



Acto que se certifica: Acuerdo adoptado por el Pleno del Consejo General del Poder Judicial en su reunión del día 26 de septiembre de 2019, por el que se ha aprobado el siguiente:

CERTIFICACIÓN DE ACUERDO RELATIVO A INFORME

INFORME SOBRE EL ANTEPROYECTO DE LEY DE TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA (UE) 2018/822, DE 25 DE MAYO DE 2018, QUE MODIFICA LA DIRECTIVA 2011/16/UE POR LO QUE SE REFIERE AL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD EN RELACIÓN CON LOS MECANISMOS TRANSFRONTERIZOS SUJETOS A COMUNICACIÓN DE INFORMACIÓN, Y DEL PROYECTO DE REAL DECRETO 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.

I. ANTECEDENTES

1.- Con fecha 1 de julio de 2019, procedente de la Dirección General de Tributos, tuvo entrada en el Consejo General del Poder Judicial a efectos de evacuación del correspondiente informe conforme a lo dispuesto por el artículo 561.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, el anteproyecto de Ley de transposición de la Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, y del proyecto de Real Decreto 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 el escrito de remisión se adjunta un informe introductorio en relación con la regulación del secreto profesional en la normativa objeto de transposición. Asimismo, al amparo de lo previsto en el artículo 561.2 LOPJ, se solicita la emisión del informe con carácter de



urgencia dado que el plazo límite de transposición impuesto por la citada Directiva se corresponde con la fecha 31 de diciembre de 2019.

2.- La Comisión Permanente de este Órgano constitucional, en su reunión del 11 de julio de 2019, designó Ponente de este informe al Vocal Rafael Fernández Valverde.

II. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA FUNCIÓN CONSULTIVA DEL CGPJ

3.- La función consultiva del Consejo General del Poder Judicial a que se refiere el artículo 561 LOPJ (en la redacción dada a dicho precepto por la Ley Orgánica 4/2013, de 28 de junio) tiene por objeto los anteproyectos de leyes y disposiciones generales que afecten total o parcialmente, entre otras materias expresadas en el citado precepto legal, a «*[n]ormas procesales o que afecten a aspectos jurídico-constitucionales de la tutela ante los Tribunales ordinarios del ejercicio de derechos fundamentales*» (regla sexta del artículo 561.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial).

4.- La solicitud de informe se fundamenta en una serie de consideraciones formuladas en el informe que acompaña la petición que versan, en sustancia, en el encaje que deba darse al secreto profesional de los abogados establecido en el artículo 542.3 LOPJ en la configuración de la obligación de información a la Hacienda pública que se impone, mediante la incorporación de una nueva disposición adicional en la Ley General Tributaria, a todas aquellas personas que actúen como intermediarios en el diseño, comercialización, organización o puesta a disposición de un mecanismo transfronterizo de planificación fiscal potencialmente agresiva.

5.- Sin perjuicio del análisis más detenido que se efectuará más adelante, debe señalarse que la Directiva 2018/822, que modifica, por sexta vez, la Directiva 2011/16/UE, conocida como Directiva de Cooperación Administrativa en materia tributaria (DAC, en su acrónimo en lengua inglesa, y de ahí que la Directiva objeto de transposición sea conocida como DAC 6, también en adelante), establece un conjunto de obligaciones de información a los intermediarios en relación con determinadas operaciones transfronterizas de planificación fiscal que pudieran tener potencialmente un efecto de elusión fiscal. De tal obligación de información, los profesionales que actúen como intermediarios podrían eximirse al amparo del secreto



profesional en los términos que se disponga en la norma nacional de transposición, con el efecto consiguiente de trasladar la obligación de información a otro sujeto, bien cualquier otro intermediario, bien, en su defecto, la persona a cuya disposición se pone el mecanismo transfronterizo. En particular, el apartado 5 del artículo 8 bis ter de la DAC, en la versión introducida por la DAC 6, dispone lo siguiente:

«5. Cada Estado miembro podrá adoptar las medidas necesarias para otorgar a los intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información cuando la obligación de comunicar información vulnere la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro. En estas circunstancias, cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para exigir a los intermediarios que notifiquen sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 a cualquier otro intermediario, o cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado.»

Los intermediarios solo podrán acogerse a una dispensa con arreglo al párrafo primero en la medida en que actúen dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional por la que se definen sus profesiones.»

6.- La opción del prelegislador a la hora de transponer este precepto de la DAC 6 consiste, en sustancia, en trasladar la regulación del artículo 93.5 de la Ley General Tributaria que establece un doble límite a la Administración tributaria que debe observar cuando exige el deber de colaboración de los profesionales y que se articula, por un lado, en el respeto a los datos privados no patrimoniales que conozcan por su actividad y afecten al honor y a la intimidad de sus clientes y, por otro lado, el de los datos confidenciales obtenidos de los clientes en ejercicio de las funciones de asesoramiento y defensa.

7.- En el referido informe adjunto a la solicitud se expone el marco normativo del secreto profesional, en particular en el ámbito tributario, y se señala que, tal y como se configura la obligación de información sobre los mecanismos transfronterizos, de conformidad con la DAC 6, no resulta afectado el secreto profesional de los abogados. Sin embargo, el informe concluye que *«[n]o obstante lo anterior, se somete a informe de ese Consejo el Anteproyecto de Ley y el Proyecto de Reglamento citados, por si dichas normas pudieran subsumirse en el artículo 561.1. 6º de Ley*



Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2). En particular, por lo que se refiere a la regulación del deber de secreto profesional a los efectos de la obligación de declaración de los mecanismos de planificación fiscal agresiva a que se refiere la disposición adicional vigésima cuarta.2 de la LGT introducida por el Anteproyecto de Ley remitido para informe».

8.- El secreto profesional constituye una garantía esencial para el ejercicio de la abogacía y se erige, en palabras de la STS Contencioso-Administrativo de 10 de mayo de 1999 (ECLI:ES:TS:1999:3142), en «*piedra angular de la independencia de esta noble profesión, sobre la que se deposita la confianza de sus clientes, justiciables ante el Poder Judicial*» (FJ 4). A través de la institución del secreto se protegen como bienes jurídicos derechos fundamentales de los clientes como el derecho a la tutela judicial sin indefensión (art. 24 CE) y los derechos que protegen la privacidad de las personas en sus distintas dimensiones, recogidos en los distintos apartados del artículo 18 CE (esto es, el derecho a la intimidad personal, el secreto de las comunicaciones y la protección de datos de carácter personal). Y, al tiempo, la garantía del secreto está al servicio de la protección de la confianza y la confidencialidad de las relaciones entre cliente y Abogado.

9.- El fundamento normativo de tal derecho-deber se encuentra en el artículo 542.3 LOPJ que dispone lo siguiente: «Los abogados deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias de que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos». La proyección del deber profesional sobre la delimitación del alcance del deber de declarar de los testigos, de acuerdo con lo previsto en el artículo 24.2 *in fine* CE («La ley regulará los casos en que, por razón de parentesco o de secreto profesional, no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos»), ha sido especificada en las leyes procesales. Así, el artículo 371.1 LEC dispone que «[c]uando, por su estado o profesión, el testigo tenga el deber de guardar secreto respecto de hechos por los que se le interrogue, lo manifestará razonadamente y el tribunal, considerando el fundamento de la negativa a declarar, resolverá, mediante providencia, lo que proceda en Derecho. Si el testigo quedare liberado de responder, se hará constar así en el acta». En el ámbito de la ley rituarial penal, el artículo 263 LECRIM establece excepción de la obligación de denunciar a los Abogados y Procuradores respecto de las instrucciones o explicaciones recibidas de sus clientes y el artículo 416 LECRIM dispensa de la obligación de declarar como testigo al Abogado del procesado respecto a los hechos que éste le hubiese



confiado en su calidad de defensor.

10.- Más allá de los supuestos anteriores en los que el secreto profesional opera como exención de un deber legal de declarar en el proceso, el secreto profesional de los abogados también es oponible a la Administración, y en particular, a la Administración Tributaria, tal y como reconoció la STC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 10:

«El secreto profesional, es decir, el deber de secreto que se impone a determinadas personas, entre ellas los Abogados, de lo que conocieren por razón de su profesión, viene reconocido expresamente por la Constitución, que en su art. 24.2 dice que la Ley regulará los casos en que, por razón de parentesco o de secreto profesional, no se está obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos. Evidentemente, y a fortiori, tampoco existe el deber de declarar a la Administración sobre esos hechos. La Constitución consagra aquí lo que es no un derecho, sino un deber de ciertos profesionales que tienen una larga tradición legislativa (cfr. art. 263 de la L.E.Cr.).

Es evidente que si el secreto es obligado e incluso su violación es castigada penalmente (art. 360 del Código Penal), la Inspección Fiscal no puede pretender que se viole. Pero también en este punto son aplicables algunas de las consideraciones anteriores. La exigencia de exigir las certificaciones del movimiento de las cuentas no viola en sí el secreto profesional, puesto que, como se ha advertido, en ellas sólo aparece la causa genérica de cada operación bancaria y no el contenido concreto de la relación subyacente. Tampoco vulneraría el secreto profesional el simple conocimiento del nombre del cliente y de las cantidades pagadas por él en concepto de honorarios, ya que estos datos deben figurar en el libro de ingresos profesionales, de obligada llevanza y exhibición a la Inspección. La cuestión podría suscitarse si la Inspección, al pedir los antecedentes y datos de determinadas operaciones, penetrase en el ámbito de las relaciones profesionales concretas entre el cliente y, en este caso, el Abogado. Sólo entonces podría y debería negarse el contribuyente a facilitar datos que supusiesen la violación del secreto profesional. Es posible también que no existiese acuerdo sobre cuál es la zona específica de relaciones cubiertas por el secreto profesional cuya delimitación puede ofrecer dificultades en ciertos casos. Pero para eso están los Tribunales de Justicia. La cuestión, en último término, no puede resolverse de forma abstracta, sino sobre cada caso concreto.»



