiscal agresiva, las llamadas *señas distintivas*³⁵, cuya concurrencia en un mecanismo implica que quede sujeto a la obligación de comunicación.

Así, estas señas distintivas son una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo que supone una indicación de un riesgo potencial de elusión fiscal³⁶. En particular, se encuentran en el Anexo IV de la DAC 6 y se ordenan en 5 categorías: señas distintivas generales y señas distintas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal³⁷; señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas; señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real; y, por fin, señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia.

En definitiva, se impone la obligación de comunicar las estructuras de planificación fiscal agresivas en las que concurren alguna seña distintiva y que abarcan más de una jurisdicción. Al propiciar el intercambio de información se pretende conseguir prevenir y responder con agilidad a eventuales riesgos fiscales derivados de estas prácticas, y disuadir a intermediarios y contribuyentes de realizarlas.

Por su parte, y en lo que atañe al ámbito subjetivo de la Directiva, la obligación de comunicación de los mecanismos está dirigida principalmente a los «intermediarios» y subsidiariamente a los contribuyentes. En este sentido, es intermediario fiscal «cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un

³⁴ Considerandos núm. 11 y 12 de la Directiva 2018/822.

³⁵ Considerando núm. 9 DAC 6.

³⁶ MORENO GONZÁLEZ, S., «La Directiva sobre revelación de mecanismos...» cit., p. 34.

³⁷ Parte I del Anexo IV de la DAC 6: «Este criterio se tendrá por satisfecho cuando se pueda determinar que el beneficio principal o uno de los beneficios principales que una persona puede esperar razonablemente de un determinado mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, es la obtención de un beneficio fiscal».

mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución».

También se considera así a cualquier persona que, teniendo en cuenta las circunstancias pertinentes y la experiencia y los 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 en el diseño, comercialización, organización, puesta a disposición o gestión de la ejecución de un mecanismo³⁸. Este último es conocido como el intermediario secundario sobre el que recae la carga de la prueba de acreditar que no sabía o no debía suponer razonablemente que estaba implicado en un mecanismo para poder quedar eximido de la obligación de declarar.

Cabe destacar que la amplitud del concepto permite atribuir esta obligación de comunicación a toda clase de asesores fiscales, consultores, abogados, contables, e incluso a instituciones financieras y de seguros.

Ahora bien, la Directiva remitió a cada Estado miembro la delimitación de la comunicación y la dispensa de la misma cuando se vulnerase el secreto profesional del derecho nacional de ese Estado miembro. Por ello, estos intermediarios pueden quedar exonerados del deber de comunicar los mecanismos transfronterizos agresivos si su secreto profesional queda amparado por la ley de transposición de su Estado. En caso de que así sea, esta obligación de comunicación se trasladaría a otro intermediario³⁹ no amparado por el secreto profesional o al propio contribuyente interesado⁴⁰, previa notificación del intermediario eximido de sus obligaciones de comunicación.

Siendo esto así, la prerrogativa del secreto profesional y la incertidumbre de su amparo ha sido fuente de muchas interpretaciones y críticas por parte de los profesionales, que se

³⁸ Artículo 3 punto 21 Directiva 2011, añadido por el artículo 1 DAC 6.

³⁹ Artículo 8.5 bis ter Directiva 2011, añadido por el artículo 1 DAC 6: «cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para exigir a los intermediarios que notifiquen sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 a cualquier otro intermediario, o cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado».

Artículo 8.6 bis ter: «Cada Estado miembro tomará las medidas necesarias para exigir que, cuando no haya ningún intermediario o el intermediario notifique al contribuyente interesado o a otro intermediario la aplicación de la dispensa establecida en el apartado 5, la obligación de presentar información [...] recaerá en el otro intermediario notificado, o de no existir este, en el contribuyente interesado».

⁴⁰ Artículo 3 punto 22 Directiva 2011, añadido por el artículo 1 DAC 6: «contribuyente interesado: cualquier persona a cuya disposición se haya puesto, para su ejecución, un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o ha ejecutado la primera fase de tal mecanismo».

pondrán de manifiesto en las próximas páginas, después de analizar la normativa española de transposición que se aborda en el epígrafe siguiente.

2. Transposición de la Directiva en España

En España, la DAC 6 fue transpuesta al ordenamiento tributario mediante la Ley 10/2020⁴¹ que añadió dos disposiciones adicionales a la LGT, y, con posterioridad, mediante el Real Decreto 243/2021⁴², que incluyó seis nuevos artículos en el RGGI.

En concreto, la citada Ley se limita a reproducir de forma simplificada los mismos objetivos que la Directiva, haciendo hincapié en dos precisiones: la primera, que la obligación de declaración de un mecanismo transfronterizo no siempre significa que el mismo sea defraudatorio o abusivo, sino que en él se presentan unos caracteres de planificación fiscal que le merecen ser declarado; y, la segunda, que la declaración de dicho mecanismo y el silencio por parte de la Administración tributaria no significan la aceptación de la legalidad del mismo⁴³.

Sea como fuere, la transposición no ha estado exenta de críticas; así, la doctrina mayoritaria considera que el legislador español debería haberse esforzado en delimitar el contenido de la DAC 6 con una redacción más precisa respecto al alcance de las obligaciones. Dado que la Directiva generaba ya una considerable incertidumbre al dejar bastantes cuestiones en manos de los Estados miembros, se cree que el Estado español no ha alcanzado el grado suficiente de seguridad jurídica a la hora de transponer la normativa comunitaria⁴⁴.

⁴¹ Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de 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.

⁴² Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, por el que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de 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.

⁴³ Preámbulo I de la Ley 10/2020.

⁴⁴ Cfr. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «Algunas cuestiones pendientes sobre la transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no autoinculparse», en *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 187, 2020, p. 133.

A continuación, será analizado el contenido de la regulación de estas nuevas obligaciones de información de una manera más detallada distinguiendo la reforma introducida en la LGT y en el RGGI.

2.1. La regulación de la obligación de información en las disposiciones adicionales 23ª y 24ª LGT

La transposición de la Directiva implicó el nacimiento de dos nuevas disposiciones adicionales que promulgaron unas reglas básicas de obligaciones de información y obligaciones entre particulares, así como el régimen sancionador en caso de inobservancia; ahora bien, cabe señalar que estas normas han sido levemente modificadas por la Ley 13/2023⁴⁵.

En particular, el apartado 1 de la Disposición adicional 23ª dirige la obligación de suministrar a la Administración tributaria la información sobre mecanismos transfronterizos a los intermediarios y a los obligados tributarios interesados. Se puede observar que el legislador nacional ha empleado la misma denominación que la DAC 6 para referirse a los intermediarios, pero, en cambio, ha decidido utilizar el término «obligado tributario interesado»⁴⁶ en vez de «contribuyente interesado» como hace la normativa europea.

A su vez, el apartado 2 de la citada disposición regula la dispensa de informar vinculada al secreto profesional a todos los intermediarios que, con independencia de la actividad desarrollada, hayan asesorado con respecto a un mecanismo con el único objeto de evaluarlo respecto a su adecuación a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar su implantación. Sin embargo, el segundo párrafo establece que el intermediario puede quedar liberado del secreto profesional mediante autorización del obligado tributario. Esta cuestión ha sido objeto de críticas, pues según el artículo 5.10 CDAE, «el

⁴⁵ Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.

