

Artículos

LA DAC-6 Y SU VALIDEZ BAJO EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

Gloria Marín Benítez

Socia responsable de DAC-6 de Uría Menéndez (Madrid)

La DAC-6 y su validez bajo el derecho de la Unión Europea

La Directiva 2018/822/UE, más conocida como DAC-6, estableció normas de revelación obligatoria de estructuras de planificación fiscal que en algunos casos pudieran constituir una planificación fiscal agresiva. La validez de las disposiciones de esta Directiva, como norma de derecho secundario de la Unión que es, debe ser enjuiciada a la luz de los Tratados y de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. En su reciente sentencia de 8 de diciembre de 2022 (asunto 694-20), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ya ha declarado la invalidez de la obligación que se imponía a los abogados dispensados por secreto profesional de comunicar a la Administración tributaria de notificar a otros intermediarios que no fueran su cliente la existencia de la obligación de comunicación. Sin perjuicio de las consecuencias directas que este pronunciamiento puede tener en la normativa española, este pronunciamiento no resuelve todas las dudas de validez que plantea esta Directiva y de las que este trabajo pretende ofrecer una primera aproximación.

PALABRAS CLAVE:

DAC-6, SECRETO PROFESIONAL, OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN, DERECHOS FUNDAMENTALES.

Validity of DAC-6 as secondary law of the European Union

Council Directive (EU) 2018/822, also known as DAC-6, established rules for mandatory disclosure of tax planning structures that, in some cases, may be considered aggressive tax planning. The validity of the provisions of this Directive as secondary law of the EU, must be analysed in the light of the treaties and the Charter of Fundamental Rights of the European Union. The recent judgment of the Court of Justice of the European Union of 8 December 2022 (case 694-20) declared the invalidity of the obligation imposed on lawyers exempt by professional secrecy from notifying intermediaries other than their client of the need to report. Leaving aside the direct consequences that this may have in Spanish legislation, this judgment does not resolve all the uncertainties relating to validity raised by this Directive. The purpose of this article is to shed some light on them.

KEYWORDS:

DAC-6, PROFESSIONAL PRIVILEGE, REPORTING OBLIGATIONS, FUNDAMENTAL RIGHTS.

FECHA DE RECEPCIÓN: 15-1-2023

FECHA DE ACEPTACIÓN: 21-1-2023

Marín Benítez, Gloria (2023). La DAC-6 y su validez bajo el derecho de la Unión Europea. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 61, pp. 23-36 (ISSN: 1578-956X).

1. Introducción

La conocida como “DAC-6” (Directiva 2018/822/UE¹), por ser la sexta directiva en materia de intercambio de información y modificar así, por quinta vez, la conocida por sus siglas en inglés como “DAC” (Directiva 2011/16/UE²), obligó a informar a las administraciones tributarias de los diferentes Estados miembros de la Unión Europea sobre asuntos que pudieran ser indicativos de una planificación fiscal potencialmente agresiva a los efectos de un posterior intercambio estatal de la información recibida. Estas obligaciones de información quedaron incorporadas al ordenamiento español con la Ley 10/2020³ y su desarrollo reglamentario: el Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, que modificó 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 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y la Orden Ministerial HAC/342/2021, de 12 de abril, que aprobó los modelos de declaración informativa a la AEAT.

Los preceptos de la DAC-6 han suscitado dudas sobre su validez que han dado lugar, hasta la fecha, a tres procedimientos de petición prejudicial elevados al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

El primero se inició el 21 de diciembre de 2020 a instancias del *Grondwettelijk Hof* (Tribunal Constitucional) belga y dio lugar al asunto C-694/20. Versa sobre la compatibilidad del nuevo artículo 8 bis ter de la DAC con los derechos a la vida privada (arts. 7 CDFUE y 8 CEDH) y a un proceso equitativo (arts. 47 CDFUE y 6 CEDH) en la medida en que impone a los abogados sujetos a secreto profesional la obligación de comunicar a otros intermediarios, que no son sus clientes, la existencia de obligación de comunicar y su dispensa.

El segundo se inició el 28 de junio de 2021 a instancias del *Conseil d'État* (Consejo de Estado) francés y dio lugar al asunto C-398/21. Versa también sobre la compatibilidad del apartado 5 del nuevo artículo 8 bis ter de la DAC con los derechos a la vida privada (arts. 7 CDFUE y 8 CEDH) y a un proceso equitativo (arts. 47 CDFUE y 6 CEDH), por no excluir a los abogados de las obligaciones de comunicación.