11.- En esta sentencia, el Tribunal Constitucional extendió la garantía del secreto profesional al ámbito de la actuación de las Administraciones Públicas, a partir de un claro argumento *a fortiori*, pues si el secreto puede operar como límite al ejercicio del *ius puniendi* del Estado, que protege frente a los ataques más graves de los bienes jurídicos más importantes, con mayor razón debe operar frente al ejercicio de potestades de menor intensidad ablativa. En cuanto al ámbito objetivo del secreto, el Alto Tribunal lo delimita a partir de conceptos de extensión amplia, si bien de contornos imprecisos: así se afirma que nos encontraríamos ante una vulneración del secreto «*si la Inspección, al pedir los antecedentes y datos de determinadas operaciones, penetrase en el ámbito de las relaciones profesionales concretas entre el cliente y, en este caso, el Abogado*» o que «*[e]s posible también que no existiese acuerdo sobre cuál es la zona específica de relaciones cubiertas por el secreto profesional cuya delimitación puede ofrecer dificultades en ciertos casos*». De ello se deduce, que el secreto profesional, en su configuración constitucional, no protege concretos y específicos datos o informaciones conocidos u obtenidos en la actividad profesional, sino el contenido material de las relaciones entre abogado y cliente, sin perjuicio de que resulten separables ciertos datos, cuya revelación a la autoridad tributaria no infringiría el deber de secreto profesional, como «*el simple conocimiento del nombre del cliente y de las cantidades pagadas por él en concepto de honorarios*».

12.- Ciertamente, el secreto profesional, desde el punto de vista normativo, se configura como un deber en relación con el cliente, en cuyo interés se impone al profesional la obligación de mantener reserva sobre el contenido de su relación abogado-cliente. La vulneración de tal deber merece reproche penal, en el supuesto tipificado en el artículo 199.2 CP, y el reproche disciplinario en el marco de la potestad sancionadora colegial (arts. 80 y siguientes del Estatuto General de la Abogacía Española, aprobado por el Real Decreto 658/2001, de 22 de junio). Pero, junto a la dimensión de deber no cabe desconocer que el secreto profesional, en la medida en que opera como dispensa del cumplimiento de aquellos deberes de declarar legalmente previstos con los que entre en colisión, constituye para el profesional un derecho oponible frente al poder público que pretenda recabar tal declaración. Así se desprende de la propia jurisprudencia constitucional en algún pronunciamiento *obiter dicta*: «*Tampoco es aceptable la vulneración del derecho al secreto profesional por la simple razón en que ese supuesto derecho solamente es invocable por el Abogado defensor que sería, en su caso, el titular del derecho, y no por el*



demandante sobre el cual únicamente produce efectos meramente reflejos y carece de legitimación para pedir amparo de un derecho fundamental que le es ajeno (SSTC 141/1985 y 11/1992)» (STC 183/1994, de 20 de junio; FJ 3).

13.- Tal y como advertía la STC 110/1984, los Tribunales se erigen, en última instancia, en los guardianes del secreto profesional, interpretando su correcto alcance y sentido a partir de las normas que lo regulan. Por ello, estamos en condiciones de afirmar en el presente caso el ejercicio de la potestad de informe de este Órgano constitucional al contener los proyectos remitidos «normas [...] que afecten a aspectos jurídico-constitucionales de la tutela ante los Tribunales ordinarios del ejercicio de derechos fundamentales», en la medida en que en ellos se contiene una regulación del secreto profesional en el ámbito tributario.

14.- De conformidad con ello, el objeto del presente informe, de acuerdo con lo establecido en el artículo 560.1.6ª LOPJ, y en línea con el contenido de la solicitud, vendrá referido a los preceptos del anteproyecto de ley y del proyecto reglamentario que regulan el secreto profesional como supuesto de exención o dispensa de la obligación de informar sobre los mecanismos transfronterizos, establecida en la DAC 6.

15.- Sin perjuicio de lo anterior, y con arreglo al principio de colaboración entre los órganos constitucionales, el Consejo General del Poder Judicial ha venido indicando la oportunidad de efectuar en sus informes otras consideraciones relativas, en particular, a cuestiones de técnica legislativa o de orden terminológico, con el fin de contribuir a mejorar la corrección de los textos normativos y, por consiguiente, a su efectiva aplicabilidad en los procesos judiciales, por cuanto son los órganos jurisdiccionales quienes, en última instancia, habrán de aplicar posteriormente las normas sometidas a informe de este Consejo, una vez aprobadas por el órgano competente.

III. ESTRUCTURA Y CONTENIDO DEL ANTEPROYECTO DE LEY Y DEL PROYECTO REGLAMENTARIO

16.- Antes de proceder a la descripción de los textos proyectados sometidos a informe, y con el fin de exponer el contexto normativo en el que se insertan, conviene dar cuenta del contenido de la DAC 6, norma objeto de transposición.



17.- La DAC 6 persigue ampliar los mecanismos que garanticen la transparencia fiscal en el nivel de la Unión Europea. En este sentido, se sitúa en línea con el Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (proyecto EBEPS), impulsado por el G20 y la OCDE, que señala un conjunto de acciones para combatir las prácticas de elusión fiscal a nivel internacional. Entre esas medidas, la Acción 12 prevé requerir a los contribuyentes que comuniquen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

18.- De acuerdo con la exposición de motivos de la DAC 6, la comunicación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva pretende una finalidad preventiva o disuasoria de la creación y puesta en marcha de este tipo de mecanismos así como el objetivo de que las autoridades tributarias cuenten con información suficiente y temprana sobre estos mecanismos a fin de adoptar las medidas adecuadas de control o de cambio normativo.

19.- La DAC 6 establece, así, la obligación de los intermediarios fiscales y, en determinadas circunstancias, de los contribuyentes interesados, de declarar a la autoridad tributaria determinadas operaciones transfronterizas que presenten alguna de las señales distintivas catalogadas en el Anexo IV, de modo que pueda considerarse que persiguen una planificación agresiva, esto es, en sustancia, un ahorro fiscal a partir de las diferencias de trato tributario en las distintas jurisdicciones dentro de la Unión Europea. Este tipo de operaciones presentan un riesgo de elusión fiscal, pero no necesariamente son fraudulentas. La finalidad de la obligación de declarar es que las autoridades obtengan información completa que les permita reaccionar frente a aquellas prácticas fiscales nocivas, pero, como deja claro la Directiva, «la no reacción por parte de las autoridades tributarias con respecto a un mecanismo del que han recibido información no debe implicar la aceptación de la validez o del tratamiento fiscal de dicho mecanismo».

20.- Los sujetos obligados a efectuar la declaración son los intermediarios que se definen en unos términos muy amplios en el artículo 3.21 de la DAC, en la redacción dada por la DAC 6:

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



Significa asimismo cualquier persona que, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes y sobre la base de la información disponible así como de la experiencia y los conocimientos en la materia que son necesarios para prestar tales servicios, sabe o cabe razonablemente suponer que sabe que se ha comprometido a prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. Cualquier persona tendrá derecho a presentar pruebas de que no sabía o no cabía razonablemente suponer que sabía que estaba implicada en un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. A estos efectos, dicha persona podrá hacer referencia a todos los hechos y circunstancias pertinentes, así como a la información disponible y a su experiencia y conocimientos en la materia.»

21.- De la definición de la Directiva cabe distinguir dos tipos de intermediarios, aquellos que tienen una participación directa en el diseño, organización y comercialización del mecanismo transfronterizo, y quienes prestan directa o indirectamente ayuda, asistencia o asesoramiento en el diseño, creación y comercialización del mecanismo transfronterizo. Se podría emplear la distinción entre “intermediarios de primer nivel” e “intermediarios de segundo nivel”, a fin de identificar el grado de participación en la creación de los mecanismos transfronterizos. Si bien a ambos la Directiva les impone por igual la obligación de declarar, la diferencia pudiera ser relevante a los efectos del juego del secreto profesional como causa de exención o dispensa de la obligación, como más adelante se tendrá la oportunidad de analizar.

22.- La obligación de declarar se traslada al contribuyente interesado, esto es, a la persona a cuya disposición se pone el mecanismo transfronterizo, en el caso de que no existan intermediarios, por haber sido diseñado el mecanismo por el propio contribuyente (art. 8 bis ter.6), o cuando estos estuvieran amparados por una prerrogativa de secreto profesional que les impidiera cumplir la obligación de declarar y notifiquen al contribuyente la aplicación de esa dispensa (art. 8 bis ter.5).