⁴⁶ Esto encuentra su justificación en las disposiciones generales del Real Decreto 243/2021 del Ministerio de Hacienda: «se ha utilizado el primer término en lugar del segundo, por cuanto el concepto de «contribuyente interesado» de la Directiva desborda el concepto de «contribuyente» [...], en la medida en que existen señas distintivas, como las relativas al intercambio de información y titularidad real, que no exigen necesariamente la existencia de los elementos materiales de un tributo».

consentimiento del cliente no excusa de la preservación del secreto profesional», pues la confidencialidad deriva de un deber del letrado⁴⁷.

Por su parte, la disposición adicional 24ª LGT obliga a los intermediarios eximidos a comunicar dicha dispensa a quienes sean sus clientes, que pueden ser o bien otros intermediarios o bien los obligados tributarios interesados que participen en los mecanismos transfronterizos, trasladándoles, de este modo, el deber de información. Además, quienes hayan presentado la declaración deberán comunicárselo al resto de intermediarios o al resto de obligados, pues así quedarán eximidos de la obligación de declarar⁴⁸.

2.2. La regulación de la obligación de información en los artículos 45 a 49 bis RGGI

El Real Decreto 243/2021 incluyó la subsección 5ª en la sección 2ª del Capítulo V del Título II del Reglamento General a través de los artículos 45 a 49 bis, que vienen a completar y desarrollar las disposiciones de la LGT.

En concreto, en el artículo 45.2 RGGI se regula el ámbito objetivo mediante la precisión del concepto «mecanismo», pues no es un término que se emplee frecuentemente en el ordenamiento tributario español⁴⁹. En este sentido, se entiende que un mecanismo objeto de declaración es «todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación transfronterizo», cuando se dan una serie de requisitos. Estos, explicados anteriormente, consisten en la concurrencia de unas señas distintivas (artículo 47 RGGI), sobre las que la legislación española se limita a remitir al anexo IV de la DAC de 2011. Ahora bien, es posible apreciar un pequeño cambio, concretamente en el criterio del beneficio principal, al decir que este se entenderá satisfecho cuando uno de los principales efectos esperados sea la obtención de un ahorro fiscal⁵⁰ (en lugar del «beneficio fiscal» que exigía la Directiva europea).

⁴⁷ MORÓN PÉREZ, M.ª C., *El secreto profesional del abogado ante...cit.*, p. 237.

⁴⁸ Apartados 1 y 2 DA 24ª LGT.

⁴⁹ Disposiciones generales del Real Decreto 243/2021: «Respecto del ámbito objetivo, es decir, qué mecanismos transfronterizos deben declararse, en primer lugar, es necesario precisar el concepto de «mecanismo», habida cuenta de que es un término que, si bien se utiliza por la Directiva 2011/116/UE, carece de arraigo en el Derecho español. En este sentido, se define dicho término».

⁵⁰ Segundo párrafo del artículo 47.2 RGGI: «será ahorro fiscal cualquier minoración de la base o la cuota tributaria, en términos de deuda tributaria, incluyendo el diferimiento en el devengo de la misma, que hubiera correspondido si no se hubiese realizado el mecanismo transfronterizo sometido a declaración o cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible mediante la realización de dicho

En lo que afecta al ámbito subjetivo, las normas de informar y declarar los mecanismos transfronterizos a la Administración tributaria española van dirigidas, en primera instancia, a los intermediarios⁵¹, quienes son considerados los obligados principales de las obligaciones⁵². Solo en el caso de que estos estén excepcionados por su secreto profesional, el deber correría a cargo de los obligados tributarios interesados, por lo que se puede afirmar que sus obligaciones son subsidiarias (artículo 45.4.b RGGI).

Cabe destacar que la polémica redacción del artículo 45.4.b) RGGI conllevó la suspensión cautelar por parte del Tribunal Supremo de un inciso de tal precepto mediante el Auto de 27 de febrero de 2023. En concreto, se detuvo la aplicación del siguiente apartado: «En este caso, el intermediario eximido deberá comunicar dicha circunstancia en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente al nacimiento de la obligación de información a su cliente, ya sea intermediario u obligado tributario interesado, a través de la comunicación a la que se refiere la DA 24ª LGT».

El Auto se dictó a raíz de un recurso contencioso administrativo⁵³ interpuesto por la Asociación española de asesores fiscales contra el Real Decreto 243/2021 en el que solicitaba suspender cautelarmente todo el texto normativo, o por lo menos, los preceptos que se derogaron con la Sentencia del TJUE del 8 de diciembre de 2022⁵⁴, precedente de la jurisprudencia sobre el tema que nos ocupa.

Por lo demás, en el resto de los artículos se regula el contenido de la declaración de algunos mecanismos de planificación fiscal (artículo 46 RGGI); la obligación de información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables (artículo 48 RGGI); la obligación de información de la utilización de los mecanismos

mecanismo. Igualmente se considerará ahorro fiscal la generación de bases, cuotas, deducciones o cualquier otro crédito fiscal susceptible de compensación o deducción en el futuro».

⁵¹ Cuando concurren algunos de los criterios de conexión del artículo 45.6.a): «Cuando el obligado a informar sea el intermediario, deberá presentar la declaración a la Administración tributaria española cuando concorra alguno de los criterios de conexión que se señalan conforme al siguiente orden: 1.º Que el intermediario sea residente fiscal en España. 2.º Que el intermediario facilite los servicios de intermediación respecto del mecanismo desde un establecimiento permanente situado en España. 3.º Que el intermediario se hubiera constituido en España o se rija por la legislación española. 4.º Que el intermediario esté registrado en un colegio o asociación profesional española relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de asesoría».

⁵² Disposiciones generales del Real Decreto 243/2021: «La norma, siguiendo los pasos de la Directiva, precisa como obligado principal a los intermediarios. No obstante, se especifica algún supuesto en que la declaración deberá ser presentada por el obligado tributario interesado, al excepcionar al intermediario de dicha presentación cuando en él concurre el deber de secreto profesional».

⁵³ Número de recurso 153/2021.

⁵⁴ Sentencia TJUE de 8 de diciembre de 2022 (asunto C-694/20).

(artículo 49 RGGI); y los resultados de la información obtenida de la declaración de los mismos (artículo 49 bis RGGI).

2.3. Consecuencias derivadas del incumplimiento de la obligación de información: el régimen sancionador

Por otro lado, la DAC 6 modificó el artículo 25 bis de la Directiva 2011/16/UE exigiendo a los Estados miembros el establecimiento de un régimen de sanciones aplicable a las infracciones de las normas nacionales adoptadas de acuerdo con la Directiva⁵⁵. En concreto, la DAC 6 señala que el régimen sancionador debe ser eficaz, proporcionado y disuasorio. Dado el amplio margen de discrecionalidad otorgado a los Estados miembros y la falta de una mínima armonización europea, se considera que esto puede desencadenar ciertas distorsiones en la distintas legislaciones y una tendencia al oportunismo, pues los interesados se desplazarían a cumplir las obligaciones de comunicación de información a los países que disfruten de un sistema sancionador menos severo⁵⁶.