1 Directiva (UE) 2018/822, del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

2 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.

3 Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822.

El tercero se inició el 29 de septiembre de 2022, de nuevo por el *Grondwettelijk Hof* belga, y ha dado lugar al asunto C-623/22. Las cuestiones planteadas en este asunto tienen alcance más general. Se plantea así la compatibilidad de la DAC-6:

- i. con el artículo 6, apartado 3, del Tratado de la Unión Europea (TUE) y con los principios de igualdad y de no discriminación garantizados por los artículos 20 y 21 de la CDFUE, en la medida en que las obligaciones de información se extienden a todos los impuestos comprendidos en el ámbito de aplicación de la DAC y no solo al Impuesto sobre Sociedades;
- ii. con el principio de legalidad en materia penal (artículos 49. 1 de la CDFUE y 7.1 del CEDH), el principio general de seguridad jurídica y el derecho al respeto de la vida privada (artículos 7 de la CDFUE y 8 del CEDH), en la medida en que muchos conceptos que integran el presupuesto de hecho de la obligación de comunicación —*mecanismo* (y, por tanto, *mecanismo transfronterizo, comercializable, o de aduanas*), *intermediario, participante, empresa asociada, transfronterizo, varias señas distintivas* y el *criterio del beneficio principal*—, así como el momento de devengo que constituye el *dies a quo* del plazo de comunicación, pueden no ser lo suficientemente claros y precisos; y,
- iii. con el derecho a la intimidad (arts. 7 CDFUE y 8 CEDH), en la medida en que la obligación que se impone a los intermediarios no está razonadamente justificada ni es proporcionada a los objetivos de la medida, ni es necesaria para un funcionamiento adecuado del mercado interior.

En España, hay dos recursos presentados ante el Tribunal Supremo contra la normativa reglamentaria de desarrollo de la Ley 10/2020. El primero (recurso n.º 153/2021) fue interpuesto por la Asociación Española de Asesores Fiscales. El segundo (recurso n.º 170/2021), por el Consejo General de la Abogacía Española. La tramitación de ambos se ha suspendido a la espera de lo que dijera el Tribunal de Justicia en las cuestiones prejudiciales que se le han elevado.

El propósito de este trabajo es revisar por qué cabe cuestionar la validez de la Directiva y en qué aspectos.

2. Breves apuntes sobre la DAC-6

La DAC-6 tiene su origen en el informe final de la acción 12 —*Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva*— del Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (conocido como “BEPS”, por sus siglas en inglés)⁴.

La revelación obligatoria de esquemas de planificación fiscal potencialmente agresiva tiene por objeto, según este informe, “*proporcionar información temprana a la administración tributaria*”

4 OCDE (2016), *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. Disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267367-es>.

con la triple finalidad de “[mejorar] *la efectividad de las autoridades fiscales en sus actividades de cumplimiento*”, permitir a las administraciones tributarias “*responder con prontitud a los cambios en el comportamiento del contribuyente por medio de cambios en las leyes, reglamentos o políticas operativas*”, y “*reducir la promoción y el uso de la elusión fiscal*”.

La delimitación subjetiva, objetiva y temporal de esa obligación de revelación se articula en la DAC-6 de la forma que a continuación se expone.

2.1. Delimitación subjetiva

Los obligados a comunicar son, en primera instancia, los denominados *intermediarios fiscales*. Dentro de este concepto, la DAC-6 distingue entre el intermediario primario o principal y el secundario. El *primario o principal* incluye a quien diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición o gestione la ejecución de una operación o acuerdo que reúna los requisitos para ser objeto de comunicación. En la terminología del informe final de la acción 12 de BEPS, sería el promotor del mecanismo. El llamado *intermediario fiscal secundario* incluye a toda persona o entidad 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*” en el tipo de operaciones o acuerdos sujetos a comunicación.

Cuando no existe intermediario fiscal, se obliga a comunicar al contribuyente. La DAC-6 también obliga a trasladar la obligación de información a otros intermediarios o, en su defecto, al obligado tributario, cuando el intermediario tiene una dispensa por secreto profesional.