23.- La Directiva establece el contenido de la información que debe declararse y que consiste en la identificación de los intermediarios y los contribuyentes interesados; un resumen del contenido del mecanismo y una descripción en términos abstractos de las actividades económicas que



contempla de modo que no se revelen secretos comerciales, industriales o profesionales; el valor del mismo; la fecha de realización; e información sobre las disposiciones nacionales que constituyen la base del mecanismo, entre otras (art. 8 bis ter.14 DAC). Esta información deberá comunicarse a la autoridad tributaria en un plazo de treinta días desde el día de la puesta a disposición del mecanismo o de su ejecución (art. 8 bis ter.1). Finalmente, la Directiva dispone que los Estados establecerán un régimen de sanciones aplicable a las infracciones de las obligaciones de declarar que sean eficaces, proporcionadas y disuasorias (art. 25 bis DAC).

24.- El plazo de transposición fijado por la DAC 6 tiene como fecha límite el día 31 de diciembre de 2019 y se dispone que la normativa nacional de transposición deberá aplicarse a partir del 1 de julio de 2020 (art. 2 DAC 6). Ahora bien, el apartado 12 del nuevo artículo 8 bis ter DAC, en la redacción dada por la DAC 6, dispone que los intermediarios y contribuyentes interesados deberán informar de los mecanismos transfronterizos que hayan empezado a ejecutarse desde la fecha de entrada en vigor de la Directiva, el 25 de junio de 2018, hasta el 1 de julio de 2020, estableciéndose como plazo para esta declaración hasta el 31 de agosto de 2020.

25.- Una vez expuesto, en líneas generales, el contenido de la DAC 6, estamos en condiciones de abordar la descripción del contenido de los textos normativos sometidos a informe.

26.- El anteproyecto de Ley de transposición de la DAC 6 se integra por una exposición de motivos, un artículo único, una disposición transitoria y una disposición final.

27.- El artículo único se articula en dos apartados que introducen respectivamente sendas disposiciones adicionales, la vigésima cuarta y la vigésima quinta, en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

28.- La nueva disposición adicional vigésima cuarta LGT se intitula «Obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal». El apartado 1 establece los sujetos sobre los que recae la obligación (intermediarios y obligados tributarios en los términos de la DAC 6) y la información objeto de la obligación de declarar: información sobre mecanismos transfronterizos en los que intervengan o participen cuando



concurran alguna de las señas distintivas determinadas conforme a la DAC 6; información de utilización de los mecanismos transfronterizos comercializables; e información de la utilización de los mecanismos transfronterizos de planificación.

29.- Debe señalarse que el prelegislador ha optado por limitar la obligación de declarar a los supuestos de mecanismos transfronterizos, sin extender tal obligación a situaciones puramente internas, esto es, a aquellos mecanismos de planificación fiscal que no tengan un carácter transfronterizo. Esta posibilidad de extensión no estaba excluida por la DAC 6, previéndose al respecto que: *«Un Estado miembro podría tomar medidas nacionales adicionales de comunicación de información de naturaleza similar, pero la información obtenida con carácter adicional a la que es de obligada comunicación de conformidad con la presente Directiva no debe comunicarse automáticamente a las autoridades competentes de los demás Estados miembros. Esta información podría intercambiarse en caso de ser solicitada o de manera espontánea con arreglo a las normas aplicables»* (Considerado 10 DAC 6). La opción del prelegislador responde, por tanto, a consideraciones de oportunidad que no resultan objetables.

30.- El apartado 2 de la disposición adicional vigésima cuarta LGT, introducida por el anteproyecto, regula la dispensa de los intermediarios de la obligación de declarar por razón del deber de secreto profesional en los siguientes términos:

«2. Se consideraran titulares del deber de secreto profesional al que se refiere el apartado 5) del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, los que tuvieran la consideración de intermediarios conforme a dicha Directiva, con independencia de la actividad económica desarrollada, con respecto a los datos privados no patrimoniales y datos confidenciales a los que se refiere el artículo 93.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que reciban u obtengan de los obligados tributarios interesados en un mecanismo transfronterizo de los definidos en la Directiva.

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.»

31.- El apartado 3 de la referida disposición adicional establece una exención de responsabilidad por el cumplimiento de la obligación de declarar con la siguiente formulación:



«3. Exención de responsabilidad.

El cumplimiento por los intermediarios de la obligación de información de mecanismos de planificación fiscal a que se refiere la Directiva 2011/16/UE del Consejo en los términos legalmente exigibles, no constituirá violación de las restricciones sobre divulgación de información impuestas por vía contractual o normativa, no implicando para los sujetos obligados ningún tipo de responsabilidad respecto del obligado tributario interesado titular de dicha información.»

32.- Por último, el apartado 4 de esta disposición adicional establece el régimen de infracciones y sanciones. Se tipifica como infracciones muy graves: a) la no presentación de la declaración en plazo, b) la presentación de forma incompleta inexacta o con datos falsos, y c) la presentación de la misma por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en los casos en que resulte su uso obligatorio. La sanción prevista para los supuestos a) y b) consiste en multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma declaración o que hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 3.000 euros y un máximo equivalente a los honorarios percibidos o a percibir o al valor del efecto fiscal derivado del mecanismo transfronterizo, calculado de acuerdo con los criterios establecidos en el propio apartado 4. En el supuesto c) la sanción consistirá en una multa fija de 250 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a la misma declaración con un mínimo de 750 euros y un máximo de 1.000 euros.

33.- El apartado dos del artículo único del anteproyecto introduce una nueva disposición vigésima quinta en la LGT intitulada «Obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal». En esta disposición adicional se establece dos tipos de obligaciones de comunicación entre particulares. En primer lugar, la obligación del intermediario eximido por el deber de secreto profesional de comunicar tal exención a los demás intermediarios y obligados tributarios; y, en segundo lugar, la obligación por parte de las personas o entidades que hayan efectuado la declaración sobre el mecanismo transfronterizo de comunicar al resto de intermediarios y, en su caso, obligados tributarios el hecho de la presentación de tal declaración. Se prevé que el incumplimiento de tales obligaciones de comunicación entre particulares se tipifica como infracción leve con una sanción de multa fija de 600 euros.



34.- La disposición transitoria del anteproyecto de ley, en línea con lo preceptuado por la DAC 6, establece que *«[l]os mecanismos transfronterizos cuyo deber de declaración haya nacido, en los términos reglamentariamente establecidos, entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020 deberán ser objeto de declaración en los meses de julio y agosto de 2020»*.

35.- La disposición final establece la entrada en vigor de la Ley el 1 de julio de 2020, de conformidad con lo dispuesto en la Directiva.

36.- Junto al anteproyecto de ley se ha remitido el proyecto de Real Decreto 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. A través del artículo único, se da nueva redacción a los artículos 45 a 49 bis del Reglamento General, desarrollando las previsiones legales en materia de obligaciones de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.

37.- En lo que no interesa el artículo 45.4 regula los obligados a presentar la declaración en concepto de intermediarios en los siguientes términos:

«4. Obligados a presentar la declaración en concepto de intermediarios.

a) Estarán obligados a presentar la declaración en concepto de intermediarios siempre que concurra alguno de los criterios de conexión a los que se refiere el apartado 6.a) de este artículo:

1º. Toda persona o entidad que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución.

2º. Toda persona o entidad que conoce o razonablemente cabe suponer que conoce que se ha comprometido a prestar directamente o por medio de otras personas ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.

b) No estarán obligados a presentar la declaración aquellos intermediarios en los que concurran alguna de las siguientes circunstancias:

1º. Aquellos en que la cesión de la información vulnere el régimen jurídico



del deber de secreto profesional al que se refiere el artículo 93.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo autorización del obligado tributario interesado conforme a lo dispuesto en la disposición adicional vigésima cuarta de dicha Ley.

En este caso, el intermediario eximido deberá comunicar dicha circunstancia en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente al nacimiento de la obligación de información a los otros intermediarios que intervengan en el mecanismo y al obligado tributario interesado a través de la comunicación a la que se refiere la disposición adicional vigésimo quinta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El contenido de la comunicación se ajustará al modelo que se apruebe por Resolución del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

2º. Cuando existiendo varios intermediarios la declaración haya sido presentada por uno de ellos.

El intermediario eximido deberá conservar prueba fehaciente de que la declaración ha sido presentada conforme a las reglas legalmente aplicables por otros intermediarios obligados.

A estos efectos tendrá la consideración de prueba fehaciente la comunicación a la que se refiere el apartado 2 de la disposición adicional vigésimo quinta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El intermediario que hubiera presentado la declaración deberá comunicarlo a los otros intermediarios que intervengan en el mecanismo en el plazo de cinco días contados a partir del día siguiente a su presentación. El contenido de la comunicación se ajustará al modelo que se apruebe por Resolución del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.»

38.- La disposición transitoria y la disposición final del proyecto de Real Decreto tienen el mismo contenido de las correspondientes del anteproyecto de ley.

IV. CONSIDERACIONES GENERALES

39.- Con carácter previo al análisis de si la regulación sobre la exención de la obligación de declarar por razón de secreto profesional prevista en el anteproyecto de ley y el proyecto de Real Decreto se acomoda a la regulación del secreto profesional de los abogados contenida en el artículo 542.3 LOPJ, es necesario abordar la relación entre este precepto orgánico con el artículo 93.5 LGT, que establece los límites del deber de los



profesionales de colaborar y comunicar información sobre terceros a la Hacienda Pública. Este precepto tiene el siguiente tenor:

«5. La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria.»