En respuesta a las exigencias de la Directiva, la normativa española introdujo un régimen sancionador bastante estricto en las dos Disposiciones adicionales 23ª y 24ª de la LGT. En este sentido, el apartado 4 de la DA 23ª establece que constituye infracción tributaria, en primer lugar, la falta de presentación en plazo de las declaraciones informativas de los mecanismos potencialmente agresivos. En concreto, se considera una infracción de carácter grave, y se sancionará con una multa pecuniaria fija de 2000 euros por cada dato o conjunto de datos de un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración, con un mínimo de 4000 euros y un máximo equivalente al importe de los honorarios percibidos o a percibir por cada mecanismo, cuando el que tenga la obligación de declarar sea el intermediario que no ha quedado exento por la prerrogativa del secreto profesional; o equivalente al valor del efecto fiscal derivado de cada mecanismo, cuando el que tiene el deber es el obligado tributario⁵⁷.

Respecto a la magnitud de la sanción pecuniaria, la doctrina opina que esta puede ser desproporcionada, dado que, ciertamente, deriva del incumplimiento de una obligación

⁵⁵ Artículo 25 bis: «Los Estados miembros establecerán el régimen de sanciones aplicable a las infracciones de las disposiciones nacionales adoptadas de conformidad con la presente Directiva relativas al artículo 8 bis bis y 8 bis ter, y adoptarán todas las medidas necesarias para garantizar su ejecución. Las sanciones previstas serán eficaces, proporcionadas y disuasorias».

⁵⁶ MORENO GONZÁLEZ, S., «La Directiva sobre revelación de mecanismos...» *cit.*, p. 64.

⁵⁷ DA 23ª.4.a) LGT. Este apartado indica también que las sanciones y los límites previstos se reducirán a la mitad cuando la información se haya presentado fuera de plazo sin previo requerimiento de la AT.

formal; y pone en duda que respete los límites necesarios para lograr los objetivos de la Directiva, pues, teóricamente, la finalidad de la sanción no es castigar la utilización de estructuras abusivas (ya que estas no implican en todo caso que el mecanismo sea defraudatorio), sino que el propósito de dicha multa sería el incumplimiento de la obligación formal de informar⁵⁸. Opiniones con las que coincido, ya que alcanzar el importe máximo de los honorarios no se correspondería con los parámetros de eficacia y proporcionalidad que tanto promulga la Directiva.

En segundo lugar, constituye una infracción tributaria grave la presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de las declaraciones informativas de los mecanismos, siendo los términos de la sanción de este incumplimiento iguales que los de la multa anterior⁵⁹.

En tercer y último lugar, también es infracción tributaria grave la presentación de las declaraciones por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en los supuestos en los que sea obligatorio hacerlo por esos medios. La sanción prevista para ello es una multa pecuniaria fija de 250 euros por dato o conjunto de datos con un mínimo de 750 euros y un máximo de 1500 euros⁶⁰.

En cuanto a la Disposición adicional 24^a, esta regula en su tercer apartado las infracciones tributarias al respecto de las obligaciones entre particulares. En concreto, es infracción tributaria leve, y se sancionará con 600 euros, la falta de comunicación en el plazo establecido por parte del intermediario de la exención del secreto profesional al que fuese su cliente, o la realización de la comunicación omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos⁶¹. Y también es infracción leve -y supone 600 euros de multa- la falta de comunicación en el plazo establecido al resto de intermediarios u obligados tributarios de que ya ha sido presentada la declaración, o la realización de la comunicación omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos⁶².

⁵⁸ MORENO GONZÁLEZ, S., «La Directiva sobre revelación de mecanismos...» *cit.*, pp. 66-67.

⁵⁹ DA 23^a.4. b) LGT.

⁶⁰ DA 23^a. 4.c) LGT.

⁶¹ DA 24^a. 3.a) LGT. Dice que esta infracción será grave cuando «la ausencia de comunicación en plazo concorra con la falta de declaración del correspondiente mecanismo transfronterizo de planificación fiscal a que se refiere la letra a) del apartado 1 de la DA 23^a de esta Ley por el obligado tributario interesado que hubiera debido presentar la declaración si se hubiera realizado dicha comunicación. En estos casos, la sanción será la que hubiera correspondido a la infracción por la falta de presentación de la declaración mencionada, prevista en la letra a) del apartado 4 de la DA 23^a de esta Ley».

⁶² DA 24^a. 3.b) LGT.

V. LA PROBLEMÁTICA RELACIÓN ENTRE EL SECRETO PROFESIONAL Y LOS DEBERES DE INFORMACIÓN EN LA DAC 6

Desde la puesta en marcha de la Directiva y de su correspondiente normativa de transposición en España, muchas han sido las críticas suscitadas en torno a las nuevas obligaciones de información encomendadas a los intermediarios. A pesar de que, teóricamente, el deber de declarar los mecanismos de planificación fiscal agresiva debe regirse por los principios de seguridad jurídica, proporcionalidad y eficacia administrativa, no son pocas las preocupaciones suscitadas en los sujetos obligados por la posible afección del secreto profesional, el derecho a no inculparse y el derecho a la intimidad.

A este respecto, el primer párrafo del artículo 8.5 bis ter de la DAC 6 remite al derecho interno de los Estados miembros el alcance de la dispensa del secreto profesional, por lo que los intermediarios deben actuar dentro de los límites de la normativa nacional que regula su profesión. Esto supondría una falta de armonización y, según la doctrina, implicaría una alteración en la aplicación de la dispensa en el caso de que existieran diferencias en cada Estado miembro en lo que respecta a los sujetos que pueden invocar el secreto profesional y al alcance del mismo. Estas circunstancias, a juicio de MORENO GONZÁLEZ, podrían suponer un efecto negativo en la eficacia de la Directiva, pues, por un lado, podría haber cierta influencia sobre la elección del intermediario que entienda de las operaciones de mayor riesgo; y, por otro lado, se abriría la puerta a una competencia fiscal entre Estados, dado que los países que contemplan de manera más amplia el secreto profesional serían los preferidos para realizar dichas operaciones⁶³.

Por su parte, MARTÍNEZ MUÑOZ explica que la tendencia general de los Estados miembros ha sido delimitar el alcance del secreto profesional de los abogados en lo que atañe al asesoramiento jurídico y al ejercicio del derecho de defensa, poniendo de ejemplos a Italia y Portugal⁶⁴.

En este sentido, el régimen español dispone que algunos intermediarios no estarán obligados a presentar la declaración cuando ello suponga la vulneración del régimen jurídico del deber de secreto profesional. En cuanto a esta regulación, se ha criticado que el legislador debería haberse esforzado más en transponer la DAC 6 desde la seguridad

⁶³ MORENO GONZÁLEZ, S., «La Directiva sobre revelación de mecanismos...» *cit.*, p. 52.

⁶⁴ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «Algunas cuestiones pendientes sobre...» *cit.*, p. 145.

jurídica y el respeto a los derechos fundamentales, los cuales no pueden ser desplazados por el modelo de transparencia fiscal. En concreto, se afirma que el concepto de «planificación fiscal agresiva» sobre el que se da la obligación debería haberse precisado; y se plantea la duda de si realmente el intermediario es el sujeto más adecuado para cumplir la obligación⁶⁵, pero, a su vez, se cree que trasladar dicho deber al contribuyente podría afectar a su derecho de defensa. Esto se debe a que el secreto profesional está configurado como un derecho del cliente a su defensa y a un proceso justo, y no solo como un deber del intermediario, por lo que la dispensa de la obligación de declarar para el intermediario no debería conllevar obligaciones al contribuyente⁶⁶.