2.2. Delimitación objetiva

Los asuntos que quedan sujetos a comunicación se identifican por la concurrencia de tres elementos configuradores: han de ser un “mecanismo”, tener un alcance “transfronterizo” y presentar una serie de circunstancias —“señas distintivas”— que determinan su sujeción a declaración, pero que no son necesariamente indicativos de una planificación fiscal agresiva, ni mucho menos de su ilicitud o contrariedad a derecho.

La DAC-6 define *mecanismo transfronterizo* como aquel “*mecanismo que afecte a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país*”, siempre que, además, presente alguna de las condiciones enumeradas en la norma (relativas a la residencia o la realización de actividades por parte de los participantes en el mecanismo en distintas jurisdicciones, entre otras).

Las veinte señas distintivas mencionadas en el anexo de la DAC-6 se agrupan en cinco grandes categorías, de la A a la E, y algunas de ellas —todas las de las categorías A y la B, más algunas de la C— se encuentran ligadas a lo que se llama el “*criterio del beneficio principal*”, que solo se entenderá cumplido “*cuando se pueda determinar que el beneficio principal o uno de los beneficios principales que una persona puede esperar razonablemente de un determinado mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, es la obtención de un beneficio fiscal*”.

Existe una enorme incertidumbre en cuanto a la significación y efectos de este criterio, pues su formulación lingüística recuerda mucho a la de la cláusula antiabuso contenida en el artículo 6 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (generalmente conocida como ATAD, por sus siglas en inglés). Así, según se desprende del apartado 2 de esta cláusula, el concepto de abuso vendría integrado por la utilización de *"todo mecanismo o serie de mecanismos que, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad del derecho fiscal aplicable, resulten estar falseados una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes"*, y en su apartado 3 se aclara que *"un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica"*.

El caso es que algunas señas distintivas pueden resultar *a priori* fácilmente identificables por cualquier asesor, aunque no sea fiscalista ni tenga conocimientos fiscales especializados, mientras que otras requieren un elevado conocimiento y alta especialización fiscal. Por otro lado, no todas las señas son reveladoras por sí mismas de una actuación planificada para la obtención de una ventaja fiscal, sino que hay algunas que, en cuanto reflejan el resultado o efecto de una falta de consistencia o coherencia del ordenamiento tributario, pueden producirse aun sin actuación planificada alguna encaminada a su obtención —*v. gr.*, la seña C1.c) —*"mecanismo que implica la deducibilidad de los pagos transfronterizos efectuados entre dos o varias empresas asociadas cuando el pago se beneficia de una exención total del impuesto en la jurisdicción en que el destinatario reside a efectos fiscales"*—.

De todo lo anterior se desprende que la concurrencia de las señas distintivas no determina necesariamente que se esté ante una planificación fiscal agresiva y, mucho menos, ante una planificación ilícita.

2.3. Delimitación temporal

El plazo para presentar la comunicación a la Administración tributaria por los intermediarios es de treinta días desde el nacimiento de la obligación de comunicación; si están dispensados de comunicación por secreto profesional, el plazo para comunicar la obligación a otros intermediarios o al obligado tributario se reduce a cinco días.

El nacimiento de la obligación de comunicación es distinto para unos y otros. Para los promotores del mecanismo (intermediarios principales), el nacimiento se produce en la primera de las siguientes fechas: la *puesta a disposición* del mecanismo (que cabría interpretar como el momento en que el obligado tributario acepta del intermediario la contratación del mecanismo del que es promotor), el momento de su *ejecutabilidad* (que cabría interpretar como el momento en que el mecanismo promovido recibe los ajustes que permiten su aplicación por un concreto obligado tributario) o la *realización de la primera fase de ejecución* (entendida como el momento en que el mecanismo despliega en la práctica algún efecto jurídico o económico). La dificultad de aplicar estos conceptos a las operaciones que normalmente requieren servicios de asesoramiento jurídico es evidente.

Para los contribuyentes, resultan aplicables en general (según la Directiva) las mismas reglas de devengo que a los intermediarios fiscales principales. No obstante, cuando el contribuyente quede obligado porque los intermediarios que intervienen están sujetos al secreto profesional, el nacimiento se sitúa cuando recibe la correspondiente comunicación.

En cuanto a los asesores o asistentes (intermediarios secundarios), el nacimiento se produce cuando *“prestan el asesoramiento o asistencia”*, sin que existan reglas específicas sobre el devengo cuando se trata de prestación de servicios de tracto continuado, que se prolongan a lo largo del tiempo.

