Tribuna

Intercambio automático y obligatorio de información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, abogados y secreto profesional

La 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 y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos fronterizos sujetos a comunicación de información,* ofrece la ocasión a los Estados miembros de establecer regulaciones diferenciadas en relación con el secreto profesional. No se ha podido –o no se ha querido– dar el paso de establecer una regulación común. Ha de tenerse presente que el artículo 8.bis Ter apartado 5 de la Directiva, refiriéndose al ámbito de aplicación y condiciones del intercambio automático y obligatorio de información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, establece:

> *«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 definan sus profesiones.»*

La normativa proyectada prácticamente deja las cosas como están, consistiendo la única modificación en la extensión del reconocimiento del secreto profesional a todos aquellos que tuvieran la consideración de intermediario de acuerdo con la Directiva. Desde distintos sectores se reclama una modificación del marco legal del secreto profesional, en línea con las soluciones vigentes o proyectadas en otros Estados (vgr. Portugal e Italia).

Como bien se sabe, la transposición se realiza a través de la modificación de la Ley General Tributaria y del 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.

Se introducen dos nuevas disposiciones adicionales en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La primera (*Disposición adicional vigésima cuarta. Obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal),* establece en sus tres primeros apartados:

> *«1. Los intermediarios y los obligados tributarios interesados deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en 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, y los artículos 29, 29 bis y 93 de esta Ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:*
>
> *a) Mecanismos transfronterizos en los que intervengan o participen cuando concurran alguna de las señas distintivas determinadas conforme a la normativa a que se refiere el párrafo anterior.*
>
> *b) Información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables*
>
> *c) Información de la utilización de los mecanismos transfronterizos de planificación.*
>
> *2. Se considerarán 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.*
>
> *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 vía contractual o normativa, no implicando para los sujetos obligados ningún tipo de responsabilidad respecto del obligado tributario interesado titular de dicha información. (...)».*

En la *Memoria del Anteproyecto de Ley* se señala, en cuanto al ámbito objetivo, que el secreto profesional se circunscribe a los datos privados no patrimoniales y datos confidenciales del obligado tributario interesado que conozca el intermediario en el ejercicio de su actividad de asesoramiento relacionada con el mecanismo transfronterizo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 93.5 de la LGT, y, en cuanto al ámbito subjetivo, se especifica que el régimen de secreto profesional en materia tributaria regulado en el citado artículo 93.5 de la LGT se aplicará, en su caso, a todos los que tuvieran la consideración de intermediarios conforme a lo dispuesto en la propia Directiva.

En este punto, sigue señalando dicha *Memoria*, debe tenerse en cuenta el concepto amplio de intermediario manejado por la DAC 6, definido en base a la actividad de intermediación y no en función de la naturaleza de la persona o entidad que intermedia. Consiguientemente, en la medida en que el concepto de intermediario como obligado en la Directiva está definido en términos amplios, de forma recíproca, debe ser entendida, a efectos de la Directiva, la delimitación de los posibles titulares de la prerrogativa de secreto profesional. Elemento este que coincide con la regulación de nuestra propia normativa interna concretada

en el reiterado artículo 93.5 de la LGT, por cuanto dicho precepto recoge como eventuales titulares de dicho privilegio a todos los profesionales.

Por su parte, la segunda (*Disposición adicional vigésima quinta. Obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal)*, establece en sus dos primeros apartados:

> *«1. Los intermediarios eximidos por el deber de secreto profesional de la presentación de la declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal deberán comunicar fehacientemente dicha exención a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados que participen en los citados mecanismos en los términos establecidos reglamentariamente.*
> *2. Las personas o entidades que tuvieran la condición legal de obligados a declarar y que hubieran presentado la declaración, determinando dicha presentación la exención del resto de los intermediarios o, en su caso, del resto de obligados tributarios interesados que participen en los citados mecanismos transfronterizos, deberán comunicar fehacientemente dicha presentación a los citados obligados eximidos, en los términos establecidos reglamentariamente».*

Es decir, se regulan las obligaciones de comunicación entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración.

La normativa proyectada deja sin resolver varios aspectos. No dudamos que durante la tramitación parlamentaria se pondrán sobre la mesa muchos de ellos y se traerán a colación las soluciones adoptadas en otros ordenamientos comunitarios.

El pasado 26 de septiembre el Consejo General del Poder Judicial aprobó su *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.*

El *Informe*, como es natural, se refiere al secreto profesional de los abogados. En ese sentido, declara:

> *"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".

Como sabemos, el artículo 542 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, establece en su apartado 3: *«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 modificación de este precepto requeriría de una Ley Orgánica. No se tiene intención de hacerlo, con lo cual se soslayan espinosos debates quizás, haciéndose participe de determinados pronunciamientos jurisprudenciales, tales como los dos siguientes:

— STJUE de 26 de junio de 2007, C-305/05 - O*rdre des barreaux francophones y germanophone y otros*, relativa a blanqueo de capitales, en la que podemos leer:

«31. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, el concepto de "proceso justo" contemplado en el artículo 6 del CEDH está integrado por diversos elementos, entre los que se incluyen el derecho de defensa, el principio de igualdad de armas, el derecho de acceso a los tribunales y el derecho a disponer de un abogado tanto en materia civil como penal (véase Tribunal Europeo de Derechos Humanos, sentencias Golder c. Reino Unido, de 21 de febrero de 1975, serie A n.o 18, § 26 a 40; Campbell y Fell c. Reino Unido, de 28 de junio de 1984, serie A n.o 80, § 97 a 99, 105 a 107, y 111 a 113, así como Borgers c. Bélgica, de 30 de octubre de 1991, serie A n.o 214-B, § 24).