A pesar de lo expuesto anteriormente, cabe recordar que el secreto profesional de los abogados no siempre ha tenido carácter absoluto, pudiendo padecer limitaciones, como las que tuvieron lugar en el contexto de la lucha contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo a través de la Ley 10/2010⁶⁷. En particular, con el objetivo de proteger el sistema financiero y la actividad económica, se interpusieron obligaciones de información a abogados, procuradores y otros profesionales independientes⁶⁸. No obstante, el artículo 22 de esta Ley introdujo un supuesto específico de exclusión para los abogados sobre la información de sus clientes obtenida para determinar una posición jurídica a su favor, para defenderlo en procesos judiciales y respecto al asesoramiento sobre la incoación o la forma de evitar un proceso⁶⁹.

Como consecuencia de ello, la Comisión especial para el blanqueo de capitales del Consejo General de la Abogacía llevó a cabo una interpretación del contenido del

⁶⁵ Vid. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «Algunas cuestiones pendientes sobre...» *cit.*, p. 134. Esta autora señala que: «son criterios de eficacia y eficiencia administrativa los que determinan que esta obligación [...] recaiga en el intermediario fiscal, puesto que si lo que se pretende es facilitar una información temprana de la Administración tributaria que le permita responder mediante una adecuada evaluación de riesgos, inspecciones tributarias o modificando la legislación vigente, el intermediario fiscal es quien mejor conoce la estructura propuesta y las ventajas fiscales que produce y dispone de toda la información que la Administración necesita conocer. Ahora bien, si [...] la finalidad última de la declaración obligatoria no es otra que conseguir una mayor recaudación tributaria facilitada por la detección de estructuras abusivas que no responden al espíritu de la norma aplicada, quizás sería más interesante que la obligación de declarar estos negocios se atribuyera directamente al contribuyente afectado y no al intermediario fiscal».

⁶⁶ Vid. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «Algunas cuestiones pendientes sobre...» *cit.*, pp. 131-135.

⁶⁷ Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

⁶⁸ Artículo 2.1.ñ) Ley 10/2010.

⁶⁹ Artículo 22 Ley 10/2010: « Los abogados no estarán sometidos a las obligaciones establecidas en los artículos 7.3, 18 y 21 con respecto a la información que reciban de uno de sus clientes u obtengan sobre él al determinar la posición jurídica en favor de su cliente o desempeñar su misión de defender a dicho cliente en procesos judiciales o en relación con ellos, incluido el asesoramiento sobre la incoación o la forma de evitar un proceso, independientemente de si han recibido u obtenido dicha información antes, durante o después de tales procesos. Sin perjuicio de lo establecido en la presente Ley, los abogados guardarán el deber de secreto profesional de conformidad con la legislación vigente».

precepto para delimitar el alcance del secreto profesional, que podría ser trasladable al ámbito de las obligaciones de la DAC 6 a la hora de determinar el alcance del privilegio de secreto, como han venido acertadamente a señalar MORENO GONZÁLEZ⁷⁰ y MARTÍNEZ MUÑOZ⁷¹.

En este sentido, según la Comisión, cuando la actuación del abogado se limite a analizar la posición jurídica de su cliente, a defenderlo en procesos judiciales o a asesorarlo sobre la incoación o evitación de un proceso, prevalece el deber de secreto profesional. En cambio, cuando el abogado participa activamente en transacciones, creaciones de empresas (y, en lo que aquí afecta, en el diseño de mecanismos de planificación agresiva) no existirá un deber de secreto, por lo que quedará obligado a informar. Y, por último, en todo lo que respecta al asesoramiento, si este es posterior a la ejecución de cualquiera de las actividades, todo lo que conozca estará amparado por el secreto profesional; pero si su actuación es previa y a ese asesoramiento se agrega una gestión, no puede quedar eximido por aquel⁷².

Como ya se ha mencionado en un epígrafe anterior del presente trabajo, el TEDH se pronunció en el caso *Michaud contra Francia*⁷³ sobre una posible vulneración de la confidencialidad abogado – cliente consagrada en el artículo 8 CEDH respecto de la transposición de las directivas de blanqueo de capitales. En este caso, el tribunal consideró que no hay vulneración, porque la obligación de informar del abogado se da en dos casos: al intervenir en nombre de su cliente en operaciones financieras o inmobiliarias; y cuando asista a sus clientes en la preparación de operaciones perfectamente definidas. Así pues, la obligación de los abogados alcanza a las situaciones de asesoramiento, sin alcanzar las de defensa en procesos judiciales⁷⁴.

Sea como fuere, el ordenamiento tributario español establece que los intermediarios estarán exentos cuando, con independencia de la actividad desarrollada, hayan asesorado con respecto a un mecanismo agresivo, con el único objeto de evaluar su adecuación a la

⁷⁰ MORENO GONZÁLEZ, S., «La Directiva sobre revelación de mecanismos...» *cit.*, p. 56.

⁷¹ y MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «Algunas cuestiones pendientes sobre...» *cit.*, pp. 140-141.

⁷² MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «Algunas cuestiones pendientes sobre...» *cit.*, p.141: «Creo que ésta podría ser una interpretación correcta del alcance del secreto profesional en relación con la dispensa de la obligación de declarar mecanismos de planificación fiscal agresiva que corresponde a ciertos intermediarios fiscales, puesto que una interpretación más amplia podría llegar a vaciar de contenido el deber que se pretende introducir en el ámbito tributario utilizando dicha prerrogativa, que se constituye, no tanto en beneficio de los que realizan la profesión, sino como derecho a la defensa y a la intimidad del cliente».

⁷³ Sentencia TEDH de 6 diciembre 2012 (Demanda 12323/2011).

⁷⁴ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «Algunas cuestiones pendientes sobre...» *cit.*, p.142.

normativa aplicable y sin facilitar su implantación⁷⁵. Por ello, los intermediarios que participen activamente en el diseño, comercialización, organización, puesta a disposición o ejecución de un mecanismo transfronterizo no podrán alegar el secreto profesional como dispensa; mientras que los que solo presten ayuda, asistencia o asesoramiento sí estarían amparados. Esto se traduce, según la opinión del Consejo General de la Abogacía, en que solo se protege un asesoramiento neutro, posterior a la realización del mecanismo y amparado en el derecho de defensa del contribuyente⁷⁶.

En contra de lo establecido por la normativa española, autores como MORÓN PÉREZ defienden una prevalencia absoluta del secreto profesional sobre el conocimiento de cualquier hecho. En particular, por una parte, recuerda que el CEDH, concretamente, los artículos 6 y 8, forman parte de nuestro ordenamiento interno y, al tener prevalencia, ninguna otra norma puede ir en contra de sus parámetros; junto a lo cual ninguna norma interna puede ser contraria al artículo 543.2 LOPJ, regulador del secreto profesional, al ser una ley orgánica.

Para fundamentar esta afirmación, usa de referencia el informe del CGPJ sobre el Anteproyecto de la Ley de transposición de la DAC 6, donde se considera que: «En relación con el secreto profesional de los abogados, un principio fundamental de articulación entre ley orgánica y ley ordinaria determina que la regulación contenida en el artículo 542.3 LOPJ está dotada de fuerza pasiva, por razón de la supralegalidad infraconstitucional propia de este tipo de Ley, respecto de lo dispuesto en el artículo 94.3 LGT, de modo que la previsión normativa contenida en la ley ordinaria no puede incidir sobre el contenido normativo del artículo 542.3 LOPJ y, por el contrario, debe ser interpretada de conformidad con él»⁷⁷. Por ello, según la autora, para que se hubiese podido limitar el secreto profesional sólo al asesoramiento neutral de los mecanismos de planificación fiscal agresiva, habría sido necesario modificar la LOPJ⁷⁸.

