



**UNIVERSITAS**  
*Miguel Hernández*



UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ  
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas  
Área de Derecho Financiero y Tributario

TRABAJO FIN DE MASTER

**LA DAC 6, EL DEBER DE SECRETO PROFESIONAL  
Y LOS ASESORES FISCALES**

**ALUMNO: ATHANAY JOAQUIM ALFONSO CANDELA**

**TUTORA: LAURA SOTO BERNABEU**

**JUNIO, 2023**

## RESUMEN

El propósito de este Trabajo de Fin de Máster es analizar en profundidad la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, fechada el 25 de mayo de 2018, la cual introduce modificaciones en la Directiva 2011/16/UE en relación con el intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito fiscal, específicamente en lo referente a la declaración de los denominados “mecanismos transfronterizos”.

Para presentar el contexto en el que esta norma se aprueba, se explorarán las distintas iniciativas previas a la misma sobre estrategias de planificación fiscal agresiva, tales como el Plan de la Erosión de Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (BEPS) organizado por la OCDE y el Código de Buenas Prácticas Tributarias en España.

A su vez, se estudiará en profundidad 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. Para ello, se analizará esta norma desde diferentes perspectivas, como son su alcance objetivo, subjetivo, temporal y espacial.

A continuación, se analizará de forma breve la transposición de la Directiva Europea en nuestro país, mediante la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, 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.

Y por último, con el análisis de la Sentencia, de fecha 8 de diciembre de 2022, Asunto C-694/20, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, se pondrán de relieve los problemas que derivan de la actual configuración de la protección del principio de secreto profesional que gozan los abogados, cuya eficacia veremos que es muy restringida.

De este modo, reflexionaremos sobre si la configuración del principio de secreto profesional que ampara a la figura del letrado en el asesoramiento prestado en el seno de un procedimiento judicial, se debe ampliar a la figura de los asesores fiscales.

# **ÍNDICE**

RESUMEN .....	2
<b>ABREVIATURAS .....</b>	<b>4</b>
1. INTRODUCCIÓN.....	5
2. EL ORIGEN SOBRE LA NUEVA NORMATIVA SOBRE ESTRATEGIAS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA.....	6
3. DESCRIPCIÓN GENERAL DE LA DIRECTIVA 2018/822/UE DEL CONSEJO, PROMULGADA EL 25 DE MAYO DE 2018, REFERENTE A LA COLABORACIÓN ADMINISTRATIVA.....	12
3.1. ALCANCE OBJETIVO .....	13
3.2. ALCANCE SUBJETIVO .....	19
3.3. ALCANCE TEMPORAL.....	21
3.4. ALCANCE ESPACIAL .....	22
4. LA LEY 10/2020, DE 29 DE DICIEMBRE, POR LA QUE SE MODIFICA LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA, Y EL REAL DECRETO 243/2021, DE 6 DE ABRIL, EN TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA (UE) 2018/822 DEL CONSEJO, DE 25 DE MAYO DE 2018. ....	24
5. SENTENCIA ASUNTO C-694/20, DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA, QUE DEJA PATENTE LA DIFERENCIA ENTRE ABOGADOS Y ASESORES FISCALES EN TORNO AL SECRETO PROFESIONAL. ....	30
5.1 DERECHO COMPARADO: DERECHO BELGA Y DERECHO ESPAÑOL.....	30
5.2 PRONUNCIAMIENTO DEL TJUE EN RELACIÓN SOBRE EL SECRETO PROFESIONAL DE LOS ABOGADOS.....	33
5.3 ¿CONFIGURACIÓN DEL SECRETO PROFESIONAL DEL ASESOR FISCAL RESPECTO AL ABOGADO? .....	37
6. CONCLUSIONES .....	44
7. BIBLIOGRAFIA.....	45
8. WEBGRAFÍA .....	47

## **ABREVIATURAS**

Art	Artículo
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
BEPS	Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios
CBPT	Código de Buenas Prácticas Tributarias
CDFUE	Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea
CE	Constitución Española
CEDH	Convenio Europeo de Derechos Humanos
CGPJ	Consejo General del Poder Judicial
DA	Disposición Adicional
DAC	Directiva 2018/822/UE
EP	Establecimiento Permanente
LGT	Ley General Tributaria
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
UE	Unión Europea

## 1. INTRODUCCIÓN

La utilización de esquemas de planificación fiscal “agresiva” por determinados contribuyentes es el comienzo por el cual, las Administraciones tributarias han tenido que, a través de la normativa fiscal, completar los posibles vacíos jurídicos que puedan existir en esta área del contexto social.

En este sentido, el objeto del presente trabajo es analizar el contenido 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.

En primer lugar, se analizará la nueva normativa sobre estrategias de planificación fiscal agresiva, como las iniciativas de la OCDE, en concreto, el Plan BEPS, promueven la divulgación obligatoria de esquemas fiscales agresivos, reflejándose en legislaciones nacionales y europeas para mejorar la justicia fiscal y combatir la elusión tributaria.

En segundo lugar, trataremos la Directiva 2018/822/UE del Consejo, promulgada el 25 de mayo de 2018, modifica la Directiva 2011/16/UE para mejorar la cooperación administrativa en asuntos fiscales, promoviendo la transparencia y previniendo la elusión fiscal mediante la obligación de declarar ciertos mecanismos transfronterizos.

En tercer lugar examinaremos la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, modifica la Ley General Tributaria para incorporar la obligación de informar sobre estrategias fiscales agresivas, conforme a la DAC 6. A su vez, analizaremos el Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, donde se desarrolla reglamentariamente esta obligación, detallando las nuevas disposiciones sobre la comunicación de mecanismos de planificación fiscal agresiva.

Finalmente, estudiaremos la Sentencia Asunto C-694/20, dictado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que dice que es “contrario al Derecho de la UE el artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, en su versión modificada por la DAC 6 ... debido a que está sujeto al secreto profesional”. El análisis del contenido de este pronunciamiento nos llevará a analizar si es posible que el

privilegio del secreto profesional, que gozan los abogados, se aplique de forma extensiva a la figura del asesor fiscal, como colaborador necesario en el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias.

## 2. EL ORIGEN SOBRE LA NUEVA NORMATIVA SOBRE ESTRATEGIAS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA.

Durante las últimas décadas, los gobiernos de todo el mundo han mostrado preocupación por cuestiones relacionadas con el fraude, la elusión y la evasión fiscal. A esto se suma el impacto de las recesiones económicas y las medidas de austeridad implementadas para revitalizar la economía, lo que ha generado descontento entre las mayorías, que exigen el restablecimiento de los servicios básicos anteriormente proporcionados.

Más allá de estas disputas políticas, se confirma la importancia crucial de la tributación para las sociedades contemporáneas.

En este contexto, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha realizado diversas contribuciones a lo largo del tiempo para promover una tributación equitativa y restringir los mecanismos de planificación fiscal abusiva. Por ejemplo, la OCDE ha publicado el documento titulado “*Study into the role of tax intermediaries*”<sup>1</sup>, el cual resalta la necesidad de una colaboración estrecha entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes, sobre la base de la comunicación previa y la transparencia como principios fundamentales.

Además, este documento subraya la importancia de los asesores fiscales, quienes mantienen una relación triangular con las partes mencionadas anteriormente, para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias<sup>2</sup>.

Posteriormente, la OCDE emitió el informe “*Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*”<sup>3</sup>, el cual examina diversas estrategias

---

<sup>1</sup> OECD (2008). “Study into the role of tax intermediaries”, OECD Publishing.

<sup>2</sup> MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. “La declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva en el marco de la protección de los Derechos Fundamentales”, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, págs. 32 a 34.

legales promovidas por distintos Estados para fomentar una mayor cooperación por parte de los contribuyentes.

Aunque se han identificado experiencias positivas derivadas de estas estrategias, muchas de ellas aún resultan insuficientes para detectar de manera oportuna el fraude fiscal o las tácticas de planificación fiscal agresiva empleadas por aquellos que buscan eludir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En este informe se analizan también las primeras medidas sobre la declaración obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva, implementadas por países como Estados Unidos, Reino Unido y Portugal<sup>4</sup>.

Unos años más tarde, la misma entidad internacional lanzó el documento “*Cooperative Compliance: A framework from enhanced relationship to cooperative compliance*”<sup>5</sup>, donde se examina la idea de cooperación que la OCDE ya promovía en el Comunicado de Ciudad del Cabo de 2008, pero ahora enfocada hacia una relación de cumplimiento colaborativo que pone mayor énfasis en la divulgación de información, la transparencia del contribuyente y el beneficio mutuo para todas las partes involucradas en la relación jurídico-tributaria.

Sin embargo, dado el carácter no obligatorio de estos documentos, se puede observar que las distintas jurisdicciones fiscales han respondido de manera dispar ante la opción entre la adhesión voluntaria y la obligatoriedad de los regímenes de cumplimiento cooperativo<sup>6</sup>.

Además de la labor previamente mencionada, en ese mismo año se dio a conocer el denominado “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”<sup>7</sup>, conocido como Plan

---

<sup>3</sup> OECD (2011) “Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure”, OECD Publishing.

<sup>4</sup> MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. “La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales”, ob. cit., págs. 34 a 36.

<sup>5</sup> OECD (2013). *Cooperative Compliance: A framework from enhanced relationship to cooperative compliance*, OECD Publishing.

<sup>6</sup> MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. “La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales”, ob. cit., págs. 37 a 38.

<sup>7</sup> OECD (2013), “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

BEPS. Este informe propone una serie de medidas destinadas a abordar las prácticas abusivas y notorias identificadas, que las empresas multinacionales emplean para reducir su carga tributaria.

Aunque el trabajo inicial presentado en 2013 establece los fundamentos, no es sino hasta 2015 cuando se detallan todas las acciones en los informes finales. Tanto en el informe de 2013, como en los informes finales de 2015, se abordan cambios esenciales en línea con trabajos anteriores que enfatizan la transparencia, la certeza y la previsibilidad como principios clave de la fiscalidad internacional.