3. Las dudas de validez de la DAC-6

La DAC-6 es una norma de derecho secundario de la Unión y, consecuentemente, está condicionada en su validez y en su transposición al ordenamiento jurídico interno de los diferentes Estados miembros por las exigencias que derivan del derecho primario: el Tratado de la Unión Europea, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y, también, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea —pues según el artículo 6.1 del TUE, apartado 1, la Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta, *“la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados”*.

En cuanto a los límites derivados del Tratado de la Unión Europea, el apartado 1 del artículo 5 del Tratado de la Unión Europea recuerda que *“el ejercicio de las competencias de la Unión se rige por los principios de subsidiariedad y proporcionalidad”* y el apartado 4 del mismo precepto, en relación con este último principio, exige que *“el contenido y la forma de la acción de la Unión no [excedan] de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados”*. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, este principio de proporcionalidad se ha de evaluar poniendo en relación los objetivos perseguidos con los medios empleados, de forma que, una vez establecidos los objetivos que una medida pretende conseguir, se valora, en primer lugar, si esos medios son objetivamente apropiados para alcanzar esos objetivos (en un juicio conocido como *“test de adecuación”*) y, en segundo lugar, si los medios son estrictamente indispensables (en un juicio conocido como *“test de idoneidad”*).

Entre los límites derivados del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, se encuentra el necesario respeto a las libertades fundamentales reconocidas en este —establecimiento y circulación de capitales, servicios, personas y mercancías—. Según jurisprudencia constante del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, si una norma establece una restricción a las libertades fundamentales, en la medida en la que pueda llegar a disuadir o hacer más difícil su ejercicio, su compatibilidad con el derecho de la Unión pasa por que pueda estar justificada en razones imperiosas de interés general, lo que exige también un análisis de proporcionalidad: tanto que la restricción sea necesaria y adecuada para conseguir ese objetivo de interés general como que resulte también proporcionada en sentido estricto, sin ir más allá de lo necesario para alcanzar su objetivo.

Por último, entre los límites derivados de la Carta (con igual valor que los otros dos Tratados), se encuentran todos y cada uno de los derechos individuales en ella reconocidos interpretados a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre los derechos equivalentes del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (art. 53 de la Carta). La injerencia en estos derechos, según el artículo 52.1 de la Carta, solo es admisible cuando viene establecida por la ley, respeta el contenido esencial de esos derechos y libertades, y esa injerencia, siendo necesaria y respondiendo efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás, respeta, de nuevo, el principio de proporcionalidad.

Pues bien, el contraste de las disposiciones de la DAC-6 a la luz de esos principios ha planteado y puede plantear dudas legítimas sobre la validez de muchas de sus disposiciones.

Señalamos algunas de las que se han suscitado.

3.1. Validez del artículo 8 bis ter, apdo. 5 de la DAC a la luz de los derechos fundamentales a la privacidad (arts. 8 CEDH y 7 CDFUE) y a un proceso equitativo (arts. 6 CEDH y 47 CDFUE). Reflexiones sobre el secreto profesional de la abogacía

El artículo 8 bis ter 5 de la Directiva obliga a los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para que, *cuando los intermediarios queden amparados por el deber de secreto profesional*, se les exija *“que notifiquen sin demora sus obligaciones de comunicación de información (...) a cualquier otro intermediario, o cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado”*. La validez de este precepto ha sido ya enjuiciada y denegada por la Sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de diciembre de 2022, asunto C-694/20.

En el asunto C-694/20, el *Grondwettelijk Hof* (Tribunal Constitucional) belga planteó al Tribunal de Justicia la compatibilidad del nuevo artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16 con los derechos a la vida privada o intimidad (arts. 7 CDFUE y 8 CEDH) y a un proceso equitativo (arts. 47 CDFUE y 6 CEDH). Similar cuestión se plantea en el asunto C-398/21 elevado por el Conseil d'État francés.