⁷⁵ Apartado 2 de la Disposición adicional 23ª LGT.

⁷⁶ Informe del Consejo General de la Abogacía de 26 de noviembre de 2019: «En consecuencia, es preciso distinguir entre el asesoramiento participativo (consistente en el diseño, organización o puesta a disposición del mecanismo, o el asesoramiento en relación con la ejecución del mismo), no sujeto al régimen de dispensa, del asesoramiento neutral (determinación de la posición jurídica del mecanismo y las consecuencias jurídicas del mismo), que sí permite invocar el secreto profesional». *Vid.* MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «Algunas cuestiones pendientes sobre...» *cit.*, pp. 143-144.

⁷⁷ Párrafo 42 del Informe del CGPJ de 26 de septiembre de 2019. *Vid.* MORÓN PÉREZ, M.ª. C., *El secreto profesional del abogado ante...cit.*, pp. 218-227 y 236.

⁷⁸ MORÓN PÉREZ, M.ª. C., *El secreto profesional del abogado ante...cit.*, p. 236.: «Mientras no se haga, mi opinión es que cuando un abogado asesore respecto de un mecanismo transfronterizo, salvo que el

En opinión de esta misma autora, cuando un abogado ponga sus conocimientos al servicio de un cliente para satisfacer sus intereses, y siempre con respeto al Derecho, toda la información obtenida quedaría cubierta por el secreto profesional. Es decir, el asesoramiento jurídico del abogado para con su cliente estaría cubierto por el secreto profesional, siempre que actúe dentro de los límites establecidos por el ordenamiento jurídico. Por tanto, sería la finalidad que persigue el abogado con su actuación el límite de ese secreto: si el abogado busca para su cliente lo mejor para su situación respetando el ordenamiento jurídico, todo lo que conozca sería confidencial; en cambio, si la finalidad es eludir, vulnerar o defraudar, dejaría de ser una actuación propia de la abogacía y, por tanto, no existiría el privilegio del secreto profesional⁷⁹.

Con respecto a esta opinión, cabría decir que si un abogado actúa con una intención casi delictual (ella habla de «eludir, vulnerar o defraudar») ya no se discutiría si hay o no vigencia del secreto profesional, sino si existiría un posible delito y, por supuesto, un quebrantamiento del Código deontológico y la ética propia de la abogacía. También cabría preguntarse si un mecanismo de planificación fiscal agresiva, aunque no llega a ser evasión fiscal, está dentro de los límites de la legalidad de un ordenamiento jurídico y si respeta plenamente el Derecho. Además, es importante recordar que el TEDH ha precisado que hay tres excepciones que permiten una intromisión en el secreto profesional: que la misma *esté prevista por la ley; persiga al menos un objetivo legítimo; y sea necesaria en una sociedad democrática* para alcanzar ese objetivo.

En líneas similares con la anterior, LÓPEZ TELLO⁸⁰ considera que el artículo 542.3 LOPJ es superior en rango al artículo 93.5 LGT⁸¹, y que en el primer precepto orgánico lo protegido es la misma relación abogado – cliente, y no datos concretos, por lo que, todos los hechos y noticias que el abogado conozca por razón de su ejercicio serían confidenciales y no trasladables a la Administración tributaria. Así lo estableció también el informe del CGPJ sobre el Anteproyecto de la Ley de transposición, cuando indica que: «el secreto profesional, en su configuración constitucional, no protege concretos y

asesoramiento tenga por objeto o se solicite para vulnerar el ordenamiento jurídico, no queda obligado a informar sobre el mismo a la Administración Tributaria».

⁷⁹ MORÓN PÉREZ, M.ª C., *El secreto profesional del abogado ante...cit.*, pp. 226 y 236.

⁸⁰ LÓPEZ TELLO, J. «La obligatoria declaración de...» *cit.*, pp. 100-101.

⁸¹ Es preciso recordar que el artículo 93.5 LGT solamente protegía bajo el secreto profesional dos tipos de datos concretos: los datos privados no patrimoniales y los datos confidenciales de sus clientes conocidos por la prestación de servicios.

específicos datos o informaciones conocidos u obtenidos en la actividad profesional, sino el contenido material de las relaciones entre abogado y cliente»⁸².

En consecuencia, parece que existe una posición predominante defensora de un amplio alcance del secreto profesional del abogado por encima de las políticas de transparencia fiscal. Sin embargo, hay que tener presente que el abogado no es el único intermediario al que va dirigida la obligación de información, pues el asesor fiscal también es considerado como tal, y, en cambio, no tiene reconocidos los mismos privilegios al tratarse de una profesión no regulada en una normativa y, por tanto, no tener reconocido sobre el papel el secreto profesional.

A pesar de ello, cuando la Disposición adicional 23ª LGT exige del deber de comunicar lo hace respecto de cualquier intermediario con independencia de su actividad económica⁸³, por lo que se ha entendido que el asesor fiscal también tiene reconocida cierta dispensa a la hora de cumplir con las obligaciones de información, en tanto, si se hubiesen hecho diferencias entre los intermediarios, se habría producido un efecto discriminatorio. En otras palabras, hacer una excepción al cumplimiento del deber para los abogados que no alcance a los otros intermediarios fiscales, podría dar lugar a una discriminación entre categorías de intermediarios beneficiando a unos profesionales en perjuicio de otros⁸⁴.

Por consiguiente, y de igual manera que los abogados, consideramos que el secreto profesional de los asesores fiscales está limitado al asesoramiento neutro, el dedicado a evaluar la adecuación y respeto del mecanismo al ordenamiento jurídico, y, en consecuencia, no está amparado por aquel el asesor que diseña, comercializa, organiza, ejecuta o asesora para procurar la aplicación del mismo.

No obstante, en sentido contrario, MORENO GONZÁLEZ sostiene que la exigencia derivada de la DAC 6 sobre la dispensa del secreto profesional correspondiente a la normativa nacional por la que se definen las profesiones, hace imposible que los

⁸² Párrafo 11 del Informe de 26 de septiembre de 2019.

⁸³ *Vid.* MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «Algunas cuestiones pendientes sobre...» *cit.*, p.145.: «la norma extiende el ámbito subjetivo del secreto profesional a todos los intermediarios fiscales con independencia de la actividad económica desarrollada, si bien limita su aplicación objetiva a la función de asesoramiento que pueda llevarse a cabo por todos ellos, sean abogados, asesores, gestores administrativos o instituciones financieras».

Además, el artículo 45.6. A.4º RGGI, entre otros requisitos sobre los intermediarios establece que «el intermediario esté registrado en un colegio o asociación profesional española relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de asesoría».

⁸⁴ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «Algunas cuestiones pendientes sobre...» *cit.*, p.142.

profesionales dedicados a la asesoría fiscal en España puedan acogerse a ese privilegio, a no ser que también sean abogados, ya que como se ha dicho, no hay una regulación estatal de dicha profesión⁸⁵.