Específicamente, las acciones 2 a 5 tienen como objetivo promover una mayor coherencia internacional en materia de tributación empresarial, mientras que las acciones 6 a 10 buscan fortalecer la efectividad de los estándares normativos internacionalmente aceptados, los cuales a menudo pueden ser eludidos con facilidad. Las acciones 11 a 14 se centran en la transparencia fiscal, y finalmente, las acciones 1 y 15 abordan la economía digital y el desarrollo de un instrumento multilateral para implementar las medidas, respectivamente<sup>8</sup>.

Dentro de todas las medidas, a efectos del presente trabajo, es particularmente relevante la acción 12, que se enfoca específicamente en la lucha contra la planificación fiscal agresiva, proporciona un marco modular diseñado para aquellos países donde no existe regulación sobre la declaración obligatoria de esquemas de planificación fiscal potencialmente agresivos.

A lo largo de los años, las políticas tributarias en España han experimentado cambios, adaptándose gradualmente a los consensos alcanzados en la Unión Europea, que en ocasiones reflejan similitudes con los acuerdos alcanzados por la OCDE y otras organizaciones internacionales.

De este modo, esta evolución se refleja en el desarrollo del derecho tributario español, que inicialmente tenía un enfoque centrado en las obligaciones del contribuyente,

---

<sup>8</sup> MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. “La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales”, ob. cit., págs. 38 a 40.

pero que ha ido evolucionando hacia una relación más colaborativa entre las partes de la relación jurídico-tributaria.

La revisión realizada en 2008 del Plan de Prevención del Fraude Fiscal impulsó la necesidad de abordar la tributación de las grandes corporaciones, dando lugar posteriormente al establecimiento del Foro de Grandes Empresas en 2009.

Como resultado, un total de 26 entidades se unieron al Foro de Grandes Empresas, entre las cuales se encuentran entidades como el BBVA, ACERINOX, GENERALI ESPAÑA, ENDESA, RENAULT o SIEMENS<sup>9</sup>.

En 2010, basándose en los trabajos realizados por este foro, se aprobó el Código de Buenas Prácticas Tributarias, el cual establece un marco para promover la cooperación entre la Administración y las empresas<sup>10</sup>.

Dentro del Código de Buenas Prácticas Tributarias (CBPT) se pueden identificar tres secciones distintas:

- A. La sección titulada “Transparencia, buena fe y cooperación con la Agencia Tributaria en la práctica fiscal empresarial”, aborda directrices sobre la gestión de riesgos fiscales y situaciones opacas, buscando la participación activa de los Consejos de Administración de las empresas y promoviendo una relación más estrecha entre la Administración y las corporaciones.
- B. La sección “Transparencia y seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de las normas tributarias por parte de la Agencia Tributaria”, se enfoca en las responsabilidades de la Administración, la coherencia en sus decisiones y su transparencia para garantizar seguridad jurídica y beneficios tangibles para los contribuyentes.

---

<sup>9</sup> Puede consultarse más información en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/empresas-participantes.html>

<sup>10</sup> *Ibíd.*, pág. 55.

C. La tercera parte llamada “Reducción de la litigiosidad y evitación de conflictos” , se centra en la reducción de disputas legales y la prevención de conflictos, incluyendo compromisos procesales por parte de la AEAT (Agencia Estatal de Administración Tributaria) y un énfasis en la transparencia por parte de las empresas al comunicar información.

Finalmente, en el anexo al citado código se detallan determinados aspectos relacionados con su ámbito de aplicación y el seguimiento de su implementación<sup>11</sup>.

En 2015, se aprobó una iniciativa titulada "Propuesta para fortalecer las prácticas de transparencia fiscal empresarial entre las compañías que adhieren al Código de Buenas Prácticas Tributarias". Esta propuesta establece la creación del Informe Anual de Transparencia Fiscal, un documento voluntario que se presenta antes de la declaración del Impuesto sobre Sociedades y que permite detallar una amplia gama de información.

Entre los datos que se pueden incluir se encuentran detalles sobre la presencia en paraísos fiscales, la estructura financiera de los grupos empresariales, la conformidad con los principios del Plan BEPS, así como explicaciones sobre las operaciones societarias relevantes, la estrategia fiscal del grupo y el conjunto de operaciones sometidas al escrutinio del Consejo de Administración. Esta colaboración no solo contribuye positivamente a mejorar la reputación de las empresas, sino también la comunicación y el servicio con la Administración, lo que posibilita una evaluación anticipada y la oportuna corrección de posibles discrepancias<sup>12</sup>.

Tenemos que tener en cuenta que también existe la Propuesta para la Aportación Voluntaria de la Documentación sobre Operaciones Vinculadas en el seno del Código de Buenas Prácticas Tributarias<sup>13</sup>, aprobada en la sesión plenaria de 8 de junio de 2023. Esta propuesta, de nuevo, se centra en el fortalecimiento del modelo de relación cooperativa

---

<sup>11</sup> El Código de Buenas Prácticas Tributarias puede consultarse en el siguiente enlace: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias.html>

<sup>12</sup> MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. “La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales”, ob. cit., págs. 61 y 62.

<sup>13</sup> Se puede consultar más en el siguiente enlace: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/propuesta-operaciones-vinculadas-precios-transferencia.html>

entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria (Agencia Tributaria) y las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias (CBPT).

La propuesta expone que la presentación voluntaria de esta documentación fortalecerá la relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y las entidades bajo el CBPT, y como consecuencia, esta acción facilitará el análisis de riesgos fiscales por parte de la Administración, lo que conducirá a un control administrativo más eficiente y a una obtención más rápida de seguridad jurídica para las empresas.

Asimismo, se resalta que la presentación de esta documentación no implica un esfuerzo adicional significativo para las entidades, ya que esta información ya debe estar disponible para la Administración tributaria según la normativa vigente.

Finalmente, se enfatiza que la presentación de esta documentación complementará los informes de transparencia existentes y que podría conducir a un intercambio informal de información entre la Agencia Tributaria y las empresas, promoviendo así una mayor comprensión mutua y una reducción potencial de la litigiosidad.

Aunque el Código de Buenas Prácticas Tributarias destaque como la principal contribución a la colaboración entre la Administración y las grandes empresas en nuestro sistema tributario, no se puede ignorar la existencia del Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios y el Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios<sup>14</sup>.

Estos códigos representan un cambio al poner atención por primera vez en los denominados “intermediarios fiscales”, quienes tradicionalmente han desempeñado un papel crucial en la asistencia al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Ambos códigos fueron aprobados en julio de 2019 y su objetivo es definir el papel de estos profesionales desde una perspectiva colaborativa con la Administración, siendo la adhesión a ellos de carácter voluntario. Sin embargo, esta iniciativa no ha tenido un

---

<sup>14</sup> Puede consultarse más información en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios/codigo-buenas-practicas-profesionales-tributarios.html>

impacto significativo, principalmente porque la profesión tributaria abarca una amplia gama de perfiles con intereses divergentes, que en muchos casos entran en conflicto con los objetivos de la AEAT (Agencia Estatal de Administración Tributaria)<sup>15</sup>.

En resumen, en nuestro ordenamiento jurídico, en línea con otros sistemas de países desarrollados, se han implementado diversas medidas para combatir el fraude fiscal y fortalecer la colaboración entre la Administración y los contribuyentes. En este contexto surge el CBPT, una iniciativa que promueve la adhesión voluntaria a estas nuevas medidas de cooperación administrativa.

Sin embargo, estas iniciativas voluntarias han sido consideradas insuficientes, lo que ha llevado a la adopción por parte de la Unión Europea de la mencionada Directiva 2018/822/UE del Consejo, basada en la acción 12 del Plan BEPS, que recomienda la declaración obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva.

Esta declaración no solo proporciona información anticipada a la Administración sobre los contribuyentes y sus prácticas fiscales, sino que también es crucial para analizar las declaraciones posteriores, brindando más detalles para llevar a cabo investigaciones y procedimientos de comprobación<sup>16</sup>. En cualquier caso, el papel de los intermediarios fiscales está siendo cada vez más restringido, ya que tienen menos margen de maniobra en la gestión de impuestos.

### 3. DESCRIPCIÓN GENERAL DE LA DIRECTIVA 2018/822/UE DEL CONSEJO, PROMULGADA EL 25 DE MAYO DE 2018, REFERENTE A LA COLABORACIÓN ADMINISTRATIVA.

Con el propósito de promover una mayor transparencia en materia fiscal y salvaguardar las bases imponibles contra su erosión mediante la transferencia artificial de beneficios hacia jurisdicciones con menor carga tributaria, se ha promulgado esta directiva comunitaria que introduce modificaciones a la Directiva 2011/16/UE del Consejo, fechada el 15 de febrero de 2011, referente a la cooperación administrativa.

---

<sup>15</sup> BARRENECHEA ELORRIETA, SANTIAGO, “Los códigos de buenas prácticas de los profesionales tributarios”. En Periscopio Fiscal y Legal, 2019, pág. 1 y 2.

<sup>16</sup> MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. “La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales”, ob. cit., págs. 68 a 74.

La DAC 6 añade el artículo 8 bis ter, relativo a “Ámbito de aplicación y condiciones del intercambio automático y obligatorio de información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información”, modifica el artículo 3, el artículo 20, apartado 5, el artículo 21, apartado 5 y el artículo 27 de la Directiva 2011/16/UE y añade el nuevo Anexo IV a la misma.