40.- El precepto divide a los profesionales en dos grupos. Por un lado, todos los profesionales podrán oponer como límite al deber de colaborar con la Hacienda Pública *«los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar»*. El fundamento de tal limitación se halla, obviamente, en la protección constitucional de los referidos derechos fundamentales ex artículo 18.1 CE. Por otro lado, el precepto distingue las profesiones que tengan por objeto *«la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa»* respecto de las cuales el secreto alcanzará, además, a *«aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento»* como consecuencia de la prestación de dichos servicios.

41.- El artículo 93.5 LGT no vincula la reserva sobre los *«datos confidenciales de los clientes»* a la existencia de un deber legal de secreto profesional, de modo que el alcance del límite al deber de información con respecto a la autoridad tributaria se proyectaría tanto sobre las profesiones a las que el ordenamiento reconoce un deber de secreto, en los términos del artículo 24.2 CE (señaladamente, los abogados, pero también los auditores de cuentas), como a aquellas otras que carecen de tal garantía (como es el caso de economistas y asesores fiscales, entre otras). De ello se desprende, en consecuencia, que la razón de la confidencialidad de los datos a que hace referencia el artículo 93.5 LGT no puede ser la misma para todas las profesiones que realicen funciones de asesoramiento y defensa, pues respecto de aquellas para las que la Ley establece un deber de secreto profesional el fundamento de la confidencialidad se encuentra en ese secreto legalmente establecido, mientras que para aquellas otras profesiones que carecen del reconocimiento legal de reserva profesional el



fundamento del carácter confidencial del dato obtenido del cliente deberá buscarse en circunstancias o factores que puedan concurrir en cada caso.

42.- En relación con el secreto profesional de los abogados, un principio fundamental de articulación entre ley orgánica y ley ordinaria determina que la regulación contenida en el artículo 542.3 LOPJ está dotada de fuerza pasiva, por razón de la suprallegalidad infraconstitucional propia de este tipo de Ley, respecto de lo dispuesto en el artículo 94.3 LGT, de modo que la previsión normativa contenida en la ley ordinaria no puede incidir sobre el contenido normativo del artículo 542.3 LOPJ y, por el contrario, debe ser interpretada de conformidad con él. En otras palabras, el sentido de “los datos confidenciales obtenidos del cliente” en relación con la profesión de la abogacía no puede ser distinto, sino equivalente al ámbito objetivo del secreto profesional establecido en la LOPJ, en coherencia con el artículo 24.2 LOPJ. En este sentido debe recordarse que la STC 110/1984 refirió el ámbito objetivo del secreto profesional de los abogados al *«ámbito de las relaciones profesionales concretas entre el cliente y el abogado»*, a *«la zona específica de relaciones cubiertas por el secreto profesional»*. Por tanto, en la configuración constitucional del secreto lo protegido no son datos concretos o específicos que pudieran calificarse de confidenciales, sino la relación profesional misma. El objeto del secreto profesional tendría así un contenido formal en el sentido de que protege la relación profesional entre cliente y abogado en sí con independencia de que las informaciones, datos o comunicaciones a que dé lugar sean más o menos confidenciales. Sin perjuicio de lo anterior, el propio Tribunal Constitucional y la jurisprudencia han establecido que la administración tributaria sí puede acceder a ciertos datos con trascendencia tributaria separables del núcleo de la relación profesional como *«el conocimiento del nombre del cliente y de las cantidades pagadas por él en concepto de honorarios»* (STC 110/1984, FJ 10). Y, en todo caso, como afirma la doctrina jurisprudencial, la selección del profesional cuya actividad vaya a ser objeto de un requerimiento de información debe ajustarse a unas *«pautas de objetividad»*, necesarias para asegurar que la actuación de la Administración tributaria observa debidamente el mandato de interdicción de la arbitrariedad que proclama el artículo 9.3 CE (STS de 15 de noviembre de 2018 [ECLI:ES:TS:2018:3836]).

43.- En este sentido, cabe citar la STS de 30 de octubre de 1996 [ECLI:ES:TS:1996:5964] que afirma (y en el mismo sentido, la STS de 3 de febrero de 2001 [ECLI:ES:TS:2001:657]):



«El puro asiento o anotación en una cuenta corriente bancaria indica simplemente un cargo o abono, que responden a una salida o a una entrada de fondos. Es claro, que los honorarios profesionales ingresados en una cuenta corriente producirán un abono en la misma, por ello la Inspección de Hacienda está facultada para conocer la existencia de dicho abono, la identidad del cliente, y genéricamente el concepto o servicio profesional prestado, como por ejemplo: un asesoramiento, un dictamen, una demanda en un juicio; hasta ahí se respeta según la doctrina jurisprudencial (Ss. del Tribunal Constitucional de 24 de Noviembre de 1984 y del Tribunal Supremo de 29 de Julio de 1983, entre otras), el derecho a la intimidad y el secreto profesional, en cambio lo que no puede indagar ni conocer la Inspección de Hacienda, es la cuestión jurídica sobre la que se pide el asesoramiento, o el dictamen, o las pretensiones inherentes a la demanda en juicio, es decir, se puede investigar la causa inmediata económica del abono en la cuenta bancaria, pero no la causa remota; similar interpretación y comentario cabe hacer respecto de los cargos o pagos.» (FJ 5).

44.- Como recuerda la STS Sala Segunda de 14 de junio de 2018 [ECLI:ES:TS:2018:2286], *«el fundamento de esta dispensa está íntimamente relacionado con la necesidad de asegurar un eficaz ejercicio del derecho de defensa. La relación entre el Abogado y su cliente es de tal naturaleza que, sin la garantía legal de reserva que incumbe al Letrado, se resentirían las posibilidades de una estrategia de defensa».*

45.- Por lo demás, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha reconocido que el derecho al secreto de la correspondencia reconocido por el artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos protege las comunicaciones entre un abogado y su cliente, cualquiera que sea el propósito, y gozan de un estatus privilegiado en lo respecta a la confidencialidad. En particular, el TEDH ha afirmado que *«mientras el artículo 8 protege la confidencialidad de toda la "correspondencia" entre los particulares, ofrece una protección reforzada en el caso de los intercambios entre abogados y sus clientes. Esto está justificado por el hecho de que se asigna a los abogados un papel fundamental en una sociedad democrática, cual es el de asegurar la defensa de las partes en un litigio. No obstante, los abogados no pueden desempeñar esta tarea esencial si son incapaces de garantizar a aquellos a los que están defendiendo que sus intercambios se mantendrán confidenciales. Es la relación de confianza entre ambos, esencial para el logro de la misión, lo que está en juego. Indirectamente pero*



necesariamente derivado de lo anterior, está el derecho de toda persona a un juicio justo, incluyendo el derecho de las personas acusadas a no declarar contra sí mismas» (Sentencia Michaud c. Francia, de 6 de diciembre de 2012, par. 118).

46.- La tesis de que el ámbito de la protección del secreto profesional de los abogados en el marco del artículo 93.5 LGT debe ser coextenso, y no menor ni distinto, con el ámbito de lo protegido por el artículo 542.3 LOPJ viene corroborada, por otro lado, si atendemos a un criterio de interpretación histórica, analizando la evolución de la regulación del secreto profesional en el ámbito tributario.

47.- El artículo 111 de la Ley General Tributaria de 1963 establecía el deber de toda persona de colaborar con la Hacienda Pública y la obligación «a requerimiento de ésta, de proporcionar toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria y deducidos de sus relaciones económicas con otras personas». De esta obligación quedaban excluidos, entre otros, «[l]os profesionales, respecto de los asuntos amparados por el secreto profesional».

48.- Este precepto estuvo vigente hasta la reforma introducida por la Ley 10/1985, de 26 de abril, que dio nueva redacción al artículo 111 LGT, introduciendo un apartado 5, cuyo tenor literal permaneció inalterado durante toda la vigencia de la LGT 1963 y ha sido incorporado al vigente 93.5 LGT.

49.- Interesa destacar que el Reglamento General de Inspección, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, desarrolló el artículo 111 LGT 1963, tras la reforma de la Ley 10/1985, y en relación con los límites al deber de información de los profesionales previstos en el artículo 111.5 LGT 1963, establecía en el artículo 37.5 lo siguiente:

«5. Nadie podrá negarse a facilitar la información que se le solicite, salvo que sea aplicable:[...]

d) el secreto profesional concerniente a los datos privados no patrimoniales que los profesionales no oficiales conozcan por razón del ejercicio de su actividad, cuya revelación atente al honor o a la intimidad personal y familiar de las personas. Nunca se entenderán comprendidos en el secreto profesional la identidad de los clientes y



los datos relativos a los honorarios satisfechos por ellos como consecuencia de los servicios recibidos.

Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional a efectos de impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

e) El deber de los defensores y asesores de guardar secreto de aquellos datos confidenciales de los que hayan tenido conocimiento como consecuencia de la prestación de sus servicios profesionales, así como el deber de los abogados y procuradores de observar lo dispuesto en los artículos 437 y 438 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Tendrán la consideración de asesores quienes, con arreglo a derecho, desarrollen una actividad profesional reconocida que tenga por objeto la asistencia jurídica, económica o financiera. No serán, en particular, confidenciales los datos relativos a las relaciones patrimoniales recíprocas entre cliente y asesor.»

50.- El precepto reglamentario partía de la premisa de que el límite del deber de colaboración consistente en no revelar «aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa», establecido por el artículo 111.5 LGT, en relación con los abogados debía entenderse de acuerdo con la regulación del secreto profesional contemplada en la LOPJ, que en aquel momento se ubicaba en el artículo 437.2.