A su vez, el Tribunal Supremo, también se ha pronunciado brevemente sobre esta cuestión, pero sin dictar sentencia, y ha reparado en que habrá que dilucidar si otro tipo de profesiones no reguladas, como la de asesor fiscal, puede o no acogerse a la dispensa⁸⁶.

Para finalizar, como ya se ha puesto de relieve, el segundo párrafo del apartado segundo de la disposición adicional 23ª LGT incorpora una excepción al privilegio de secreto profesional permitiendo que el intermediario quede liberado del mismo a través de una autorización comunicada fehacientemente por el obligado tributario interesado. Como se ha venido diciendo en páginas anteriores, esta autorización no es acorde ni debería permitirse respecto al régimen de la Abogacía española, pero cabría señalar que sí que es posible respecto al asesor fiscal, pues legalmente no existe ningún Código que establezca que el consentimiento del cliente no excusa de la preservación del secreto. Independientemente de lo anterior, MARTÍNEZ MUÑOZ considera que, con este precepto, no se está protegiendo el secreto profesional, sino que se pretende sortear ese deber de secreto con el propósito de conseguir la información a favor de la Administración tributaria⁸⁷.

Sea como fuere, es destacable que ni la normativa europea ni la española hacen referencia alguna sobre las consecuencias derivadas del cumplimiento de las obligaciones de información impuestas a los intermediarios fiscales. A pesar de que la mayoría de las obligaciones impuestas a los intermediarios son de carácter informativo, no se puede obviar que cumplir con las mismas implicará procedimientos de comprobación e inspección hacia los contribuyentes que hayan empleado esquemas de planificación fiscal considerada agresiva; no obstante, a través de ellos se satisface el efecto disuasorio perseguido por la Directiva de elaborar los mecanismos⁸⁸. Por tanto, se puede decir que, a pesar de que la finalidad de obtener información es prevenir la evasión y elusión fiscal, también existe un objetivo recaudatorio por parte de la Administración tributaria.

⁸⁵ MORENO GONZÁLEZ, S., «La Directiva sobre revelación de mecanismos...» *cit.*, p. 55.

⁸⁶ Razonamiento jurídico segundo de ATS 3232/2023.

⁸⁷ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «Algunas cuestiones pendientes sobre...» *cit.*, p.146.

⁸⁸ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «Algunas cuestiones pendientes sobre...» *cit.*, pp. 148-149.

La ausencia de una regulación que esclarezca los efectos derivados del cumplimiento de información puede dar lugar a un panorama de inseguridad jurídica para los obligados a cumplir con esos deberes tributarios. En este sentido, se ha reflexionado que, a cambio del esfuerzo que supone a los intermediarios y a los contribuyentes cooperar y cumplir con las exigencias de transparencia fiscal, la Administración tributaria debería corresponderles, al menos, con cierta garantía de seguridad jurídica⁸⁹.

En síntesis, de todo lo anteriormente explicado se observan las diversas dudas que han surgido con esta regulación, existiendo cuestiones pendientes de la DAC 6 que no llegaron a solventarse con las normas de transposición. Todo ello evidencia la necesidad de que los tribunales de justicia se pronuncien para intentar despejar esa incertidumbre generalizada.

⁸⁹ CASTRO DE LUNA, M.J., «La nueva obligación formal que se avecina: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE. Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva. DAC 6», en *Quincena Fiscal*, n.º 7, 2019.

VI. ANÁLISIS DE ALGUNOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA Y DEL TRIBUNAL SUPREMO

Hasta la fecha, tres pronunciamientos de peticiones prejudiciales han sido elevados al TJUE como respuesta a las normas de la DAC 6. El primero de ellos fue promovido por el Tribunal Constitucional belga⁹⁰ el 21 de diciembre de 2020 y dio lugar al asunto C-694/20 y a la Sentencia que trataré a continuación⁹¹.

En primer lugar, el asunto cuestiona la compatibilidad del artículo 8.5 bis ter de la DAC 6 con el derecho a la vida privada de los artículos 7 CDFUE y 8 CEDH y con el derecho a un proceso equitativo de los artículos 47 CDFUE y 6 CEDH, pues dicho artículo imponía a los intermediarios exentos de comunicar información por la prerrogativa del secreto profesional la necesidad de notificar dicha obligación de comunicación a cualquier otro intermediario o al contribuyente interesado. Esto es, no solo de por sí la DAC 6 obligaba a los intermediarios a comunicar los mecanismos, sino que, cuando estaban exentos, también les exigía transmitir a los otros intermediarios que existía esa obligación de informar para trasladar ese deber y que alguien lo cumpliera en su lugar.

El TJUE falla al respecto considerando que aquella obligación de notificar supone una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre abogados y clientes, garantizado en el artículo 7 de la Carta y, por consiguiente, declara inválido ese inciso del artículo 8.5 bis ter de la Directiva.

A estos efectos y previamente a su conclusión de que, efectivamente, ha habido una injerencia, el TJUE analiza, de acuerdo con el principio de proporcionalidad, si esa intromisión responde a objetivos de interés general de la UE. En concreto, considera que sí tiene la finalidad de prevenir el riesgo de elusión y evasión fiscal, por lo que entra a valorar si la medida es adecuada para lograr ese objetivo, si se limita a lo estrictamente necesario y si la injerencia en sí no es desproporcionada. Y su respuesta es tajante al estimar que «no puede considerarse estrictamente necesaria para alcanzar dichos objetivos ni, en particular, para garantizar que la información relativa a los mecanismos

⁹⁰ *Grondwettelijk Hof*.

⁹¹ Sentencia TJUE de 8 de diciembre de 2022 (asunto C-694/20).

transfronterizos sujetos a comunicación de información se transmita a las autoridades competentes»⁹².

En armonía con la opinión del TJUE, la doctrina española ha considerado que, por muy plausible y en aras del interés general que hayan sido los objetivos perseguidos con la Directiva, como en su elaboración, tramitación y promulgación no se han tenido en cuenta principios, derechos y libertades de superior orden, no se ha garantizado suficiente la legalidad y la seguridad jurídica⁹³.

Es más, MARÍN BENÍTEZ considera que la sentencia del TJUE tiene consecuencias importantes en la Ley 10/2020 de transposición de la Directiva. En particular, cree que la limitación del alcance del secreto profesional de la normativa española («con el único objetivo de evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo») no encuentra amparo en la Directiva cuando los intermediarios fiscales son abogados, pues -según el FJ 26º de la sentencia- la extensión del secreto profesional del abogado al asesoramiento jurídico es un «nivel mínimo de protección» del derecho a la confidencialidad de las comunicaciones del artículo 7 CDFUE, según la jurisprudencia del TEDH⁹⁴.

En cuanto a la segunda de las peticiones prejudiciales ante el TJUE, se instó por el Consejo de Estado francés el 28 de junio de 2021⁹⁵ una cuestión sobre la compatibilidad del artículo 8.5 bis ter de la Directiva con los derechos a la vida privada de los artículos 7 CDFUE y 8 CEDH y a un proceso equitativo, al no excluir a los abogados de las obligaciones de comunicación. No obstante, este asunto ha sido recientemente archivado por el Presidente del TJUE.

Y en último lugar, la tercera de las peticiones tuvo lugar el 29 de septiembre de 2022⁹⁶, de nuevo por el Tribunal Constitucional belga, que planteó varias cuestiones genéricas respecto de la compatibilidad de la DAC 6 con, entre otros, el principio de legalidad en materia penal, el principio de seguridad jurídica y el derecho al respeto de la vida privada, en la medida en que muchos conceptos integrados en la obligación de comunicación

⁹² Fundamentos jurídicos 41 – 46 STJUE 8/12/22.