### **3.1. ALCANCE OBJETIVO**

Con el propósito de mejorar la cooperación administrativa, la DAC 6 incorpora un artículo adicional a la Directiva de 2011, el cual incluye una serie de definiciones relevantes para analizar el alcance de esta normativa. Por lo tanto, es esencial comprender que los “mecanismos transfronterizos” sujetos a la obligación de información, es decir, aquellos que deben ser declarados obligatoriamente, son aquellos que cumplen al menos una de las condiciones definidas como "señas distintivas" en la normativa.

Como nos detalla SÁNCHEZ HUETE<sup>17</sup>, la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo, se enfoca en la prioritaria necesidad de la colaboración informativa entre Estados como medida para prevenir y detener comportamientos perjudiciales para los sistemas tributarios de los Estados.

Por un lado, se enfoca en identificar y abordar específicamente los riesgos que surgen en prácticas fiscales transfronterizas, especialmente aquellas que involucran planificaciones fiscales agresivas.

Por otro lado, se establece la responsabilidad y la obligación de declarar determinados mecanismos, con las correspondientes sanciones en caso de incumplimiento, para ciertos intermediarios involucrados en dichas operaciones o para los propios interesados.

---

<sup>17</sup> SÁNCHEZ HUETE, MIGUEL ÁNGEL. “La planificación potencialmente agresiva y el nuevo deber informativo de los intermediarios”, en VV.AA, “*Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la Economía Digital y la Inteligencia Artificial*”, 1º Edición, Tirant Lo Blanch, 2021, página 700.

A estos efectos, resulta especialmente relevante el concepto de mecanismo transfronterizo, el cual puede constar de más de una etapa. Este se define en el nuevo apartado 18 añadido al artículo 3 de la Directiva 2011/16/UE como:

“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.”

En efecto, dicha definición es la siguiente: “cualquier mecanismo transfronterizo en el que concurra como mínimo una de las señas distintivas que figuran en el anexo IV” (art. 3.19) DAC). Las “señas distintivas” están detalladas en el nuevo Anexo IV de la Directiva 2011/16/UE y suponen, según la Directiva, “un riesgo potencial de elusión fiscal”.

Este anexo está dividido en dos secciones: el “criterio del beneficio principal” y una categorización de las señas distintivas. Por lo tanto, se pueden identificar cinco categorías dependiendo de si se trata de señas generales o específicas relacionadas con el criterio del beneficio principal; señas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas; señas específicas referentes al intercambio automático de información y la titularidad real; o señas específicas relacionadas con los precios de transferencia.

Entre las señales distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal recogidas en la Parte II, Apartado A del Anexo IV, se incluye la existencia de una cláusula de confidencialidad que impida revelar los beneficios derivados del uso del mecanismo. Lo mismo ocurre cuando los honorarios del intermediario están ligados al importe del beneficio fiscal, o simplemente cuando se vincula la obtención de los honorarios a la propia existencia de un beneficio fiscal con el mecanismo, sujeto además a la obligación de reembolso de los honorarios si finalmente no se hubiera alcanzado el resultado esperado.

Por último, también se incluye dentro de esta categoría a los mecanismos que posean una documentación o estructura normalizada y accesible para cualquier contribuyente sin necesidad de adaptación al caso específico.

Como señas específicas relacionadas con el criterio del beneficio principal se incluyen las prácticas artificiosas que implican la adquisición de una empresa con pérdidas, el cese de su actividad principal y el uso de esas pérdidas para reducir las obligaciones fiscales, especialmente mediante su traslado a otra jurisdicción o mediante su rápida utilización. También se consideran aquellas operaciones dirigidas a convertir la renta en capital, donaciones u otras transacciones sujetas a un gravamen inferior o, incluso, exentas.

Según lo establecido en la Parte I del Anexo IV, el criterio del beneficio principal se cumple cuando se puede afirmar que el resultado, o al menos el resultado principal, derivado de la aplicación del mecanismo transfronterizo, es obtener un beneficio fiscal. Además, es importante destacar que el cumplimiento de este criterio es una condición necesaria para considerar ciertas señales distintivas<sup>18</sup>.

Por último, se identifican como señas específicas en esta categoría, según el Apartado B del Anexo IV de esta Directiva, las operaciones circulares que involucran un flujo recurrente de fondos, especialmente a través de entidades interpuestas que no tienen otra función comercial principal, o transacciones que se compensan entre sí o se anulan mutuamente, o que presentan otras características similares.

---

<sup>18</sup> “Las señas distintivas generales de la categoría A y las señas distintivas específicas de la categoría B y de la categoría C, apartado 1, letra b), inciso i), y letras c) y d)” solo pueden ser tenidas en cuenta si además se da el criterio del beneficio principal. En lo que respecta a las señas distintivas de la categoría C, apartado 1, el hecho de que se den las condiciones descritas en la categoría C, apartado 1, letra b), inciso i), y letras c) o d), no constituirá por sí solo un motivo suficiente para concluir que un determinado mecanismo satisface el criterio del beneficio principal.

Una vez explicadas las señas distintivas asociadas con el criterio del beneficio principal, es pertinente mencionar aquellas que no están relacionadas con este criterio.

En este sentido, identificamos tres categorías señas distintivas específicas.

En primer lugar, en el Apartado C, se abordan las señales relacionadas con las operaciones transfronterizas, cuando se cumple, como mínimo, una de las siguientes condiciones:

- Que el receptor no tenga residencia fiscal en ninguna jurisdicción tributaria.
- Que, aunque el destinatario reside a efectos fiscales en una jurisdicción determinada,
  - ✓ pueda evadir el impuesto de sociedades o aplicar tasas impositivas cercanas a cero.
  - ✓ También se considera si la jurisdicción se clasifica como no cooperativa,
- Que se obtenga una exención fiscal en el momento del pago en su país de residencia fiscal.
- Que se esté bajo un régimen fiscal preferente en la jurisdicción en que el destinatario reside a efectos fiscales.

De manera similar, se recogen en esta categoría aquellas situaciones donde se reclaman deducciones por depreciación del mismo activo en más de una jurisdicción, o cuando se reclaman deducciones por doble imposición sobre una misma renta o capital en múltiples jurisdicciones. Igualmente, se hace referencia a supuestos de transferencias de activos con valores desiguales respecto al monto pagado y su contrapartida.

En segundo lugar, en el Apartado D, se tratan las señas distintivas relacionadas con el intercambio automático de información y la titularidad real.

Así, se identifican como tales aquellas operaciones que eviten la obligación de llevar a cabo el intercambio automático de información sobre las cuentas financieras, así como aquellas en las que exista una cadena opaca de titularidades formales debido a la intervención de terceros, instrumentos o estructuras jurídicas.

Estos mecanismos incluyen, entre otros:

- la utilización de una cuenta, producto o inversión que no sea, o pretenda no ser, una “cuenta financiera”, pero que presente características sustancialmente similares a las de una “cuenta financiera”;
- la transferencia de “cuentas financieras” o activos a jurisdicciones que no están obligadas al intercambio automático de información sobre “cuentas financieras” con el Estado de residencia del contribuyente interesado, o el recurso a tales jurisdicciones;
- la reclasificación de renta y capital en productos o pagos que no están sujetos al intercambio automático de información sobre “cuentas financieras”;

En el punto 2, se incluyen aquellos mecanismos que implican una cadena de titularidad formal o real no transparente, mediante la participación de personas, instrumentos o estructuras jurídicas:

- I. Que no realizan una actividad económica sustantiva respaldada por personal, equipos, activos e instalaciones adecuadas;
- II. Que están constituidos, gestionados, domiciliados, controlados o establecidos en una jurisdicción distinta de la jurisdicción de residencia de uno o varios de los titulares reales de los activos correspondientes a tales personas, instrumentos o estructuras jurídicas;
- III. En los que los titulares reales de dichas personas, instrumentos o estructuras jurídicas, en la definición de la Directiva (UE) 2015/849, no son identificables.

En tercer lugar, en el Apartado E, se abordan las señas distintivas relacionadas con los precios de transferencia. En este sentido, deberán ser objeto de declaración aquellos mecanismos que empleen un régimen de protección unilateral cuando se transfieran entre compañías asociadas activos intangibles y derechos sobre estos de difícil valoración, nos

encontramos ante un mecanismo transfronterizo sujeto a obligación de información. Lo mismo sucede en el caso de un mecanismo que suponga una transferencia transfronteriza de funciones, riesgos o activos, donde el resultado de la explotación anual proyectada para los próximos tres años sea inferior al 50% de lo proyectado de no haberse realizado la transferencia.

Una vez determinados qué requisitos deben cumplir los mecanismos o estructuras para estar sujetos a la obligación de informar, es importante especificar qué información debe contener esta declaración. En este sentido, la Directiva establece un mínimo que puede ser ampliado por las regulaciones nacionales según el interés específico.

Entre la información requerida, en el artículo 8 bis ter, apartado 14), letra a) de la Directiva 2011/16/UE se encuentra la identificación del intermediario y del contribuyente, así como detalles sobre las señas distintivas que justifiquen la obligación de informar. A su vez, se debe proporcionar un resumen del contenido del mecanismo transfronterizo, como se ve reflejado en el art. 8 bis ter, apartado 14), letra c) de la Directiva 2011/16/UE, incluyendo su nombre común y una descripción general de sí mismo, sin revelar secretos o procedimientos protegidos, ni infringir el orden público.

Asimismo, se debe incluir la fecha en que se llevó a cabo o se llevará a cabo la primera fase del mecanismo (artículo 8 bis ter, apartado 14), letra d) de la Directiva 2011/16/UE), así como información detallada sobre las disposiciones nacionales que sustentan el mecanismo (artículo 8 bis ter, apartado 14), letra e), Directiva 2011/16/UE). Además, se debe indicar el valor del mecanismo, entendido como el importe del ahorro fiscal obtenido gracias a su uso, ya sea en términos de deuda tributaria o de ahorro fiscal (artículo 8 bis ter, apartado 14), letra f) de la Directiva 2011/16/UE).