51.- Esta regulación reglamentaria del secreto profesional de los abogados, en desarrollo del artículo 111.5 LGT 1963, se ha mantenido, tras la derogación de esa Ley por la vigente LGT de 2003, como desarrollo del artículo 93.5 LGT, hasta la derogación del Reglamento de 1986 y su sustitución por el vigente 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. Este Reglamento, a diferencia de su predecesor de 1986, no contiene un específico desarrollo del artículo 93.5 LGT.

52.- De lo expuesto cabe deducir que la normativa tributaria ha asumido, con naturalidad, que el secreto profesional de los abogados en el ámbito tributario viene determinado por lo establecido en la Ley Orgánica del Poder Judicial, entendimiento explícito en el artículo 37.5.e del Reglamento



General de Inspección de 1986 y respecto del que la regulación vigente no contiene ningún dato que permita deducir una interpretación distinta.

53.- En este análisis del secreto profesional de los abogados en el ámbito tributario no puede desconocerse la relevante evolución que sobre ese deber de reserva se ha producido con motivo del desarrollo de la normativa de lucha contra el blanqueo de capitales. Como consecuencia de esta normativa, y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, adelantando la conclusión de lo que se expondrá, cabe afirmar que el deber de secreto profesional se ha vinculado con un concepto material de abogacía, esto es, con el ejercicio de aquellas funciones propias de los abogados consistentes en la defensa, representación técnica y asesoramiento jurídico. En otras palabras, el secreto profesional impone la reserva sobre las relaciones entre cliente y abogado cuando éste actúa dentro de los límites propios de su profesión (defensa y asesoramiento jurídico), pero no cuando el abogado desempeña otras funciones que extravasan el contenido propio de la profesión establecido en el artículo 542.1 LOPJ, esto es, «la dirección y defensa de las partes en toda clase de procesos, o el asesoramiento y consejo jurídico».

54.- El artículo 2.1.ñ de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, determina como sujetos obligados, entre otros, a «[l]os abogados, procuradores u otros profesionales independientes cuando participen en la concepción, realización o asesoramiento de operaciones por cuenta de clientes relativas a la compraventa de bienes inmuebles o entidades comerciales, la gestión de fondos, valores u otros activos, la apertura o gestión de cuentas corrientes, cuentas de ahorros o cuentas de valores, la organización de las aportaciones necesarias para la creación, el funcionamiento o la gestión de empresas o la creación, el funcionamiento o la gestión de fideicomisos («trusts»), sociedades o estructuras análogas, o cuando actúen por cuenta de clientes en cualquier operación financiera o inmobiliaria». En relación con los profesionales de la abogacía, el artículo 22 de la referida Ley establece que «[l]os abogados no estarán sometidos a las obligaciones establecidas en los artículos 7.3, 18 y 21 con respecto a la información que reciban de uno de sus clientes u obtengan sobre él al determinar la posición jurídica en favor de su cliente o desempeñar su misión de defender a dicho cliente en procesos judiciales o en relación con ellos, incluido el asesoramiento sobre la incoación o la forma de evitar un proceso, independientemente de si han



recibido u obtenido dicha información antes, durante o después de tales procesos».

55.- La Ley 10/2010 incorpora a nuestro ordenamiento jurídico la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y para la financiación del terrorismo, que a su vez derogó la Directiva 91/308/CEE, de 10 de junio de 1991, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales. Tanto la Directiva 2005/60/CE en su artículo 23.2 como la Directiva 91/308/CEE, en la redacción dada por la Directiva 2001/97/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de diciembre de 2001, en su artículo 6.3, establecían cláusulas de exención de las obligaciones de información en favor de «los profesionales independientes del Derecho» con el fin de preservar el secreto profesional en relación con las funciones de asistencia jurídica y defensa en juicio.

56.- El Tribunal de Justicia ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la suficiencia de esta cláusula desde el punto de vista del respeto del derecho a un proceso justo consagrado en el artículo 6 CEDH en la sentencia de 26 de junio de 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone*, C-305/05 (ECLI:EU:C:2007:383). En esta resolución el Tribunal, por un lado, partió de la premisa de que *«[e]l abogado no estaría en condiciones de cumplir adecuadamente su misión de asesoramiento, defensa y representación del cliente, quedando éste, por tanto, privado de los derechos que le confiere el artículo 6 del CEDH, si, en el contexto de un procedimiento judicial o de su preparación, aquél estuviera obligado a cooperar con los poderes públicos transmitiéndoles la información obtenida con ocasión de las consultas jurídicas efectuadas en el marco de tal procedimiento»* (ap. 32). Por ello, en relación con el alcance de las obligaciones dispuestas en la Directiva, la sentencia concluye que *«los abogados tan sólo están sometidos a las obligaciones de información y de cooperación en la medida en que asistan a sus clientes en la concepción o realización de las transacciones, esencialmente de orden financiero e inmobiliario, contempladas en la letra a) de dicha disposición, o cuando actúen en nombre de su cliente y por cuenta del mismo en cualquier transacción financiera o inmobiliaria. Por regla general, tales actividades se sitúan, debido a su propia naturaleza, en un contexto que no tiene ninguna relación con un procedimiento judicial y, por lo tanto, al margen del ámbito de aplicación del derecho a un proceso justo»* (ap. 33).



57.- De este modo, continúa el Tribunal de Justicia, «desde el momento en que la asistencia de abogado prestada en el marco de una transacción de las contempladas en el artículo 2 bis, número 5, de la Directiva 91/308 se solicite para desempeñar una misión de defensa o representación ante los tribunales o para obtener asesoramiento sobre la incoación o la forma de evitar un proceso, el abogado de que se trate quedará dispensado, en virtud del artículo 6, apartado 3, párrafo segundo, de dicha Directiva, de las obligaciones enunciadas en el apartado 1 de ese mismo artículo y, a este respecto, carece de importancia que la información se haya recibido u obtenido antes, durante o después del proceso. Tal dispensa contribuye a preservar el derecho del cliente a un proceso justo» (ap. 34).

58.- En un sentido similar se ha pronunciado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, no desde la perspectiva del artículo 6 del Convenio sino del artículo 8, en relación con la aplicación de la normativa francesa de transposición de las Directivas en materia de lucha contra el blanqueo. En la sentencia Michaud c. Francia, de 6 de diciembre de 2012, el Tribunal de Estrasburgo ha puesto de manifiesto:

«127. [...] el hecho de que los abogados estén sujetos a la obligación de notificar sus sospechas sólo en dos casos: cuando, en el contexto de su actividad profesional, tomen parte por cuenta y en nombre de sus clientes en transacciones financieras o inmobiliarias o actúen como administradores; y cuando asistan a sus clientes en la preparación o ejecución de transacciones relativas a ciertas operaciones definidas (la compraventa de inmuebles o fondos de comercio; la gestión de fondos, valores u otros activos pertenecientes al cliente; la apertura de cuentas corrientes, cuentas de ahorro, cuentas de valores o contratos de seguro; la organización de las aportaciones requeridas para la creación de una empresa; la formación, administración o gestión de empresas; la formación, administración o gestión de fideicomisos o cualquier otra estructura similar; el establecimiento o gestión de fondos patrimoniales). La obligación de notificar las sospechas, por lo tanto, sólo afecta a tareas desempeñadas por abogados que son similares a aquellas realizadas por las otras profesiones sometidas a la misma obligación, y no afecta a la función que llevan a cabo en tanto que defensores de sus clientes.



Además, el Código Monetario y Financiero especifica que los abogados no están sometidos a la obligación cuando la obligación en cuestión "esté relacionada con un procedimiento judicial, aunque la información de la que dispongan la hayan recibido u obtenido antes, durante o después de dichos procedimientos, incluyendo cualquier consejo dado relativo a la forma de iniciar o evitar tales procedimientos, ni cuando ofrezcan asesoramiento jurídico, a no ser que dicha información sea proporcionada con el propósito de blanquear capitales o financiar el terrorismo o con el conocimiento de que el cliente la solicitó con la finalidad de blanquear capitales o financiar el terrorismo".

128. En consecuencia, la obligación de notificar sospechas no incide en la auténtica esencia de la función defensora del abogado la cual, como ya ha quedado establecido anteriormente, constituye la base del secreto profesional.»