⁹³ MARÍN BENÍTEZ, G., «La DAC 6 y su validez bajo el derecho de la Unión Europea», en *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n.º 61, 2023, p. 36.

⁹⁴ MARÍN BENÍTEZ, G., «La DAC 6 y su validez bajo...» *cit.*, p. 31. FJ 26º. STJUE 8/12/22.

⁹⁵ Asunto C-398/21.

⁹⁶ Asunto C-623/22.

pueden no ser lo suficientemente claros y precisos⁹⁷; o con el derecho a la intimidad, por no estar suficientemente justificada la obligación impuesta a los intermediarios, ni ser proporcionada a los objetivos o necesaria para un adecuado funcionamiento del mercado interior⁹⁸. El TJUE no se ha pronunciado todavía en este asunto, por lo que hay expectación con su futura respuesta, ya que puede ser determinante y cambiar el paradigma de la DAC 6 hasta ahora contemplado.

Pasando ya a analizar la situación jurisprudencial en España, como respuesta a la norma de transposición, se presentaron dos recursos ante el Tribunal Supremo. El primero de ellos, el recurso número 153/2021, se interpuso por la Asociación Española de Asesores Fiscales y solicitó la medida cautelar de suspender la vigencia del Real Decreto 243/2021 o de los preceptos derogados en virtud de la STJUE de 8 de diciembre de 2022. Como ya se ha indicado, tuvo lugar la suspensión cautelar sobre el párrafo segundo del artículo 45.4.b) RGGI mediante Auto⁹⁹, pues el TS apreció la apariencia de buen derecho y el *periculum in mora*, ya que «de llevarse a aplicar el precepto reglamentario cuya suspensión procede adoptar [...], el cumplimiento de los intermediarios que gozan de secreto profesional sería imposible reparar en cada supuesto en concreto en que se haya aplicado al dictado de una sentencia favorable»¹⁰⁰.

No obstante, la Abogacía del Estado interpuso recurso de reposición contra el anterior Auto solicitando que la suspensión del párrafo segundo del artículo 45.4.b) RGGI solamente se aplicase y beneficiase a los intermediarios que tuviesen la condición de abogados, dado que la STJUE hacía solo referencia a los abogados¹⁰¹. Recurso al que

⁹⁷ «¿Vulnera la Directiva (UE) 2018/822 el principio de legalidad en materia penal, garantizado por el artículo 49, apartado 1, de la Carta [...] y por el artículo 7, apartado 1, del Convenio Europeo [...], el principio general de seguridad jurídica y el derecho al respeto de la vida privada, garantizado por el artículo 7 de la Carta [...] y por el artículo 8 del Convenio Europeo [...], por una insuficiente claridad y precisión de los conceptos de «mecanismo» (y, por lo tanto, los de «mecanismo transfronterizo», «mecanismo comercializable» y «mecanismo a medida»), «intermediario», «participante» y «empresa asociada», del calificativo «transfronterizo», de las distintas «señas distintivas» y del «criterio del beneficio principal», utilizados por la Directiva [...] para definir el ámbito de aplicación y el alcance de la obligación de comunicar información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información?»

⁹⁸ «¿Vulnera la Directiva (UE) 2018/822 el derecho al respeto de la vida privada, garantizado por el artículo 7 de la Carta [...] y por el artículo 8 del Convenio Europeo [...], en la medida en que la obligación de comunicar información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información conllevaría una injerencia en el derecho al respeto de la vida privada de los intermediarios y de los contribuyentes interesados que, a la vista de los objetivos perseguidos, no estaría razonablemente justificada ni sería proporcionada, y que no sería pertinente en relación con el objetivo de garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior?»

⁹⁹ Auto TS 2181/2023 (n.º recurso 153/2021).

¹⁰⁰ Razonamiento jurídico segundo ATS 2181/2023.

¹⁰¹ Esto se debía principalmente a que, en el contexto de la STJUE, el impugnante era una Asociación de Abogados.

AEDAF se opuso y fue desestimado por el TS, mediante otro Auto¹⁰², al considerar que la normativa nacional se refiere, en general, a los profesionales amparados por el secreto profesional, por lo que lo establecido en la STJUE es trasladable a otros profesionales con dicha prerrogativa.

En concreto, es destacable esta reflexión del TS: «Ha de convenirse que el secreto profesional, entendido como deber de sigilo o reserva y no revelación a terceros de los hechos de otra persona de los que se tenga conocimiento, es un deber de los profesionales que tiene su fundamento en el derecho fundamental a la intimidad de sus clientes reconocido en el art. 18 de la Constitución y es aplicable, con carácter general, a cualquier profesión, aun cuando no esté específicamente reconocido en su normativa reguladora».

Por su parte, el segundo recurso, número 170/2021, fue interpuesto por el Consejo General de la Abogacía Española contra el Real Decreto 243/2021 que modificaba e introducía nueva regulación en el RGGI sobre el tema que nos ocupa. En su escrito de interposición solicitaba la suspensión de dicho Real Decreto por la preocupación de que se pusiera en riesgo la prerrogativa del secreto profesional, lo que fue desestimado por el Tribunal Supremo mediante Auto¹⁰³.

En definitiva, ninguno de los dos recursos ha sido aún resuelto, pues la tramitación de ambos está a la espera de la respuesta del TJUE sobre las diferentes cuestiones que se le han planteado, así que, de momento, es preciso aguardar para saber cómo se posicionará el Tribunal Supremo y conocer las posibles consecuencias en la normativa española.

¹⁰² Razonamiento jurídico segundo del Auto TS 3232/2023.

¹⁰³ Auto TS 9023/2021 (n.º recurso 170/2021).

VII. CONCLUSIONES

Primera. Este Trabajo de Fin de Grado se ha centrado en analizar algunas consideraciones relativas al alcance del secreto profesional en el sistema tributario tras la aprobación de la Directiva 2018/822, y su correspondiente norma de transposición mediante Ley 10/2020, que introdujeron nuevas obligaciones de comunicación de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva dirigidas a los intermediarios fiscales (como abogados o asesores fiscales). Las dudas y cuestiones pendientes sobre cómo va a afectar al secreto profesional de estos profesionales el cumplimiento de dichas obligaciones es lo que ha llevado a elaborar este análisis.

Segunda. En la legislación española aparece ampliamente considerado el deber de colaborar con la Administración tributaria a través del establecimiento de obligaciones de información a los propios obligados tributarios y terceros sujetos como los profesionales del Derecho. El motivo de este deber de colaboración está ampliamente justificado por la jurisprudencia al ser considerado esencial para garantizar el buen funcionamiento del sistema fiscal español, y, además, es acorde a lo dispuesto por el artículo 31 CE. No obstante, considero que esta obligación no puede significar una intromisión plena en los derechos de los sujetos obligados, pues la potestad que ostenta la Administración tributaria debe respetar el principio de proporcionalidad y los límites derivados del secreto profesional. Así, como dijo el Tribunal Constitucional, si la propia vulneración del secreto profesional puede acarrear consecuencias penales, no se puede permitir una transgresión injustificada por parte de los organismos tributarios.