Finalmente, se debe determinar el Estado miembro del contribuyente involucrado y cualquier otro Estado miembro que pueda verse afectado por el mecanismo, así como cualquier otra persona afectada, recogidas en el artículo 8 bis ter, apartado 14), letra g) y h) de la Directiva 2011/16/UE.

Aunque esta es la información requerida por la DAC 6, es importante recordar que el artículo 8 bis ter, apartado 16) de la Directiva 2011/16/UE, para facilitar el intercambio

de información mencionado en el apartado 13 del presente artículo, prevé que la Comisión pueda adoptar las modalidades prácticas necesarias para la aplicación del presente artículo 8 bis, incluidas medidas destinadas a normalizar la comunicación de la información indicada en su apartado 14, en el marco del procedimiento para establecer el formulario normalizado previsto en el artículo 20, apartado 5.

### 3.2. ALCANCE SUBJETIVO

De la revisión de las consideraciones presentadas inicialmente en la DAC 6, resulta evidente quiénes estarán sujetos a esta regulación, en línea con la acción 12 del Plan BEPS. Tal como se expone en la consideración octava de la Directiva<sup>19</sup>, y se detalla más adelante en la normativa, se identifican como obligados a declarar tanto a los intermediarios como a aquellos que son los titulares de la obligación tributaria principal.

En primer lugar, se mencionan a los intermediarios, los cuales están definidos por la normativa como “cualquier individuo que diseñe, promueva, organice, facilite para su implementación un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que supervise su implementación”<sup>20</sup>. Sin embargo, la normativa proporciona una aclaración adicional para afinar aún más la definición, indicando que “también se refiere a cualquier persona que, en vista de los hechos y circunstancias pertinentes y basándose en la información disponible, así como en la experiencia y conocimientos necesarios para proporcionar tales servicios, sabe o razonablemente se presume que sabe que se ha comprometido a ofrecer, directa o indirectamente a través de otros, asistencia, ayuda o asesoramiento con respecto al diseño, promoción, organización, facilitación para su implementación o supervisión de la implementación de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información”.

---

<sup>19</sup> A fin de garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior y evitar lagunas en el marco normativo propuesto, la obligación de comunicar información debe imponerse a todos los agentes que suelen participar en la concepción, la comercialización, la organización o la gestión de la ejecución de una transacción transfronteriza sujeta a comunicación de información, o de una serie de tales transacciones, así como a quienes prestan asistencia o asesoramiento. Tampoco conviene ignorar que, en determinados casos, el intermediario no está sujeto a la obligación de comunicar información debido a una prerrogativa de secreto profesional, o no existe a intermediario alguno, por ejemplo, debido a que es el propio contribuyente quien concibe y ejecuta el mecanismo internamente. Así pues, resultaría esencial que, en tales circunstancias, las autoridades tributarias no perdiesen la posibilidad de obtener información sobre mecanismos fiscales que puedan estar vinculados a una planificación fiscal agresiva. Por tanto, en esos casos sería necesario trasladar la obligación de comunicar información al contribuyente que se beneficie del mecanismo. DIRECTIVA (UE) 2018/822 DEL CONSEJO de 25 de mayo de 2018, pág 3.

<sup>20</sup> Definición extraída del apartado 21 del artículo 3 de la Directiva 2011/16/UE.

Con este enfoque, la Directiva busca establecer un criterio amplio de intermediación para evitar que aquellos sujetos a los que quiere obligar logren eludir su identificación como tales, es decir, ser clasificados como intermediarios. Para ello, incluye prácticamente a cualquier persona que participe en el mecanismo, ya sea su creador o alguien que haya asesorado sobre un mecanismo previamente elaborado por otro.

Sin embargo, la normativa también contempla la posibilidad de presentar evidencia que demuestre el desconocimiento de que el mecanismo estaba sujeto a la obligación de comunicación. Esta disposición se recoge en la nueva redacción del artículo 3, apartado 21, el cual define el concepto de intermediario y permite que “cualquier persona tenga derecho a presentar pruebas de que no sabía o no podía razonablemente suponer que sabía que estaba involucrada en un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. A estos efectos, dicha persona puede referirse a todos los hechos y circunstancias relevantes, así como a la información disponible y a su experiencia y conocimientos en la materia”.

Dada la diversidad de perfiles de los intermediarios, se contempla la exención de la obligación de comunicar estos mecanismos, ya que muchos de los profesionales comprendidos en esta categoría pueden estar protegidos por el secreto profesional, según lo establecido en la normativa de su correspondiente Estado miembro.

Los intermediarios no sólo quedan exentos de la obligación por la razón mencionada anteriormente, sino que también estarán dispensados cuando hayan cumplido con la obligación al proporcionar la información en otro Estado miembro y puedan demostrarlo de acuerdo con la legislación nacional del Estado donde se deba presentar la prueba. Además, esta exención se aplica cuando otro intermediario ya haya cumplido con esta obligación.

En segundo lugar, la obligación de informar sobre el mecanismo transfronterizo sujeto puede recaer en última instancia en quien se beneficia de los efectos del citado mecanismo, definido en la normativa como “contribuyente interesado”. En estos casos, el contribuyente interesado será el obligado a declarar cuando no haya intermediarios o a los que haya les sea de aplicación la dispensa por secreto profesional.

Según precisa el apartado 22 del artículo 3 de la Directiva 2011/16/UE, un contribuyente interesado se define como “cualquier persona que tenga a su disposición un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información para su ejecución, que esté por ejecutar un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o que haya ejecutado la primera fase de dicho mecanismo”<sup>21</sup>.

Si hay varios contribuyentes interesados obligados, la normativa establece una jerarquía, que o explicaremos en el apartado 3.4 de forma detallada, al hilo del análisis del ámbito espacial de aplicación de la norma.

### **3.3. ALCANCE TEMPORAL**

En cuanto al plazo establecido para la comunicación de la información sobre el mecanismo transfronterizo sujeto a dicha obligación, la normativa establece un plazo de 30 días naturales, cuyo inicio se determina según la primera situación que ocurra en el tiempo:

- A. Desde el día siguiente en que el mecanismo esté disponible para su ejecución, es decir, cuando el intermediario ofrezca el servicio al obligado tributario interesado.
- B. A partir del día siguiente al que el mecanismo sea ejecutable, es decir, cuando sea factible llevarlo a cabo más allá de su disponibilidad.
- C. El momento en que se realice la primera fase de ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a obligación de comunicación.

Los tres momentos temporales están diseñados para cubrir todas las situaciones posibles en un contexto donde la casuística es muy diversa, como lo son también los sujetos obligados que interactúan con estos mecanismos. Con esta serie de supuestos se ha tenido en cuenta una amplia gama de matices, como si el intermediario simplemente ofrece un mecanismo sin necesidad de adaptación, o si realmente se requiere una adaptación para

---

<sup>21</sup> Apartado 22 del artículo 3 de la Directiva 2011/16/UE.

el caso específico, así como si se trata de un mecanismo conocido y practicado, desarrollado para uno mismo o para terceros.

Para aquellos que están comprendidos en el concepto de intermediario según lo establecido en la Directiva, los cuales pueden no ser los creadores originales del mecanismo transfronterizo, pero que se enfrentan a él cuando prestan sus servicios a clientes que los contratan para este fin, la normativa establece un plazo de 30 días desde el momento en que proporcionaron sus servicios, ya sea directa o indirectamente, o a través de terceros, ofreciendo ayuda, asistencia o asesoramiento.

Esta Directiva debía ser incorporada a la legislación nacional de los Estados miembros, con todos los procedimientos legales necesarios para su implementación práctica, incluyendo el desarrollo reglamentario, a más tardar el 31 de diciembre de 2019. Como veremos, en nuestro ordenamiento jurídico se produjo su transposición mediante la Ley 10/2020, de 29 de diciembre.



### **3.4. ALCANCE ESPACIAL**

Al ser una directiva, resulta de aplicación en todos los Estados miembros de la Unión Europea. Estos Estados tienen la obligación de transponer la directiva en los plazos fijados, tal y como acabamos de comentar.

Si nos centramos en el lugar en que debe cumplirse la obligación de información objeto del presente trabajo, la DAC 6 establece una serie de criterios de conexión para determinar en qué Estado miembro debe presentarse la declaración de información, ya sea por parte de contribuyentes involucrados o intermediarios.

Por un lado, como recoge el art. 8 bis ter, apartado 7) de la Directiva 2011/16/UE, cuando el contribuyente interesado esté obligado a presentar información sobre el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información a las autoridades

competentes de más de un Estado miembro, dicha información se presentará solo ante las autoridades competentes del Estado miembro que figure el primero en la siguiente lista:

- el Estado miembro del que el contribuyente interesado sea residente fiscal;
- el Estado miembro en el que el contribuyente interesado tenga un establecimiento permanente que se beneficie del mecanismo;
- el Estado miembro en el que el contribuyente interesado reciba rentas o genere beneficios, aunque no sea residente fiscal y no tenga un establecimiento permanente en ningún Estado miembro;
- el Estado miembro en el que el contribuyente interesado realice una actividad, aunque no sea residente fiscal y no tenga un establecimiento permanente en ningún Estado miembro.

Por otro lado, en el caso de los intermediarios, se considerará como punto de conexión el Estado miembro, como se refleja el art. 8 bis ter, apartado 3) de la Directiva 2011/16/UE:

- ❖ Donde sea residente fiscal,
- ❖ Donde tenga un establecimiento permanente desde el cual brinde los servicios relacionados con el esquema,
- ❖ Donde esté constituido o regido por su legislación,
- ❖ Donde esté registrado en una asociación profesional legal, fiscal o de asesoramiento.

Tras este análisis general de la Directiva DAC 6 es importante destacar que esta normativa representa el marco básico o fundamental que se encuentra en las regulaciones nacionales de los Estados miembros en lo que respecta a la obligación de reportar mecanismos transfronterizos sujetos a intercambio de información.