32. El 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.

33. En cuanto a la Directiva 91/308, tal como se ha recordado en el apartado 22 de la presente sentencia, del artículo 2 bis, número 5, de la misma se desprende 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.

34. Además, 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.

35. Dado que las exigencias derivadas del derecho a un proceso justo implican, por definición, que exista una relación con algún procedimiento judicial, y habida cuenta del hecho de que el artículo 6, apartado 3, párrafo segundo, de la Directiva 91/308 dispensa a los abogados de las obligaciones de información y de cooperación contempladas en el artículo 6, apartado 1, de dicha Directiva cuando sus actividades tengan la mencionada relación con algún procedimiento judicial, quedan preservadas las exigencias de que se trata.

36. En cambio, es preciso reconocer que las exigencias vinculadas al derecho a un proceso justo no se oponen a que, cuando los abogados actúen en el marco preciso de las actividades enumeradas en el artículo 2 bis, número 5, de la Directiva 91/308, pero en un contexto en el que no resulte aplicable el artículo 6, apartado 3, párrafo segundo, de la misma, tales abogados estén sometidos a las obligaciones de información y de cooperación que impone el artículo 6, apartado 1, de dicha Directiva, puesto que, según subraya específicamente el tercer considerando de la misma Directiva, las mencionadas obligaciones se justifican por la necesidad de luchar eficazmente contra el blanqueo de capitales, que influye de manera manifiesta en el aumento de la delincuencia organizada, el cual representa, a su vez, una amenaza especial para las sociedades de los Estados miembros.

37. A la vista de lo que antecede, procede declarar que las obligaciones de información y de cooperación con las autoridades responsables de la lucha contra el blanqueo de capitales, previstas en el artículo 6, apartado 1, de la Directiva 91/308 y que el artículo 2 bis, número 5, de la misma impone a los abogados, no vulneran el derecho a un proceso justo, tal como éste está garantizado por el artículo 6 del CEDH y el artículo 6 UE, apartado 2, habida cuenta de lo dispuesto en el artículo 6, apartado 3, párrafo segundo, de dicha Directiva».

— Y STJUE (Gran Sala) de 14 de septiembre de 2010, C-550/07 P, *Akzo Nobel Chemicals y Akcros Chemicals/Comisión*, relativa al derecho de la competencia, en la que se dice:

«92. Procede recordar que el respeto del derecho de defensa en todo procedimiento que pueda dar lugar a sanciones, en particular a multas o a multas coercitivas, constituye un principio fundamental del Derecho de la Unión que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha puesto de relieve en varias ocasiones (véanse las sentencias de 2 de octubre de 2003, Thyssen Stahl/Comisión, C-194/99 P, Rec. p. I-10821, apartado 30; de 29 de junio de 2006, Showa Denko/Comisión, C-289/04 P, Rec. p. I-5859, apartado 68, y de 8 de febrero de 2007, Groupe Danone/Comisión, C-3/06 P, Rec. p. I-1331, apartado 68), y ha sido consagrado en el artículo 48, apartado 2, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión.

93. Mediante este motivo, las partes recurrentes intentan demostrar que el derecho de defensa debe incluir la facultad de ser asesoradas, defendidas y representadas por el asesor jurídico elegido libremente por ellas y que la protección de la confidencialidad de las comunicaciones entre abogados y clientes forma parte de este derecho, con independencia del estatuto profesional del abogado de que se trate.

94. A este respecto procede señalar que, cuando una empresa se dirige a su abogado interno, no trata con un tercero independiente, sino que una persona que forma parte

de su plantilla, sin perjuicio de los eventuales deberes profesionales que resulten de su colegiación.

95. Es preciso añadir que, aun suponiendo que la consulta a abogados internos, empleados por la empresa o el grupo de empresas, formara parte del derecho a ser asesorados, defendidos y representados, ello no excluye la aplicación, en caso de intervención de abogados internos, de determinadas restricciones y normas relativas al ejercicio de la profesión, sin que quepa considerar que ello menoscaba el derecho de defensa. Así, los juristas de empresa no siempre tienen la posibilidad de representar a su empleador ante todos los órganos jurisdiccionales nacionales, mientras que tales normas limitan las posibilidades abiertas a los clientes potenciales a la hora de elegir el asesor jurídico más apropiado.

96. De estas consideraciones se desprende que cualquier justiciable que desee recabar el asesoramiento de un abogado, debe aceptar tales restricciones y condiciones del ejercicio de dicha profesión. Las modalidades de la protección de la confidencialidad de las comunicaciones entre abogados y clientes forman parte de estas restricciones y condiciones».

No es imperativa esta jurisprudencia, desde el momento en que la DAC 6, como hemos dicho, deja en manos de los Estados miembro la regulación del secreto profesional a efectos de las obligaciones previstas en la misma.

Interesa recordar, de la mano del citado *Informe* de 26 de septiembre de 2019 del Consejo General del Poder Judicial, que:

"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 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".

No debería, por lo demás, dejarse pasar la ocasión de introducir claridad en relación con el secreto profesional del abogado *in house*. Convendría alejar las som-

bras que se proyectan sobre el derecho a no auto inculparse de la persona jurídica si no se reconoce el secreto profesional al abogado interno.

El Consejo General del Poder Judicial, en su *Informe* de 26 de septiembre de 2019, manifiesta al respecto:

> *"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.*
> *78. Debe subrayarse que el artículo 542.3 LOPJ extiende el derecho-deber de secreto profesional a todo Abogado cualquiera que sea 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".*

Isaac Merino Jara

Director