Tercera. A pesar de que el artículo 93.5 LGT protege de las obligaciones de información determinados datos concretos (los datos privados no patrimoniales conocidos por el ejercicio de la actividad profesional y los datos confidenciales conocidos por el asesoramiento y la defensa), es bien sabido que el secreto profesional de los abogados -consagrado en el artículo 542.3 LOPJ y en su respectivo Estatuto- protege la relación material subyacente entre el letrado y su cliente, y no meramente determinados hechos concretos, pues se configura desde la doble perspectiva del derecho - deber. Por ello, toda la información tributaria sobre la que el profesional haya tenido acceso quedaría protegida por la prerrogativa del secreto profesional y no podría ser revelada, debiendo la Administración respetarlo.

Cuarta. El abogado no es el único profesional sobre el que existe una dispensa a la hora de informar a la Administración tributaria, pues el asesor fiscal, profesión cada vez más popular, también la tiene reconocida, ya que entre las funciones que le son propias tiene encomendado el asesoramiento jurídico. La diferencia está en que el asesor fiscal no tiene reconocido este derecho en ninguna ley, pues directamente no existe ninguna normativa que regule su profesión en términos similares a la Abogacía. Por ello, no se puede afirmar categóricamente que la relación entre asesor y cliente quede siempre amparada por el privilegio de secreto, lo que puede suponer diferencias con respecto de los letrados, que hagan al asesor fiscal obligado a suministrar determinada información, la cual si tuviese la condición de abogado no debería -ni podría- proporcionar. A mi juicio, de lo anterior se evidencia la urgencia de un estatuto regulador que reconozca normativamente esta profesión.

Quinta. La aprobación y entrada en vigor de la DAC 6 y su transposición por Ley 10/2020 refleja la ausencia de una mínima armonización europea, lo que ha supuesto una gran discrecionalidad a la hora de interpretar las obligaciones impuestas. Además, ha sido bastante imperfecta en términos de delimitación del contenido de dichas obligaciones, por lo que no se ha garantizado el grado de seguridad jurídica necesario para el correcto funcionamiento del sistema y para la protección de ciertos derechos, como el secreto profesional de esos intermediarios. Esto hace pensar que, más que perseguir objetivos de política fiscal y lucha eficaz contra la elusión y evasión fiscal para proteger a los sistemas tributarios de los Estados miembros, lo que se busca es encontrar una nueva manera de recaudar. Tanto es así que el régimen sancionador es bastante severo, mientras que en ninguno de los dos textos legislativos se han dado pistas sobre qué consecuencias se derivarían del efectivo y correcto cumplimiento de las obligaciones de comunicación y declaración. Por ello, considero que la Administración tributaria debería comprometerse a dar una respuesta al cumplimiento de las obligaciones en aras de la seguridad jurídica y para cumplir con los objetivos que han favorecido estas normas, dado que, en caso contrario, estaría incurriendo en un propósito sencillamente recaudatorio.

Sexta. El secreto profesional de los profesionales jurídicos no ha tenido siempre carácter absoluto y ejemplo de ello son las obligaciones impuestas en la lucha contra el blanqueo de capitales a raíz de la Ley 10/2010. Ahora bien, en esta ley sí se reguló y se aclaró qué supuestos estaban excluidos de ser informados, por lo que, analógicamente y de manera acertada, se ha tenido que trasladar esa regulación al ámbito de la DAC 6, en

la medida en que esta, por sus propios cauces, no ha definido correctamente el alcance de las limitaciones, llevando a un panorama de incertidumbre.

Séptima. A pesar de que existen muchas carencias en la nueva normativa, también es cierto que, apropiadamente, el secreto profesional al que se hace referencia en la DAC 6 y Ley 10/2020 no solo incumbe a los abogados, sino también a los asesores fiscales, a pesar de no tenerlo estrictamente reconocido. Si esto no hubiese sido así, en primer lugar, se habría ignorado la disposición que no entra a valorar la actividad económica llevada a cabo por el intermediario, y, en segundo lugar, se habría incurrido en un efecto discriminatorio entre intermediarios creando diferencias de jerarquías de profesionales. Así lo consideró también el Tribunal Supremo en su Auto 2181/2023, recordando que el deber de sigilo tiene su fundamento en el derecho a la intimidad del artículo 18 CE.

Octava. La incertidumbre a la que hacía referencia anteriormente ha hecho que los Estados miembros planteen sus dudas al TJUE. Así, a raíz del asunto C- 694/20, se ha declarado inválido el artículo 8.5 bis ter de la Directiva y, en España, se ha suspendido la aplicación del inciso segundo del artículo 45.4.b) RGGI por la efectiva vulneración del secreto profesional. Y es que forzar a los sujetos exentos por esta prerrogativa a comunicar a otros que existía una obligación de informar no solo es desproporcionado con los objetivos perseguidos por la Directiva, sino que evidencia el propósito por parte de las autoridades tributarias de conseguir la información saltándose las normas que protegen al secreto profesional, y de nuevo, dejándose entrever esa finalidad recaudatoria.

Novena. Habrá que esperar cómo resuelve el TJUE el asunto C- 623/22 que promete ser decisivo en la determinación del conjunto de la DAC 6, y puede producir cambios significativos en el sistema descrito. Mientras tanto, entiendo que por muy importantes, legítimos y necesarios que sean los fines que ha perseguido la Directiva, iguales lo son los derechos que han sido afectados; afectación sobre la que deberían haberse tomado más precauciones para mantener intactos los valores constitucionales que rigen los ámbitos europeo y español. En definitiva, por mucho que se quiera garantizar el buen funcionamiento del sistema fiscal, este tampoco podrá lograrse si por el camino quedan desprotegidos otros derechos preservados en la Constitución.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

ANDINO LÓPEZ, J.A., *El secreto profesional del abogado en el proceso civil*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2014.

CASTRO DE LUNA, M.J., «La nueva obligación formal que se avecina: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE. Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva. DAC 6», en *Quincena Fiscal*, n.º 7, 2019, pp. 103-120.

LÓPEZ TELLO, J. «La obligatoria declaración de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal bajo la directiva de cooperación administrativa (DAC 6)», en *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n.º 53, 2019, pp. 89-105.

MARÍN BENÍTEZ, G., «La DAC 6 y su validez bajo el derecho de la Unión Europea», en *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n.º 61, 2023, pp. 23-36.

MARTÍNEZ – CARRASCO PIGNATELLI, J.M., *El asesor fiscal como sujeto infractor y responsable*, Edersa, Madrid, 2004.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «Algunas cuestiones pendientes sobre la transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no autoinculparse», en *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 187, 2020, pp. 131-164.

MORENO GONZÁLEZ, S., «La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: transparencia, certeza jurídica y derechos fundamentales», en *Nueva Fiscalidad*, n.º 2, 2019, pp. 21-72.

MORÓN PÉREZ, M.^a C., *El secreto profesional del abogado ante la administración tributaria*, Dykinson, Madrid, 2021.

PÉREZ ROYO, F. y CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 33ª edición, Civitas, Navarra, 2023.

PUEBLA AGRAMUNT, N., «Algunas consideraciones en torno a la profesión del asesor fiscal», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 251, 2004, pp. 3-46.

SIMÓN ACOSTA, E.; VÁZQUEZ del REY VILLANUEVA, A.; y SIMÓN YARZA, M.E., *Lo esencial del Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 2ª edición, Aranzadi, Navarra, 2018.