Por lo tanto, comprenderla resulta sumamente útil al ejercer cualquier profesión en cualquier Estado miembro que esté sujeta a las disposiciones de esta norma. Además, debido a esta nueva obligación, surgen interrogantes sobre posibles conflictos con otros derechos, así como preocupaciones sobre la posible restricción excesiva en el ejercicio del asesoramiento legal.

4. LA LEY 10/2020, DE 29 DE DICIEMBRE, POR LA QUE SE MODIFICA LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA, Y EL REAL DECRETO 243/2021, DE 6 DE ABRIL, EN TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA (UE) 2018/822 DEL CONSEJO, DE 25 DE MAYO DE 2018.

La reciente obligación establecida por la legislación comunitaria fue incorporada al marco jurídico interno español mediante la Ley 10/2020, de 29 de diciembre<sup>22</sup>, que introdujo dos nuevas disposiciones adicionales a la Ley General Tributaria (LGT) para dar cabida a esta nueva obligación de comunicación de información sobre estrategias fiscales agresivas. Los ajustes que se realizan en la normativa de transposición son sutiles, ya que siguen en gran medida lo previsto en la Directiva.

Después de haber detallado las obligaciones impuestas por la DAC 6, es pertinente explicar de manera concisa cómo se ha reflejado esta transposición en nuestro ordenamiento jurídico, con el objetivo de facilitar el trabajo de los intermediarios.

La Disposición Adicional (DA) 23<sup>a</sup> de la LGT recoge la obligación de informar a la Administración tributaria sobre sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal. Por otro lado, en la Disposición Adicional 24<sup>a</sup> se abordan las obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de informar sobre estrategias fiscales transfronterizas y el régimen sancionador correspondiente.

---

<sup>22</sup> 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.

La Ley 10/2020 establece que la responsabilidad de proporcionar información a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) recae en los intermediarios, según la definición elaborada por la Directiva. Estos deben comunicar la información, a menos que exista una exención por el deber de confidencialidad profesional, en cuyo caso los obligados tributarios interesados deberán cumplir con el requisito.

La información de obligada comunicación se divide en:

- A. Mecanismos transfronterizos en los que intervengan o participen cuando se cumplan alguna de las características definidas en el Anexo IV de la Directiva.
- B. Información de actualización sobre los mecanismos transfronterizos comercializables.
- C. Información sobre la utilización en España de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal mencionados en los puntos a) y b) anteriores.

Es importante destacar que este mismo criterio de distinción respalda el posterior desarrollo reglamentario de los tres modelos para llevar a cabo la comunicación de información. Por otro lado, la Ley establece una exención para aquellos mecanismos objeto de declaración que hayan sido comunicados y expresamente autorizados por la Comisión Europea.

En relación con las obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de informar sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, la Ley establece que los intermediarios tienen la obligación de comunicar su exención a otros intermediarios, así como a los obligados tributarios.

Dichas obligaciones informativas, que hemos visto como el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, mediante su Sentencia, de fecha 8 de diciembre de 2022, Asunto C-694/20, declara ilegal por la invocación del principio de secreto profesional que gozan los abogados, y que se estudiará en mayor profundidad en el siguiente apartado.

En lo referente al deber de secreto profesional, según lo establecido en la Disposición Adicional (DA) 23ª de la Ley General Tributaria (LGT), los intermediarios que puedan acogerse a este deber estarán exentos de la obligación de comunicación, pero

únicamente si su participación se limitó a "evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo", lo que se conoce como asesoramiento neutro. También se reconoce la exención de este deber por autorización del obligado tributario.

Sobre este extremos se pronuncia BLANCO CORDERO, quien alude a que el abogado que actúa como intermediario queda excluido del deber de comunicación en relación con las actividades de defensa en cualquier proceso judicial, el asesoramiento en relación con un futuro proceso penal o expediente administrativo y el asesoramiento posterior a la realización de las transacciones<sup>23</sup>.

No obstante, es importante destacar el apartado 3º de la mencionada DA, donde el legislador exime de responsabilidad a los intermediarios respecto a la divulgación de información, lo cual ha sido objeto de debate por parte de la doctrina en cuanto a si se cumplen los estándares establecidos en la normativa reguladora del derecho a la protección de datos de carácter personal.

Por último, es necesario abordar el régimen sancionador, el cual ha sido desarrollado en esta Ley debido a la discrecionalidad otorgada por el legislador europeo, quien delegó esta tarea a los Estados miembros. Como se mencionó anteriormente, ambas disposiciones adicionales establecen un régimen de sanciones para los casos de incumplimiento o cumplimiento defectuoso de las obligaciones que regulan.

Por un lado, se encuentran las infracciones relacionadas con la obligación de declaración establecida en la DA 23ª, considerándose como infracciones graves la falta de presentación en tiempo y forma de las declaraciones informativas, su presentación de manera incompleta, inexacta o con datos falsos, así como la objeción a presentar esta declaración por medios distintos a los establecidos cuando sea obligatorio.

La sanción impuesta será una multa pecuniaria fija de 2.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo mecanismo que debió incluirse en la declaración, con un mínimo de 4.000 euros. Respecto al máximo, la Ley diferencia entre un límite para

---

<sup>23</sup> BLANCO CORDERO, Isidoro: *"El delito de blanqueo de capitales"*, Editorial Aranzadi. Navarra. 2012, p. 550 y ss.

los intermediarios, equivalente al importe de los honorarios percibidos o por percibir por cada mecanismo, y otro para el contribuyente, el cual se determina según el valor del efecto fiscal derivado de cada mecanismo y se calcula de acuerdo con el reglamento.

En realidad, es preciso señalar que la Ley contempla dos límites para el obligado tributario. Específicamente en este caso, si no hay un efecto fiscal cuantificable que indique el límite superior, se establece que dicho límite máximo se calculará de la misma manera que si se tratara de un intermediario. Además, si la Administración no ha solicitado la información, las multas se reducen a la mitad. Sin embargo, esta reducción no se aplica en caso de infracción por presentar las declaraciones por medios no electrónicos, informáticos o telemáticos cuando existía la obligación de hacerlo por esos medios. En este caso, la multa es fija, de 250 euros por dato o conjunto de datos referidos a la misma declaración, con un mínimo de 750 euros y un máximo de 1.500 euros.

Por otro lado, en la DA 24<sup>a</sup> se abordan las infracciones relacionadas con las obligaciones de comunicación entre particulares, donde dos son consideradas leves y una como grave. En primer lugar, se considera una infracción leve si el obligado tributario o el intermediario que presentó la declaración de información no comunica esta circunstancia al resto de los intervinientes y obligados, o si el intermediario amparado por el deber de secreto profesional no comunica esa exención al resto de intermediarios y al contribuyente, o lo hace de manera incorrecta, es decir, omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos. En este caso, se establece una multa pecuniaria de 600 euros.

Sin embargo, este último supuesto se considerará una infracción grave si aquellos que deberían haber declarado, ya sea el intermediario o el contribuyente, no cumplen con la obligación de declarar la información después de haber sido notificados de la exención por parte de un intermediario dispensado. En este caso, la sanción será la misma que la establecida en el artículo anterior por la falta de presentación de la declaración.

Para finalizar, en relación con la dureza del régimen sancionador que se aplica en la Ley 10/2020, en transposición de la DAC 6, siguiendo a GARCÍA PRATS<sup>24</sup>, consideramos que el régimen de sanciones no puede ser aplicado en su totalidad a todas las situaciones

---

<sup>24</sup> GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo: “La transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC6)”. En PAPER de AEDAF, núm.14, mayo 2019, pág. 68.

que involucren la obligación de divulgar mecanismos transfronterizos. Específicamente, creemos que dicho régimen no es adecuado para aquellas situaciones en las que la Directiva requiere la comunicación de los mecanismos transfronterizos que ocurrieron desde la entrada en vigor de la Directiva hasta la aprobación del régimen interno de sanciones correspondiente.

Esto no solo implicaría imponer una sanción por incumplir una obligación que no puede ser cumplida, ya que la Directiva no establece obligaciones directamente aplicables a los intermediarios fiscales, sino que también permitiría la aplicación retroactiva de sanciones, lo cual va en contra del principio legal de *nulla poena sine legge* y de las normas constitucionales de varios Estados miembros y de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

A su vez, como resalta CAMPANÓN GALIANA<sup>25</sup>, se evidencia una falta de precisión en la regulación de las sanciones relacionadas con el incumplimiento de la obligación de información por parte de los intermediarios fiscales o los obligados tributarios. Ello es así porque se establecen sanciones máximas ligadas a los honorarios recibidos por la planificación del esquema, lo que genera incertidumbre sobre los honorarios máximo de la misma.

Del mismo modo, al vincular la sanción máxima con el ahorro fiscal, su cálculo requeriría iniciar procedimientos de verificación por parte de la Administración, lo que implicaría que los esquemas declarados por los obligados tributarios podrían ser considerados como inválidos, al menos implícitamente.

En este sentido, debemos tener en cuenta que el desarrollo reglamentario de dicha obligación de información se encuentra en el 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

---

<sup>25</sup> CAMPANÓN GALIANA, Laura: “Análisis de la transposición al ordenamiento jurídico interno de la Directiva sobre Intermediarios Fiscales (DAC 6) (Parte II)”. En Carta Tributaria. Revista de Opinión, núm. 55, Octubre 2019, pág. 19.

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.

Por ello, en este apartado nos centraremos en el análisis del desarrollo reglamentario de la aplicación de la DAC 6 en España, en concreto en la nueva subsección sobre obligaciones de información sobre mecanismos de planificación fiscal agresiva los siguientes artículos introducida en 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.