59.- A la vista de lo expuesto, cabe señalar que el secreto profesional regulado en el apartado 3 del artículo 542 LOPJ debe ponerse en conexión con la definición de la profesión de abogado contenida en el apartado 1 del mismo artículo, de modo que el secreto profesional sólo alcanza a las relaciones cliente-abogado establecidas en el ejercicio de la dirección y defensa en juicio o el asesoramiento y consejo jurídico. Para una descripción más ilustrativa del alcance de estas funciones típicas de los profesionales de la Abogacía cabe acudir a la detallada exposición contenida en la STS Sala Segunda de 10 de noviembre de 1990 (ECLI:ES:TS:1990:8115):

«Abogado es aquella persona que, en posesión del título de licenciado en derecho, previa pasantía, o sin ella, previo curso en Escuela de Práctica Jurídica, o sin él, se incorpora a un Colegio de Abogados y, en despacho propio o compartido, efectúa, los actos propios de esa profesión, tales como consultas, consejos y asesoramiento, arbitrajes de equidad o de derecho, conciliaciones, acuerdos y transacciones, elaboración de dictámenes, redacción de contratos y otros actos jurídicos en documentos privados, práctica de particiones de bienes, ejercicio de acciones de toda índole ante las diferentes ramas jurisdiccionales, y, en general, defensa de intereses ajenos, judicial o extrajudicialmente, hallándose, sus funciones y régimen interno, regulados por el Estatuto de la Abogacía aprobado mediante Real Decreto de 24 de julio de 1982 , el cual define, a la abogacía, como profesión libre e independiente, institución consagrada, en orden a la



justicia, al consejo, a la concordia y a la defensa de los intereses públicos y privados mediante la aplicación de técnicas jurídicas, aplicación, ésta, reservada a los Abogados -art. 8.º- que sean susceptibles de defensa jurídica, determinando a quienes corresponde, de forma exclusiva y excluyente, la protección de que sean susceptibles de defensa jurídica, determinando todos los intereses que, son Abogados, quienes, incorporados a un colegio, en calidad de ejercientes, se dedican, con despacho profesional, a la defensa de intereses jurídicos ajenos.»

60.- De lo expuesto, cabe concluir que el artículo 93.5 LGT, en relación con el secreto profesional de los Abogados, debe ser interpretado de conformidad con el artículo 542.3 LOPJ, de modo que el ámbito protegido por el secreto en materia tributaria debe entenderse coextenso con lo protegido con carácter general ex artículo 542.3 LOPJ. El deber de reserva se proyecta sobre el contenido de la relación profesional cliente-abogado y abarca los datos, informaciones, notas, comunicaciones, etc. que conforman esa relación, siempre que la actuación del abogado se enmarque dentro de las funciones propias de la profesión, esto es, la defensa y asesoramiento jurídico. Por otra parte, esta conexión entre la LGT y la LOPJ excluye cualquier duda sobre la exigencia de Ley Orgánica para la transposición que se realiza.

V. CONSIDERACIONES PARTICULARES

61.- Tal y como se ha expuesto en el apartado III, el anteproyecto ha optado por no singularizar el secreto profesional de los abogados a los efectos de poder ejercer la dispensa o exención de la obligación de declarar los mecanismos transfronterizos, prevista en la DAC 6. En cambio, se ha considerado como opción para la transposición de lo previsto en el apartado 5 del artículo 8 bis ter DAC, en la redacción dada por la DAC 6, la proyección del régimen de reserva del artículo 93.5 LGT a lo contemplado en el apartado 2 de la nueva disposición adicional vigésimo cuarta.

62.- Sobre esta opción reguladora se afirma en la exposición de motivos del anteproyecto:

«[...] se regula la exención de la eventual responsabilidad de los intermediarios en que pudieran incurrir por la declaración de los datos impuestos por la obligación de información.



Asimismo, siguiendo los principios inspiradores de la Directiva, se regula el ámbito subjetivo del deber de secreto profesional a los efectos de las obligaciones señaladas, dentro de los límites legales prefigurados por el artículo 93.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En este sentido, se extiende el reconocimiento de dicho deber a todos aquellos que tuvieran la consideración de intermediario de acuerdo con la Directiva.»

63.- Por su parte, el informe que acompaña la solicitud de informe se pronuncia sobre el alcance del ámbito subjetivo del secreto profesional de los abogados en relación con la norma de transposición en los siguientes términos:

«Por lo que se refiere al ámbito subjetivo del secreto profesional, siguiendo los principios inspiradores de la DAC 6, éste se regula dentro de los límites legales prefigurados por el artículo 93.5 de la LGT, reconociéndose dicho deber a todos aquellos que tuvieran la consideración de intermediario de acuerdo con la Directiva.

[...]

El apartado 2 de la nueva disposición adicional vigésima cuarta de la LGT reproducido transpone dentro del Derecho interno la previsión del artículo 8 bis ter. 5 de la DAC 6.

Lo contrario, es decir, el establecer diferencias entre los intermediarios en función de su condición a efectos del reconocimiento del deber de secreto profesional, por ejemplo, reconociéndose a los abogados y no al resto, supondría la inclusión de un elemento de discriminación injusto, por cuanto si todos los intermediarios son llamados a declarar sin diferencias, todos deberían poder disponer de la eventual excepción del secreto profesional, permitir lo contrario implicaría la inclusión de un elemento discriminatorio en la transposición.»

64.- Por lo que respecta al ámbito objetivo del secreto profesional de los abogados en relación con la obligación de declarar, el referido informe se pronuncia en los siguientes términos:

«[...] la obligación de información se circunscribe exclusivamente a datos con transcendencia tributaria excluyendo los datos privados no patrimoniales y aquellos datos confidenciales de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.



En este orden de cosas, el nacimiento de la obligación de declarar se produce, conforme con el artículo 46.3 del RGAT que señala que:

"3. Nacimiento de la obligación.

a) La obligación de información nacerá cuando concurren las siguientes circunstancias:

1º. En el caso de la concurrencia de la seña de identidad de mecanismos normalizados a la que se refiere el apartado 3 de la letra A de la parte 11 del Anexo IV de la Directiva 2011/116/UE del Consejo, el día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información se ponga a disposición para su ejecución.

Se considerará que la puesta a disposición se produce cuando el intermediario transmita y el obligado tributario interesado acepte de forma definitiva la prestación de servicios que ha determinado la consideración del primero como intermediario de conformidad con lo dispuesto en el apartado 21) del artículo 3 de la Directiva 2011/116/UE del Consejo.

A los efectos de probar la puesta a disposición a la que se refiere el párrafo anterior se podrán admitir cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho conforme a lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En particular, los documentos tales como hojas de encargo y aceptación, informes, facturas, entre otros.

2º. En el caso de aquellos mecanismos que cuenten con documentación o estructura sustancialmente normalizadas pero que requiera de una modificación relevante para su ejecución, el día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información sea ejecutable.

Se considerará que el mecanismo es ejecutable cuando, una vez efectuada la modificación relevante a que se refiere el párrafo anterior de este número, se hubiera puesto a disposición del obligado tributario interesado conforme a lo dispuesto en el párrafo segundo del número 1º de la letra a) de este apartado.

3º. En el caso de aquellos mecanismos que no se encuentren en ninguno de los supuestos a que se refieren los anteriores números de esta letra, el momento en que se haya realizado la primera fase de ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.

Se considerará que se ha realizado la primera fase de ejecución de un mecanismo cuando se ponga en práctica generando algún efecto



jurídico o económico.

b) No obstante lo dispuesto en la letra anterior de este apartado, en el caso de intermediarios a los que se refiere el artículo 45.4.a) 2º de este Reglamento, la obligación nacerá al día siguiente a aquel en que facilitaron, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento.

e) En el caso de que el obligado a la presentación de la declaración lo fuera por concurrir la circunstancia a la que se refiere el artículo 45.4.b) 1.º de este Reglamento, se entenderá que se produce el nacimiento de la obligación cuando reciba la comunicación en plazo a que se refiere dicho precepto."

A la vista del precepto reproducido, se puede afirmar que el nacimiento de la obligación de declarar depende de tres momentos en función del mecanismo de planificación efectuado (puesta a disposición en el caso de los mecanismos normalizados; momento en que sea ejecutable para los mecanismos normalizados con modificación sustantiva; y primera fase de ejecución del mecanismo para el resto de los casos).

De ello se deduce que, en todo caso, la obligación de declaración se producirá con carácter previo o ex ante al inicio de cualquier procedimiento jurisdiccional o administrativo, por cuanto, se insiste en ello, la obligación de declaración de los mecanismos se produce con anterioridad a que el mecanismo de planificación fiscal (acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación transfronterizo según el artículo 45.2.a) del RGAT) se ejecute o en el primer momento en que empieza a ejecutarse el mecanismo.

Conforme con lo anterior, se puede afirmar que la obligación de información a la Administración tributaria no interferiría con el derecho a la tutela judicial efectiva, por cuanto se refiere al desarrollo de actividades que en todo caso se realizan con carácter previo al inicio de cualquier procedimiento judicial a cuyo socaire se pueda ejercitar el citado derecho fundamental.

65.- A partir de las consideraciones efectuadas en el informe de referencia, cabe deducir, según del mismo se deduce, que, en el marco de la normativa de transposición proyectada los abogados que actúen como "intermediarios de primer nivel", esto es aquellos que diseñen, comercialicen, organicen, pongan a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestionen su ejecución, no actuarán en un contexto que les habilite para invocar su deber de secreto profesional, pues se trataría de actividades desconectadas con las funciones propias de la abogacía, vinculadas con la tutela judicial efectiva. Por otro lado, tampoco podrían alegar el secreto profesional los abogados que



actuaran como, según el informe, “intermediarios de segundo nivel”, esto es, quienes prestaran, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información; y ello, en este caso, porque el momento en que surge la obligación de declarar se produciría en un momento previo o anterior al inicio de cualquier procedimiento jurisdiccional o administrativo.

66.- Ahora bien, aunque dado el carácter temprano en el que surge la obligación de declarar este tipo de mecanismos transfronterizos parece difícilmente pensable la intervención de un abogado ejerciendo funciones de defensa o asesoramiento en el contexto de un proceso judicial o administrativo en curso, resulta perfectamente imaginable la intervención de profesionales de la abogacía ejerciendo funciones de asesoramiento en relación con este tipo de mecanismos transfronterizos con el fin de determinar y analizar la posición jurídica de las partes intervinientes y clarificar las consecuencias jurídicas del mecanismo, con vistas a un eventual procedimiento administrativo o proceso judicial. En este contexto, la invocación del secreto profesional y la consiguiente exoneración de la obligación de declarar resulta, sin duda, plausible.