La sentencia de 8 de diciembre de 2022 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea declara la invalidez de este precepto por considerarlo contrario al derecho a la intimidad. La sentencia descarta la infracción invocada del derecho a un proceso equitativo (arts. 47 CDFUE y 6 CEDH) en la medida en que no hay vínculo entre las obligaciones de comunicación que impone la DAC-6 y un eventual procedimiento. Recuerda, no obstante, que el artículo 7 de la Carta, que encuentra su equivalente en el artículo 8 del Convenio, protege la confidencialidad de toda la correspondencia entre particulares y ofrece una protección reforzada en el caso de los intercambios entre abogados y sus clientes. También recuerda que el secreto profesional cubre igualmente el asesoramiento jurídico, tanto en lo que respecta a su contenido como a su existencia misma. Eso —que en nuestro ordenamiento jurídico viene reconocido por el artículo 542 de la LOPJ— constituye según la sentencia un *nivel mínimo de protección* del derecho a la confidencialidad de las comunicaciones entre abogados y clientes reconocido en el artículo 7 de la CDFUE interpretado a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el artículo 8.1 del CEDH. La

sentencia recuerda así (apdo. 27) que *"de la jurisprudencia del TEDH resulta que el artículo 8, apartado 1, del CEDH protege la confidencialidad de toda la correspondencia entre particulares y ofrece una protección reforzada en el caso de los intercambios entre abogados y sus clientes (véase, en este sentido, TEDH, sentencia de 6 de diciembre de 2012, Michaud c. Francia, §§ 117 y 118)"*; que la protección que dispensa este precepto *"abarca no solo la actividad de defensa, sino también el asesoramiento jurídico"*; que, de forma equivalente, *"el artículo 7 de la Carta garantiza necesariamente el secreto de ese asesoramiento, tanto en lo que respecta a su contenido como a su existencia"*; y que *"como ha señalado el TEDH, quienes consultan a un abogado pueden esperar razonablemente que sus comunicaciones permanezcan privadas y confidenciales [TEDH, sentencia de 9 de abril de 2019, Altay c. Turquía (N.º 2), § 49]"*. También recuerda (apdo. 28) que *"la protección específica que el artículo 7 de la Carta y el artículo 8, apartado 1, del CEDH conceden al secreto profesional de los abogados, que se traduce ante todo en obligaciones a cargo de estos, se justifica por el hecho de que se les encomienda un cometido fundamental en una sociedad democrática, a saber, la defensa de los justiciables (TEDH, sentencia de 6 de diciembre de 2012, Michaud c. Francia, §§ 118 y 119)"*; y que *"esta misión fundamental implica, por una parte, la exigencia, cuya importancia se reconoce en todos los Estados miembros, de que todo justiciable debe poder dirigirse con entera libertad a su abogado, profesión a la que es propia la función de asesorar jurídicamente, con independencia, a todos aquellos que lo soliciten y, por otra parte, la exigencia, correlativa, de lealtad del abogado hacia su cliente (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de mayo de 1982, AM e S Europe/Comisión, 155/79, EU:C:1982:157, apartado 18)"*.

Una vez que ha concluido que la obligación de notificación impuesta por el precepto controvertido supone una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes garantizado por el artículo 7 de la Carta, el Tribunal se embarca en el análisis de si esa injerencia responde a objetivos de interés general reconocidos por la Unión Europea y de si se cumplen las exigencias dimanantes del principio de proporcionalidad para admitir esa restricción del derecho fundamental. Esto último exige un juicio comparativo entre los objetivos de una determinada medida y los medios empleados para alcanzarla desde una triple perspectiva: (i) la de si los medios son objetivamente apropiados para alcanzar esos objetivos (juicio de adecuación o idoneidad); (ii) la de si los medios son estrictamente indispensables, si no hay alternativas menos gravosas para satisfacer esos mismos objetivos (juicio de necesidad o de indispensabilidad); y, finalmente, (iii) la de si existe un equilibrio entre las ventajas y perjuicios que se generan (juicio de proporcionalidad en sentido estricto), que debe valorarse comparando y relacionando la gravedad de la injerencia que conlleva la limitación del derecho y la importancia del objetivo de interés general perseguido que la justifica.

Pues bien, en cuanto a la existencia de un interés general en la medida controvertida, el Tribunal de Justicia lo encuentra con facilidad en el objetivo de contribuir a la prevención del riesgo de elusión y evasión fiscales que persigue la Directiva. Ahora bien, en cuanto a las exigencias dimanantes del principio de proporcionalidad, el Tribunal de Justicia concluye que la obligación de notificación que incumbe al abogado sujeto a secreto profesional no es *necesaria* para alcanzar ese objetivo, en la medida en que esa obligación se impone asimismo a todos los intermediarios y también al propio contribuyente, y estas otras obligaciones que se imponen frente a terceros no cubiertos por el secreto profesional permiten garantizar suficientemente el objetivo pretendido de que la Administración tributaria sea informada.