En concreto se han introducido los siguientes artículos:

- ❖ Artículo 45. Obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal.
- ❖ Artículo 46. Contenido y nacimiento de la declaración de determinados mecanismos de planificación fiscal.
- ❖ Artículo 47. Señas distintivas.
- ❖ Artículo 48. Obligación de información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables.
- ❖ Artículo 49. Obligación de información de la utilización de los mecanismos transfronterizos de planificación.
- ❖ Artículo 49 bis. Resultados de la información obtenida de la declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.

Los matices introducidos se corresponden principalmente con los plazos de presentación de los diferentes modelos, así como el plazo, el cual es de cinco días, de las obligaciones de comunicaciones de información entre intermediarios, así como para con el contribuyente interesado.

No obstante lo anterior, es oportuno destacar que también se desarrollan dos obligaciones de comunicación de información en los artículos 48 y 49, en línea con lo previsto en la DAC 6.

Por último, simplemente mencionar la facultad que se reserva la AEAT en el artículo 49 bis de publicar en su sede electrónica los mecanismos más relevantes a efectos meramente informativos, lo cual puede ser muy útil para el ejercicio de la profesión de asesoramiento fiscal, de la misma forma que consideramos que puede generar un efecto disuasorio.

5. SENTENCIA ASUNTO C-694/20, DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA, QUE DEJA PATENTE LA DIFERENCIA ENTRE ABOGADOS Y ASESORES FISCALES EN TORNO AL SECRETO PROFESIONAL.

Una vez analizado el marco normativo de la obligación de información sobre mecanismos de planificación fiscal agresiva, debemos analizar la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictada en el asunto C-694/20. El asunto que nos ocupa encuentra su génesis en una cuestión prejudicial elevada por el Tribunal Constitucional de Bélgica ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), acerca de la validez del artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, ante la demanda interpuesta por varias asociaciones de abogados en la que solicitaban la suspensión del Decreto de 26 de junio de 2020 —mediante el que se implementó la citada Directiva— y su anulación total o parcial, ya que vulnera directamente en el deber de secreto profesional al respeto de las comunicaciones del abogado respecto con su cliente.

**5.1 DERECHO COMPARADO: DERECHO BELGA Y DERECHO ESPAÑOL.**

El *decreet betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen* (Decreto relativo a la colaboración administrativa en el ámbito de la fiscalidad), de 21 de junio de 2013 (*Belgisch Staatsblad*, de 26 de junio de 2013, p. 40587,

en lo sucesivo, “Decreto de 21 de junio de 2013”), transpone la Directiva 2011/16 en la región de Flandes (Bélgica).

Dicho Decreto fue modificado por el *decreet tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies* (Decreto por el que se modifica el Decreto de 21 de junio de 2013 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), de 26 de junio de 2020 (*Belgisch Staatsblad*, de 3 de julio de 2020, p. 49170) (en lo sucesivo, “Decreto de 26 de junio de 2020”), que transpone la Directiva 2018/822 en el ordenamiento tributario belga.

La subsección 2 de la sección 2 del capítulo 2 del Decreto de 21 de junio de 2013 regula la transmisión obligatoria, por los intermediarios o los contribuyentes interesados, de información relativa a los mecanismos fiscales transfronterizos sujetos a comunicación de información.

El artículo 11/6 de dicha subsección establece el modo en que la obligación de comunicación de información se conjuga con el secreto profesional al que están sujetos determinados intermediarios.

De este modo, al transponer el artículo 8 bis ter, apartados 5 y 6, de la Directiva 2011/16 modificada, que en el apartado 1 de este artículo 11/6 dispone:

“Si un intermediario está sujeto a secreto profesional, estará obligado a:

- informar, mediante escrito motivado, al otro intermediario o intermediarios de que no puede cumplir la obligación de comunicación de información, por lo que dicha obligación incumbirá automáticamente al otro u otros intermediarios;

- o, cuando no exista tal intermediario, informar mediante escrito motivado, al contribuyente o contribuyentes interesados de su obligación de comunicación de información.

La dispensa de la obligación de comunicación de información no será efectiva hasta el momento en que el intermediario cumpla la obligación establecida (en el párrafo primero).”

Por su parte, el artículo 11/7 del Decreto de 21 de junio de 2013 dispone que:

“(…) en el supuesto de que el intermediario informe al contribuyente interesado o a otro intermediario de la aplicación de la dispensa establecida en el artículo 11/6, (apartado 1), la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información recaerá en el otro intermediario que haya sido informado, o de no existir este, en el contribuyente interesado.”

De igual modo, coincide con nuestra Ley 10/2020, en transposición de la DAC 6, que en la DA vigésima tercera, titulado “la Obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal”, en el apartado 2, dice que “el intermediario obligado por el deber de secreto profesional podrá quedar liberado del mismo mediante autorización comunicada de forma fehaciente por el obligado tributario interesado”.

Eso sí, siempre que, como señala el apartado 1 de la DA vigésima cuarta de la Ley 10/2020, los intermediarios que están exentos del deber de mantener en secreto la presentación de declaraciones de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal deben notificar claramente esta exención a otros intermediarios y contribuyentes obligados que estén involucrados en dichos mecanismos.

Como hemos podido observar en este apartado de derecho comparado, el derecho belga y el derecho español se remiten a lo previsto en la Directiva europea en lo relativo a la obligación de obligación de comunicación de información.

## 5.2 PRONUNCIAMIENTO DEL TJUE EN RELACIÓN SOBRE EL SECRETO PROFESIONAL DE LOS ABOGADOS.

Para entender el pronunciamiento del TJUE en relación sobre el secreto profesional de los abogados, tenemos que ponerlo en contexto.

En escritos fechados el 31 de agosto y el 1 de octubre de 2020, la *Orde van Vlaamse Balies* (Colegio de Abogados Flamencos), la *Belgian Association of Tax Lawyers*, una asociación profesional de abogados, e IG, CD y JU, tres abogados, presentaron varios recursos ante el *Grondwettelijk Hof* (el Tribunal Constitucional de Bélgica), solicitando la suspensión y anulación parcial o total del mencionado Decreto de 26 de junio de 2020.

En esencia, los demandantes se oponen a la modificación del Decreto de 21 de junio de 2013, introducida por el Decreto de 26 de junio de 2020. Esta disposición obliga a los abogados, cuando están bajo secreto profesional, a informar por escrito a otros intermediarios interesados si no pueden cumplir con la obligación de comunicar información, lo que consideran que viola el secreto profesional de los abogados y que no es necesario para garantizar la comunicación de información sobre mecanismos transfronterizos.

El Tribunal Constitucional observa que la información que los abogados transmiten sobre sus clientes está protegida por el secreto profesional y que, en aquellos casos en los que resulte aplicable, la mera contratación de un abogado y la identidad de su cliente también están protegidas por el citado deber de secreto.

El Tribunal indica que los recursos planteados cuestionan la validez de una Directiva específica y decide suspender la disposición controvertida del Decreto hasta que se resuelvan los recursos. También decide remitir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea una cuestión prejudicial en la que plantea si ciertas disposiciones de la Directiva vulneran los derechos fundamentales relacionados con un proceso justo y el respeto a la vida privada.

Tras haber puesto en contexto el pronunciamiento, el razonamiento del Tribunal de Justicia, como nos indica RIBES RIBES<sup>26</sup>, comienza poniendo de relieve la correspondencia entre los artículos 7 y 47 de la CDFUE y, respectivamente, los artículos 8 y 6.1 del Convenio Europeo de los Derechos Humanos. En la medida en que el artículo 52, apartado 3 de la CDFUE exige que se garantice la debida coherencia entre ellos, tal mandato obliga a interpretar los primeros a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

De acuerdo con la jurisprudencia citada, se puede concluir que el artículo 8, apartado 1, del Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH) protege la confidencialidad de la correspondencia entre individuos y brinda una protección reforzada en el ámbito de las comunicaciones entre abogados y clientes.

En consonancia con este derecho, se debe salvaguardar no solo la actividad de defensa, sino también el asesoramiento jurídico, ya que el artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE) garantiza el secreto de dicho asesoramiento, tanto en lo que respecta a su contenido como a su propia existencia.

En la misma línea argumenta HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO<sup>27</sup> que, en relación con la configuración del deber de secreto profesional en el ordenamiento jurídico español, el fundamento constitucional del deber de secreto de los abogados es doble:

a. Por un lado, este deber se fundamenta en el derecho a la defensa, a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable, proclamado en el artículo 24.2 de la Constitución Española (CE), que en su segundo párrafo remite a la ley los casos en los que, por razón de secreto profesional, no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos.

b. Por otro lado, dicho deber también encuentra su justificación en el respeto al derecho a la intimidad personal y familiar, garantizado por el artículo 18.1 de la CE.

---

<sup>26</sup> RIBES RIBES, Aurora, “Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (Gran Sala) de 8 de diciembre de 2022”. En Revista Técnica Tributaria, núm. 140, Enero – Marzo 2023, pág. 232.

<sup>27</sup> VV.AA VERA IVARS, Ana María (Coord.), “Los derechos fundamentales del contribuyente. Su protección en la Constitución española, el Convenio Europeo de Derechos Humanos”, 1º Edición, Tirant Lo Blanch, 2023, pág. 581.

El derecho a la defensa necesita que la relación entre cliente y abogado sea protegida. De este modo, podemos concluir que la concepción del secreto profesional fundada en la confianza del cliente con su abogado:

- Está fuertemente enraizada en las concepciones éticas del ejercicio de la abogacía<sup>28</sup>.
- Pertenece a las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros de la Unión, constituyendo uno de los principios generales del Derecho de la UE<sup>29</sup>.
- Y forma parte del derecho a un proceso justo proclamado en el artículo 6 del CEDH y en el artículo 47 de la CDFUE<sup>30</sup>.

A su vez, consideramos la prerrogativa de secreto profesional debe delimitarse con espíritu generoso, de modo que no sólo se extienda a las informaciones obtenidas por el abogado en actuaciones de carácter formal, encargadas con expresa indicación de su carácter profesional o específicamente retribuidas, sino también aquellas que, al margen del proceso o de un encargo formal de actuación profesional, considere llevar a cabo por razones de confianza<sup>31</sup>.