67.- En este punto es conveniente analizar las soluciones que ofrece el Derecho comparado, vigente o en estado de elaboración.

68.- En Alemania el borrador de anteproyecto de ley de transposición (de fecha 30 de enero de 2019) contiene una modificación de la *Abgabenordnung* mediante la que se incorporan los artículos 138d a 138i en los que se regulan los distintos aspectos contenidos en la DAC 6, con la novedad de que el prelegislador alemán contempla la extensión de la obligación de declarar a los mecanismos de planificación fiscal de ámbito interno. En lo que respecta a la operatividad del secreto profesional, el artículo 138f.5 prevé la dispensa de la obligación de declarar a aquellos intermediarios a los que corresponda una «obligación legal de confidencialidad». De este modo, la norma tributaria se remite sin más al régimen legal del deber de secreto correspondiente a cada profesión. Con carácter general, el artículo 102 *Abgabenordnung* establece las exenciones a los deberes de información a la autoridad tributaria y en su apartado 3 exime a los siguientes profesionales: abogados defensores (*Verteidiger*), abogados (*Rechtsanwälte*), abogados de patentes, notarios, contadores,



auditores, representantes fiscales, auditores jurados. Respecto de los abogados, el artículo 42.3 de la *Bundesrechtsanwaltsordnung* establece que «*El abogado debe guardar secreto. Esta obligación se refiere a todo lo que conozca en el ejercicio de su profesión. Lo anterior no abarca los hechos que son públicos o que por su naturaleza no requieren el secreto*» (*Der Rechtsanwalt ist zur Verschwiegenheit verpflichtet. Diese Pflicht bezieht sich auf alles, was ihm in Ausübung seines Berufes bekannt geworden ist. Dies gilt nicht für Tatsachen, die offenkundig sind oder ihrer Bedeutung nach keiner Geheimhaltung bedürfen*).

69.- En Italia, el anteproyecto de Decreto legislativo mediante el que se prevé la transposición de la DAC 6 contempla en el artículo 3 dos supuestos de exoneración del deber de declarar:

«4. *El intermediario queda exonerado de la obligación de comunicación sólo en los casos en los que examina la situación legal de su cliente o realiza tareas de defensa o representación del cliente en un procedimiento ante una autoridad judicial, incluido el asesoramiento sobre si iniciarlo o evitarlo. (L'intermediario è esonerato dall'obbligo di comunicazione limitatamente ai casi in cui esamina la posizione giuridica del proprio cliente o espleti compiti di difesa o di rappresentanza del cliente in un procedimento innanzi ad una autorità giudiziaria, compresa la consulenza sull'eventualità di intentarlo o evitarlo).*

5. *El intermediario queda exonerado de la obligación de comunicar el mecanismo transfronterizo si de la información transmitida puede surgir una responsabilidad penal. (L'intermediario è esonerato dall'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero qualora dalle informazioni trasmesse possa emergere una sua responsabilità penale).*»

70.- En Portugal, desde la entrada en vigor del Decreto-Ley nº 29/2008, de 25 de febrero, se han establecido deberes de comunicación, información y aclaraciones a la administración tributaria para prevenir y combatir la planificación fiscal abusiva. Tales obligaciones información sobre los mecanismos de planificación fiscal abusiva, de ámbito interno, se imponen, de acuerdo con el artículo 5 a los «promotores», teniendo tal consideración «*cualquier entidad con o sin personalidad jurídica que resida o esté establecida en cualquier circunscripción del territorio nacional que, en el desempeño de su actividad económica, proporcione, por cualquier motivo, con o sin remuneración, servicios de apoyo, asesoría, consejo, consultoría o similares en el ámbito tributario fiscal, relacionados con la determinación de*



la situación fiscal o el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los clientes o terceros». En particular, en el apartado 2, letra c, del referido artículo se incluyen expresamente dentro de la categoría de promotores a los abogados y sociedades de abogados. Ahora bien, el artículo 6 delimita el alcance de las obligaciones de información en los siguientes términos:

«Artículo 6. Delimitación

1. No supone actuar como promotor, no aplicándose las obligaciones previstas en este decreto ley, el asesoramiento sobre el plan o actuación de planificación fiscal por parte de un abogado o solicitador o de una sociedad de abogados o de solicitadores en el contexto de la evaluación de la situación legal del cliente, en el ejercicio de su tarea de defender o representar a clientes en procedimientos legales, o en relación con procedimientos legales, incluido el asesoramiento sobre cómo iniciar o evitar un procedimiento, si la información se obtiene antes, durante o después del proceso, así como en el ámbito de otras actuaciones de abogados y solicitadores, tal como se definen en la Ley No. 49/2004, de 24 de agosto.

2. Tampoco supone actuar como promotor las recomendaciones sobre un plan o actuación de planificación fiscal realizadas por un auditor de cuentas o una sociedad de auditores de cuentas dentro del ámbito de las funciones de interés público de auditoría de cuentas.»

71.- Este esquema se ha trasladado, en sustancia, al anteproyecto de ley de transposición de la DAC 6. En efecto, el artículo 7, en sus apartados 2 y 3 define los sujetos que tienen la consideración de intermediario de acuerdo con lo establecido en la Directiva, pero en el apartado 5, del mismo artículo, se delimita negativamente el ámbito comprendido por el concepto de intermediario en los siguientes términos:

«No integra ninguna de las actuaciones a las que se hace referencia en los párrafos 2 y 3 la evaluación legal de la situación tributaria existente del contribuyente realizada en el contexto de la consulta jurídica o el ejercicio del mandato en el procedimiento fiscal administrativo, el proceso de impugnación fiscal, los procedimientos penales fiscales o el proceso de infracción fiscal, incluido el asesoramiento sobre la conducción de los procedimientos respectivos.»



72.- Por otro lado, el artículo 8 del anteproyecto de ley de transposición regula el deber de secreto y se dispone lo siguiente: *«El cumplimiento de las obligaciones de comunicación a las que están sometidos los sujetos mencionados en el artículo anterior prevalecerá sobre el deber de secreto a que están vinculados, legal o contractualmente, y no podrán invocarlo en el ámbito de la presente ley».*

73.- De este panorama de Derecho comparado se desprende que los distintos prelegisladores han optado por excluir del ámbito subjetivo de las obligaciones de información previstas por la DAC 6 a los abogados en tanto ejerzan funciones de asesoría jurídica o de defensa.

74.- Volviendo al análisis del anteproyecto sometido a informe, es claro que la imposición de las obligaciones de declarar, previstas en la DAC 6, se funda en un interés público de innegable raigambre constitucional como es posibilitar la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos, al perseguir una finalidad disuasoria respecto de la realización de mecanismos de planificación fiscal agresiva y el objetivo de luchar contra la elusión fiscal.

75.- Los intereses públicos implicados en la obtención de información sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal justifican la interferencia en el libre desarrollo de una actividad profesional consistente en la obligación de declarar a la autoridad tributaria determinados datos sobre estos mecanismos por parte de quienes tengan la consideración de intermediarios, bien de primer nivel, en la terminología empleada en este informe, por participar en el diseño, organización, puesta a disposición o comercialización, bien de segundo nivel, cuando la participación consiste en prestar labores de ayuda, asistencia o asesoramiento.

76.- Cuando un abogado participa en la creación de un mecanismo transfronterizo de planificación fiscal como "intermediario de primer nivel" puede considerarse que actúa más bien como gestor de intereses ajenos que como profesional de la abogacía desempeñando «la dirección y defensa de las partes en toda clase de procesos, o el asesoramiento y consejo jurídico» (art. 542.1 LOPJ) y, por tanto, cabría entender que su actuación no quedaría cubierta por el secreto profesional. En este sentido, debe recordarse que el apartado 5 del artículo 8 bis ter DAC establece que *«[l]os intermediarios solo podrán acogerse a una dispensa con arreglo al párrafo primero en la medida en que actúen dentro de los límites de la*



correspondiente normativa nacional por la que se definan sus profesiones», por tanto, el legislador europeo está vinculando, claramente, el ámbito de cobertura del secreto profesional con el desempeño de las funciones propias de la profesión respecto de la cual el derecho nacional haya establecido tal deber de secreto.

77.- En este sentido, tal y como se ha adelantado más arriba, el texto del anteproyecto no permite determinar con claridad si la actuación de un abogado que presta asesoramiento jurídico en relación con un mecanismo transfronterizo debe ser subsumida en el concepto de intermediario, y por tanto obligado a declarar, o no, por razón de su secreto profesional. El punto clave aquí es distinguir entre el asesoramiento para diseñar, organizar, poner a disposición o comercializar un mecanismo de planificación fiscal, lo que podría denominarse "asesoramiento participativo", y el asesoramiento estrictamente jurídico que tiene por objeto determinar la posición jurídica de un determinado mecanismo, evaluando su encaje en las normas de aplicación y las consecuencias jurídicas que se derivan del mismo; un asesoramiento que podría denominarse "asesoramiento neutral". Ciertamente la distinción es lúbil y probablemente difícil en la práctica, pero conceptualmente la diferencia entre ambos tipos de asesoramiento es posible y permite que el profesional de la abogacía en el marco de sus funciones propias (art. 542.1 LOPJ) pueda legítimamente invocar su secreto profesional, quedando exonerado de la obligación de declarar.