En este contexto, resulta evidente que la obligación de notificar el deber de comunicación de información que impone el artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16 al abogado con respecto a otros intermediarios, implica revelar tanto su identidad como su opinión sobre si el mecanismo en cuestión está sujeto a comunicación de información y si ha sido consultado por el cliente para este fin.

Por ello, desde esta perspectiva, el TJUE observa que esta obligación constituye una interferencia directa en el derecho al respeto de las comunicaciones entre abogado y cliente, consagrado en el artículo 7 de la CDFUE, y, de manera indirecta, una segunda

---

<sup>28</sup> STS de 17 de febrero de 1998, apelación 2060/1992, ES:TS:1998:1051, FJ 2º

<sup>29</sup> Conclusiones presentada el 5 de abril de 2022 por el abogado general Athanasios Rantos en el asunto C-694/20, *Ordre van Vlaamse Balies* y otros (EU:C:2022:259, punto 31)

<sup>30</sup> STJUE de 26 de junio de 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone* y otros (C-305/05, EU:C:2007:383; conclusiones presentadas en ese asunto el 14 de diciembre de 2006 por el abogado general. Poiaras Maduro (EU:C:2006:788); y conclusiones presentada el 5 de abril de 2022 por el abogado general Athanasios Rantos en el asunto C-694/20, *Ordre van Vlaamse Balies* y otros (EU:C:2022:259, punto 23)

<sup>31</sup> Véase a este respecto la STS de 17 de febrero de 1998.

violación del mismo derecho derivada de la divulgación a la Administración Tributaria, a través de terceros intermediarios, de la identidad del abogado y su consulta.

Siguiendo esta línea de argumentación, el citado Tribunal se cuestiona si estas injerencias pueden justificarse, considerando que los derechos establecidos en el artículo 7 de la CDFUE no son absolutos y permiten limitaciones, siempre que estén establecidas legalmente, respeten el contenido esencial de esos derechos y sean necesarias y proporcionadas para alcanzar objetivos de interés general de la UE.

A continuación, el TJUE procede a examinar si esta obligación de notificación responde a un objetivo de interés general y, en caso afirmativo, si es adecuada para alcanzarlo, así como si la injerencia en el derecho mencionado está limitada a lo estrictamente necesario y no es desproporcionada en relación con el objetivo a alcanzar.

A pesar de que la restricción parcial del derecho tiene como finalidad combatir la planificación fiscal agresiva, reconocida como un objetivo de interés general por la UE, el TJUE concluye que esta obligación de notificación no es estrictamente necesaria para lograr dicho objetivo.

En otras palabras, como señala HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO<sup>32</sup>, si bien esta obligación de información está establecida en la ley (artículos 35 a 38) y respeta el contenido esencial de la garantía (artículos 39 y 40), no respeta las exigencias que derivan del principio de proporcionalidad porque, incluso suponiendo que la obligación de notificación esté efectivamente establecida, no es posible contribuir a la lucha contra la planificación fiscal agresiva y a la prevención de riesgos de evasión y evasión fiscal, no puede considerarse estrictamente necesaria para alcanzar dichos objetivos o, en particular, para garantizar que la información relativa a los mecanismos transfronterizos declarables se presente a las autoridades competentes autoridades.

Esto se debe a que el deber de comunicación de información impuesto a otros intermediarios no sujetos al secreto profesional y, en su ausencia, al propio contribuyente

---

<sup>32</sup> *Ibid.* pág. 589.

interesado, asegura que la Administración esté informada sobre los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

Por todo ello, la Gran Sala del TJUE declara:

“El artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, es inválido a la luz del artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en la medida en que su aplicación por los Estados miembros tiene como consecuencia imponer al abogado que actúa como intermediario, en el sentido del artículo 3, punto 21, de dicha Directiva, en su versión modificada, cuando está exento de la obligación de comunicación de información establecida en el apartado 1 del artículo 8 bis ter de la referida Directiva, en su versión modificada, debido a que está sujeto al secreto profesional, la obligación de notificar sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 de dicho artículo 8 bis ter a cualquier otro intermediario que no sea su cliente”.

### **5.3 ¿CONFIGURACIÓN DEL SECRETO PROFESIONAL DEL ASESOR FISCAL RESPECTO AL ABOGADO?**

En cuanto al alcance del secreto profesional del abogado, ha quedado claro que alcanza desde el inicial asesoramiento jurídico hasta la llevanza de cualquier procedimiento judicial ante los tribunales.

No obstante, ¿qué ocurre con la figura del asesor fiscal? ¿Debería extenderse del deber de secreto profesional a los mismos?

En nuestra opinión, creemos que sí, que hace falta extender el paraguas del deber de secreto profesional para los asesores fiscales, y regular la correspondiente obligación por parte de la Administración tributaria de respetar dicho deber de secreto profesional.

Para comenzar, si atendemos a lo previsto en el Dictamen Consejo Estado 5 de marzo de 2020<sup>33</sup>, en él se establecía que el secreto alcanza a cualquiera de las modalidades de actuación profesional de los abogados, sean consultivas o contenciosas, pero sin involucrarse en la ejecución de los hechos que son precisamente objeto de asesoramiento o defensa.

Por su parte, a este respecto, señalaba el Consejo General del Poder Judicial (CGPJ) literalmente que:

“Para la regulación de este supuesto, el Consejo General del Poder Judicial ha sugerido que se utilice una “previsión similar” a la contenida en el artículo 22 de la Ley 10/2010 para los abogados en materia de prevención de blanqueo de capitales, que, aun no estando expresamente contemplada en la Directiva (UE) 2018/822, que es objeto del presente anteproyecto, ha sido utilizada como modelo para su transposición en otros países europeos. Se trata ciertamente de un consejo útil y atendible, siempre y cuando se realicen los correspondientes ajustes en razón de la materia regulada, particularmente los dos siguientes:

a) En primer lugar, se debe eximir de la obligación de declarar no solo a los abogados, que son los únicos profesionales mencionados por el artículo 22 de la Ley 10/2010, sino a cualesquiera intermediarios, “con independencia de la actividad económica desarrollada”, como ya dice el propio anteproyecto. En otro caso, es decir, si dicha exención se aplicase únicamente a los abogados y no al resto de intermediarios, se podrían producir distorsiones en la competencia que —según reconoce la Dirección General de Tributos— aconsejan extender aquella a todos los intermediarios...”

El secreto profesional es un principio esencial que debería proteger la confidencialidad de la información compartida entre el asesor fiscal y su cliente. Este principio no solo garantiza la privacidad del contribuyente, sino que también fomenta una relación de confianza que es indispensable para una asesoría fiscal efectiva. Los asesores fiscales, al igual que otros profesionales como los abogados, manejan información

---

<sup>33</sup> Disponible en el enlace: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=CE-D-2019-1072>

extremadamente sensible que, si se divulgara, podría tener graves consecuencias para sus clientes.

El deber de confidencialidad permite que los clientes sean completamente transparentes con sus asesores, proporcionando toda la información necesaria para que estos puedan ofrecer el mejor asesoramiento posible. Sin esta protección, los contribuyentes podrían ser reticentes a compartir información crucial, lo que comprometería la calidad de los servicios prestados y, en última instancia, afectaría negativamente al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Como indica NAVARRO EGEA<sup>34</sup>, “abogados, sí. Asesores fiscales, no. Esta es la conclusión que, en nuestro ordenamiento jurídico, comporta la remisión al secreto profesional establecido por la normativa reguladora de la profesión”.

Los asesores fiscales no cuentan con una normativa específica, como lo demanda el artículo 8 bis ter, párrafo 2, de la Directiva<sup>35</sup>.

Sin embargo, como nos señala el antiguo magistrado del Tribunal Supremo, HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO<sup>36</sup>, el respaldo constitucional al secreto profesional de ciertos expertos, como son los asesores fiscales, se encuentra en el artículo 18.1 de la Constitución, el derecho a la intimidad personal y familiar, en lugar del artículo 24.2, el derecho a la defensa, a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable, como a menudo se piensa.

Este respaldo constitucional limita su alcance material y, por ende, también restringe las circunstancias en las que pueden ser eximidos de la obligación de proporcionar información.

Pues bien, el artículo 93.5 LGT establece ciertas acotaciones a la obligación de informar. Este precepto no es la norma que regula el secreto profesional de los abogados en

---

<sup>34</sup> *Ibid.* pág. 607.

<sup>35</sup> JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J., “El deber de secreto de abogados y otros profesionales y la transposición de la DAC 6: ¿Una única solución frente a interferencias de distintos derechos?”, en la obra colectiva *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Wolters Kluwer, 2021, p. 204.

<sup>36</sup> *Ibid.* pág. 588.

desarrollo del artículo 24.2 CE. Constituye una norma específica que delimita negativamente el deber de toda persona, física o jurídica, de proporcionar a la Administración tributaria toda información con trascendencia tributaria deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con obligados tributarios.

Y en esa acotación excepciona del citado deber en un supuesto, que es reflejo, del soporte constitucional del secreto profesional:

a. El primero se refiere a los datos privados no patrimoniales cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar (artículo 18.1 CE).

Entonces, los datos privados no patrimoniales que caen dentro del ámbito protegido por el artículo 18.1 CE nunca pueden ser objeto de comunicación obligatoria a la Administración tributaria, con independencia de si quien los conoce ha alcanzado ese conocimiento por su relación de asesoramiento o defensa al obligado tributario.

Es más, salvo autorización expresa por parte del afectado, el tercero conocedor no puede trasladarlos a la Administración tributaria sin invadir el ámbito de intimidad constitucionalmente protegido.

Con independencia de ello, en cuanto no patrimoniales, por definición carecerían de “trascendencia tributaria”.