78.- Debe subrayarse que el artículo 542.3 LOPJ extiende el derecho-deber de secreto profesional a todo Abogado cualquiera que se la modalidad de su actuación profesional, por lo que alcanza a todas las formas de ejercicio profesional, como el ejercicio individual, el ejercicio en régimen laboral, el ejercicio colectivo o en régimen de colaboración multiprofesional. En particular, es indudable que nuestro ordenamiento jurídico reconoce el secreto profesional a los denominados abogados internos o *in house*, que deberá, por tanto, ser respetado en el marco de la transposición de la DAC 6.

79.- De acuerdo con lo expuesto, resulta apropiado que el anteproyecto introdujera una regla conforme a la cual los profesionales de la abogacía cuando desempeñen alguna de las funciones establecidas en el artículo 542.1 LOPJ quedarán exonerados de la obligación de declarar. La redacción podría ser similar a la del artículo 22 de la Ley 10/2010 o tomar como



modelo los preceptos incluidos en los anteproyectos de ley de transposición italiano o portugués.

80.- Como ha afirmado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en el asunto Michaud c. Francia, «el secreto profesional es de gran importancia para el abogado, para su cliente y para la administración de justicia. Es, sin duda, uno de los principios fundamentales en los que se basa la administración de justicia en una sociedad democrática» (ap. 123). El legislador puede delimitar el ámbito del secreto en aras a proteger intereses públicos prevalentes, pero no cabe imponer obligaciones de declarar o informar que incidan «en la auténtica esencia de la función defensora del abogado, la cual, como ya quedado establecido anteriormente, constituye la base del secreto profesional» (ap. 128).

VI. CONCLUSIONES

PRIMERA.- El secreto profesional constituye una garantía esencial para el ejercicio de la abogacía y se erige, en palabras de la STS Contencioso-Administrativo de 10 de mayo de 1999 (ECLI:ES:TS:1999:3142), en «*pedra angular de la independencia de esta noble profesión, sobre la que se deposita la confianza de sus clientes, justiciables ante el Poder Judicial*» (FJ 4). A través de la institución del secreto se protegen como bienes jurídicos derechos fundamentales de los clientes como el derecho a la tutela judicial sin indefensión (art. 24 CE) y los derechos que protegen la privacidad de las personas en sus distintas dimensiones, recogidos en los distintos apartados del artículo 18 CE (esto es, el derecho a la intimidad personal, el secreto de las comunicaciones y la protección de datos de carácter personal). Y, al tiempo, la garantía del secreto está al servicio de la protección de la confianza y la confidencialidad de las relaciones entre cliente y Abogado.

SEGUNDA.- El fundamento normativo de tal derecho-deber se encuentra en el artículo 542.3 LOPJ que dispone lo siguiente: «Los abogados deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias de que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos». Más allá de los supuestos en los que el secreto profesional opera como exención de un deber legal de declarar en el proceso, el secreto profesional de los abogados también es oponible frente a la Administración, y en particular, a la Administración Tributaria, tal y como reconoció la STC 110/1984, de 26 de noviembre.



TERCERA.- Ciertamente, el secreto profesional, desde el punto de vista normativo, se configura como un deber en relación con el cliente, en cuyo interés se impone al profesional la obligación de mantener reserva sobre el contenido de su relación abogado-cliente. La vulneración de tal deber merece reproche penal, en el supuesto tipificado en el artículo 199.2 CP, y el reproche disciplinario en el marco de la potestad sancionadora colegial (arts. 80 y siguientes del Estatuto General de la Abogacía Española, aprobado por el Real Decreto 658/2001, de 22 de junio). Pero, junto a la dimensión de deber no cabe desconocer que el secreto profesional, en la medida en que opera como dispensa del cumplimiento de aquellos deberes de declarar legalmente previstos con los que entre en colisión, constituye para el profesional un derecho oponible frente al poder público que pretenda recabar tal declaración.

CUARTA.- De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, el secreto profesional regulado en el apartado 3 del artículo 542 LOPJ debe ponerse en conexión con la definición de la profesión de abogado contenida en el apartado 1 del mismo artículo, de modo que el secreto profesional alcanza a las relaciones cliente-abogado establecidas en el ejercicio de la dirección y defensa en juicio o el asesoramiento y consejo jurídico.

QUINTA.- El alcance de la obligación tributaria formal regulado en el artículo 83.5 de la Ley General Tributaria, en relación con el secreto profesional de los Abogados, debe ser interpretado de conformidad con el artículo 542.3 LOPJ, de modo que el ámbito protegido por el secreto en materia tributaria debe entenderse coextenso con lo protegido con carácter general ex artículo 542.3 LOPJ. El deber de reserva se proyecta sobre el contenido de la relación profesional cliente-abogado y abarca los datos, informaciones, notas, comunicaciones, etc. que conforman esa relación, siempre que la actuación del abogado se enmarque dentro de las funciones propias de la profesión, esto es, la defensa y asesoramiento jurídico.

SEXTA.- La imposición de las obligaciones de declarar, previstas en la Directiva objeto de transposición por el anteproyecto de ley informado, se funda en un interés público de innegable raigambre constitucional como es posibilitar la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos, al perseguir una finalidad disuasoria respecto de la realización de mecanismos de planificación fiscal agresiva y el objetivo de luchar contra la



elusión fiscal. En tal sentido, los intereses públicos implicados en la obtención de información sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal justifican la interferencia en el libre desarrollo de una actividad profesional consistente en la obligación de declarar a la autoridad tributaria determinados datos sobre estos mecanismos por parte de quienes tengan la consideración de intermediarios, bien de primer nivel, en la terminología empleada en este informe, por participar en el diseño, organización, puesta a disposición o comercialización, bien de segundo nivel, cuando la participación consiste en prestar labores de ayuda, asistencia o asesoramiento.

SÉPTIMA.- Cuando un abogado participa en la creación de un mecanismo transfronterizo de planificación fiscal como “intermediario de primer nivel” puede considerarse que actúa más bien como gestor de intereses ajenos que como profesional de la abogacía desempeñando «la dirección y defensa de las partes en toda clase de procesos, o el asesoramiento y consejo jurídico» (art. 542.1 LOPJ) y, por tanto, cabría entender que su actuación no quedaría cubierta por el secreto profesional. En este sentido, debe recordarse que el apartado 5 del artículo 8 bis ter DAC establece que *«[l]os intermediarios solo podrán acogerse a una dispensa con arreglo al párrafo primero en la medida en que actúen dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional por la que se definan sus profesiones»*, por tanto, el legislador europeo está vinculando, claramente, el ámbito de cobertura del secreto profesional con el desempeño de las funciones propias de la profesión respecto de la cual el derecho nacional haya establecido tal deber de secreto.

OCTAVA.- El texto del anteproyecto no permite determinar con claridad si la actuación de un abogado que presta asesoramiento jurídico en relación con un mecanismo transfronterizo debe ser subsumida en el concepto de intermediario, y por tanto obligado a declarar, o no, por razón de su secreto profesional. El punto clave es distinguir entre el asesoramiento para diseñar, organizar, poner a disposición o comercializar un mecanismo de planificación fiscal, lo que podría denominarse “asesoramiento participativo”, y el asesoramiento estrictamente jurídico que tiene por objeto determinar la posición jurídica de un determinado mecanismo, evaluando su encaje en las normas de aplicación y las consecuencias jurídicas que se derivan del mismo; un asesoramiento que podría denominarse “asesoramiento neutral”. Ciertamente la distinción es lábil y probablemente difícil en la práctica, pero conceptualmente la diferencia



entre ambos tipos de asesoramiento es posible y permite que el profesional de la abogacía en el marco de sus funciones propias (art. 542.1 LOPJ) pueda legítimamente invocar su secreto profesional, quedando exonerado de la obligación de declarar.

NOVENA.- El artículo 542.3 LOPJ extiende el derecho-deber de secreto profesional a todo Abogado cualquiera que se la modalidad de su actuación profesional, por lo que alcanza a todas las formas de ejercicio profesional, como el ejercicio individual, el ejercicio en régimen laboral, el ejercicio colectivo o en régimen de colaboración multiprofesional. En particular, es indudable que nuestro ordenamiento jurídico reconoce el secreto profesional a los denominados abogados internos o *in house*, que deberá, por tanto, ser respetado en el marco de la transposición de la DAC 6.

DÉCIMA.- De acuerdo con lo expuesto, resulta apropiado que el anteproyecto introdujera una regla conforme a la cual los profesionales de la abogacía cuando desempeñen alguna de las funciones establecidas en el artículo 542.1 LOPJ quedarán exonerados de la obligación de declarar. La redacción podría ser similar a la del artículo 22 de la Ley 10/2010 o tomar como modelo los preceptos incluidos en los anteproyectos de ley de transposición italiano o portugués a los que se hace referencia en el cuerpo del informe.

Es todo lo que tiene que informar este Consejo.

Lo precedente concuerda bien y fielmente con su original al que me remito, y para que conste extiendo y firmo la presente en Madrid a 26 de septiembre de 2019

Fdo.: Jose Luis de Benito y Benitez de Lugo
Secretario General