Recopilando toda la información a la que nos hemos referido con anterioridad, debemos tener en cuenta que, desde la perspectiva del derecho a la intimidad:

- ❖ El secreto profesional del abogado protege también al ciudadano de intromisiones indiscretas que pueden atentar contra su integridad moral y reputación, quedando protegido por los artículos 8 del CEDH y 7 de la CDFUE (nuestro artículo 18.1 de la CE)<sup>37</sup>.

---

<sup>37</sup> STEDH de 25 de marzo de 1998 (Kopp c. Suiza)

- ❖ Se trata de que todo justiciable debe poder dirigirse con entera libertad a su asesor fiscal, a cuya profesión es propia la función de asesorar jurídicamente con independencia a todos aquellos que lo soliciten, en la seguridad de que la información que le facilitan, que afecta a su vida privada y familiar, no va a ser aventada<sup>38</sup>.
- ❖ Aquí el ámbito de protección es diferente, pues no viene determinado por el cauce o el tipo de asesoramiento prestado por el abogado, sino por el contenido de la información recabada, hasta el punto de que un tercero, no obligado por el secreto profesional, tampoco podría difundir la información por afectar al derecho fundamental ex artículo 18.1 CE.

La Sentencia del TJUE en el asunto C-694/20 ha abierto una puerta sobre la validez de la extensión subjetiva de las obligaciones de comunicación a los intermediarios secundarios, entre los cuales se encuentra los asesores fiscales, a la luz del principio de proporcionalidad en el que debe enmarcarse la actuación de la Unión (art. 5.4 TUE)

Ahora bien, teniendo en cuenta que la Directiva también impone la obligación de comunicar al propio contribuyente interesado cuando no ha recibido prueba de que la comunicación se hizo por el intermediario, cabe plantear si la propia extensión subjetiva de la obligación de comunicación a los intermediarios secundarios no resulta en sí misma contraria al principio de proporcionalidad, entendido no ya como criterio para enjuiciar la validez de medidas que interfieren en los derechos y libertades que a los ciudadanos recogidos en el Derecho de la Unión Europea, sino como requisito de validez del derecho secundario europeo según lo previsto en el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea.

Según la jurisprudencia del TJUE, el control del principio de proporcionalidad como requisito de validez de los actos de la Unión ha de verificarse poniendo en relación los objetivos que persigue el acto de la Unión en cuestión con los medios empleados.

De esta forma, una vez establecidos los objetivos que una medida pretende conseguir, el principio enjuicia, en primer lugar, si esos medios son objetivamente

---

<sup>38</sup> STJUE de 18 de mayo de 1982, AM & S (C-155/79, ES:TS:1982:157, apartado 18), y conclusiones Poiares Maduro, punto 44

apropiados para alcanzar esos objetivos (test de adecuación) y, en segundo lugar, si los medios son estrictamente indispensables (test de idoneidad). Así, este juicio de proporcionalidad puede observarse, entre otras, en las SSTJUE Garage Molenheide, asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, EU:C:1997:623, apdos. 46 a 49; Schröder 40/72, EU:C:1973:14, apdo. 14; Schröder, 257/87, EU:C:1989:303, apdo. 22; y Crispolponi (C-133/93, C-300/93 y C-362/93, EU:C:1994:364).

Pues bien, proyectando estos juicios de adecuación e idoneidad sobre la medida controvertida (extensión subjetiva de las obligaciones de comunicación bajo DAC-6 a los intermediarios secundarios) en relación con el objetivo pretendido (la lucha contra la erosión fiscal), de la sentencia se infiere claramente que aquella no es siquiera necesaria, puesto que la obligación se impone también sobre los intermediarios principales y sobre el propio obligado tributario.

Sin entrar a valorar la adecuación de la medida (que también puede plantear dudas cuando la obligación de comunicación puede potencialmente afectar a asesores que no tienen conocimientos fiscales especializados o que no tienen un conocimiento global de la operación), el razonamiento que hace la sentencia para concluir en la innecesariedad de la obligación impuesta por el artículo 8 bis ter 5 de la Directiva a los abogados amparados por secreto profesional creemos que es perfectamente extrapolable a la extensión subjetiva de la obligación de comunicación a otros intermediarios fiscales secundarios, como son los asesores fiscales.

La innecesariedad de esa extensión subjetiva, que no encuentra explicación ni justificación en el proceso de elaboración de la DAC 6, ni amparo en el informe final de la Acción 12 de BEPS, resulta a nuestro juicio clara tras la sentencia.

Una posible solución a este problema, como apunta CRESPO GARRIDO<sup>39</sup>, pasaría por la introducción de una regulación propia de la profesión de asesor fiscal en nuestro país, un colectivo especialmente afectado por la transposición de la Directiva.

---

39 CRESPO GARRIDO, MARÍA: `` MECANISMOS PREVENTIVOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL, TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA DAC6 Y SECRETO PROFESIONAL``. VV.AA Vega Gutiérrez, José-Zamyr (Director), `` Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Alcalá , XIII Edición, Universidad de Alcala y Dykinson, 2020, pág. 206.

Inicialmente, esta disparidad entre el tratamiento de la profesión de los abogados y los asesores fiscales constituye un elemento discriminatorio que afecta a los asesores fiscales, ya que dentro de este grupo pueden encontrarse individuos con formación jurídica, como abogados colegiados que no ejercen activamente, cuya labor se centra en el asesoramiento legal mencionado en el artículo 542.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.



## 6. CONCLUSIONES

Para finalizar, debemos señalar que el presente Trabajo Fin de Máster tiene por objeto un exhaustivo análisis la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, en el ámbito supranacional, y la ley 10/2020, de 29 de diciembre, y su desarrollo reglamentario, en el ámbito nacional, para comprender con mayor precisión sus límites de cara al órgano tributario, a efectos de proporcionar un mayor conocimiento y seguridad jurídica a los asesores fiscales, que se ven mermada su capacidad de obrar por una injerencia constante de Hacienda.

Tras ello, se llevado a cabo un análisis del deber de secreto profesional, proponiendo su necesaria extensión a las comunicaciones del profesional asesor fiscal con su cliente, con el propósito de evitar que la Administración Pública discrimine un colectivo entero de profesionales,

La Sentencia Asunto C-694/20, expuesta en el trabajo, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, deja patente, las vulneraciones perpetradas por la Administración tributaria belga, emuladas por nuestra Administración tributaria, respecto al deber de secreto profesional que, en muchas ocasiones, sufren los abogados, empleando como arma arrojadiza el artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16/UE.

Dada la importancia que reviste dicho deber de secreto profesional para los abogados, en la medida en que actúan en defensa del derecho de los contribuyentes, el TJUE dictamino inválido, a la luz del artículo 7 de la CDFUE, el art. 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16/UE, abriendo la puerta a una extensión del paraguas del deber de secreto profesional de los abogados a la figura profesional del asesor fiscal.

Dicho deber de secreto profesional que gozan los abogados consideramos que se tiene que extender a los asesores fiscales, como colectivo profesional que se dedican en cuerpo y alma exclusivamente en la materia tributaria, y para ello, hace falta la voluntad del legislador español para elaborar una regulación legal y rigurosa de la profesión de asesor fiscal, como un deber constitucional y europeo hacia dicho colectivo, y ser respetado por la administración tributaria, como límite de dicho poder público, papel que juega el deber de secreto profesional de los asesores fiscales.

## 7. BIBLIOGRAFIA

BLANCO CORDERO, Isidoro: “El delito de blanqueo de capitales”. Editorial Aranzadi. Navarra. 2012.

BARRENECHEA ELORRIETA, SANTIAGO, “Los códigos de buenas prácticas de los profesionales tributarios”. En Periscopio Fiscal y Legal, 2019, pág. 1 y 2.

CAMPANÓN GALIANA, Laura: “Análisis de la transposición al ordenamiento jurídico interno de la Directiva sobre Intermediarios Fiscales (DAC 6) (Parte II)”. En Carta Tributaria. Revista de Opinión, núm. 55, Octubre 2019.

CRESPO GARRIDO, MARÍA: “MECANISMOS PREVENTIVOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL, TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA DAC6 Y SECRETO PROFESIONAL”. VV.AA Vega Gutiérrez, José-Zamyr (Director), `` Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Alcalá , XIII Edición, Universidad de Alcalá y Dykinson, 2020.

GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo: “La transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC6) “. En PAPER de AEDAF, núm.14, mayo 2019, pág. 68.

JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L’HOTELLERIE-FALLOIS, D.J., “El deber de secreto de abogados y otros profesionales y la transposición de la DAC 6: ¿Una única solución frente a interferencias de distintos derechos?”, en la obra colectiva La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario, Wolters Kluwer, 2021.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. “La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales”, Tirant lo Blanch, Alicante, 2019.

OECD (2008). “Study into the role of tax intermediates”. OECD Publishing.

OECD (2011) “Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure”, OECD Publishing.

OECD (2013). Cooperative Compliance: “A framework from enhanced relationship to cooperative compliance”, OECD Publishing.

OECD (2013), “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, OECD Publishing.

RIBES RIBES, Aurora, “Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (Gran Sala) de 8 de diciembre de 2022”. En Revista Técnica Tributaria, núm. 140, Enero – Marzo 2023.

RODRIGUEZ MARQUEZ, JESUS. “Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales”, Lefebvre El Derecho, Madrid.

VV.AA. “Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la Economía Digital y la Inteligencia Artificial”, 1º Edición, Tirant Lo Blanch, 2021.



## 8. WEBGRAFÍA

Agencia Estatal de Administración Tributaria:

- ❖ <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias.html>
- ❖ <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios/codigo-buenas-practicas-profesionales-tributarios.html>
- ❖ <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/propuesta-operaciones-vinculadas-precios-transferencia.html>

Consejo General del Poder Judicial:

- ❖ <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=CE-D-2019-1072>