La sentencia también concluye (apdos. 51 a 58) que tampoco es necesaria la divulgación a la Administración tributaria de la identidad del abogado que actúa como intermediario y de su consulta, puesto que *"el objetivo de las obligaciones de comunicación de información y de notificación, establecidas en el artículo 8 bis ter de esta Directiva, no es controlar que los abogados intermediarios actúen dentro de esos límites [los de su profesión], sino luchar contra las prácticas fiscales potencialmente agresivas y prevenir el riesgo de elusión y evasión fiscales"*.

A nuestro juicio, este pronunciamiento tiene importantes consecuencias en cuanto a la regulación que la Ley 10/2020 hizo del secreto profesional.

En este sentido, aunque la sentencia toma como punto de partida que los intermediarios solo pueden acogerse a la dispensa por secreto profesional en la medida en que actúen dentro de los límites *de la correspondiente normativa nacional por la que se defina su profesión* (apdo. 24) y que corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar si se actúa o no dentro de esos límites (apdo. 24), también deja claro que, cuando el intermediario es un abogado, el alcance de su secreto profesional incluye el asesoramiento jurídico y que la extensión del secreto profesional a ese asesoramiento constituye según la sentencia un *nivel mínimo de protección* del derecho a la confidencialidad de las comunicaciones entre abogados y clientes reconocido en el artículo 7 de la Carta interpretada a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el artículo 8.1 del Convenio.

Teniendo en cuenta lo anterior, entendemos que la restricción que en el alcance del secreto profesional introduce la normativa española de trasposición de la DAC-6 para limitarla al asesoramiento, *"con el único objeto de evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo"*, no encuentra amparo en la Directiva cuando los intermediarios fiscales son abogados.

De hecho, habida cuenta de que la proporcionalidad de la injerencia en el derecho de privacidad se rechaza porque se entiende (apdo. 46) que no puede considerarse estrictamente necesaria para alcanzar los objetivos pretendidos por la Directiva ni, en particular, para garantizar que la información relativa a los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información se transmita a las autoridades competentes cuando la obligación se impone en la Directiva a *todos* los intermediarios, sujetos a secreto profesional o no (apdo. 47), cabría plantear si cabe extrapolar el razonamiento de la sentencia a todo intermediario secundario que esté sujeto a una obligación de secreto profesional, aunque no sea abogado.

3.2. Validez de la extensión subjetiva de las obligaciones de comunicación a los intermediarios secundarios a la luz del principio de proporcionalidad en el que debe enmarcarse la actuación de la Unión (art. 5.4 TUE)

La Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-694/20 abordó el análisis del principio de proporcionalidad en el marco de los requisitos que debería cumplir la injerencia en el derecho fundamental a la vida privada para que, en aplicación del artículo 52.1 de la Carta, pueda considerarse una limitación válida.

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

Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el control del principio de proporcionalidad como requisito de validez de los actos de la Unión ha de verificarse poniendo en relación los objetivos que persigue el acto de la Unión en cuestión con los medios empleados. De esta forma, una vez establecidos los objetivos que una medida pretende conseguir, el principio enjuicia, en primer lugar, si esos medios son objetivamente apropiados para alcanzar esos objetivos (test de adecuación) y, en segundo lugar, si los medios son estrictamente indispensables (test de idoneidad). Así, entre otras, en las SSTJUE *Garage Molenheide*, asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, EU:C:1997:623, apdos. 46 a 49; *Schröder* 40/72, EU:C:1973:14, apdo. 14; *Schröder*, 257/87, EU:C:1989:303, apdo. 22; y *Crispolponi* (C-133/93, C-300/93 y C-362/93, EU:C:1994:364).

Pues bien, proyectando estos juicios de adecuación e idoneidad sobre la medida controvertida —extensión subjetiva de las obligaciones de comunicación bajo DAC-6 a los intermediarios secundarios— en relación con el objetivo pretendido —la lucha contra la erosión fiscal—, de la sentencia se infiere claramente que aquella no es siquiera *necesaria*, puesto que la obligación se impone también sobre los intermediarios principales y sobre el propio obligado tributario. Sin entrar a valorar la adecuación de la medida —que también puede plantear dudas cuando la obligación de comunicación puede potencialmente afectar a asesores que no tienen conocimientos fiscales especializados o que no tienen un conocimiento global de la operación—, el razonamiento que hace la sentencia para concluir en la innecesariedad de la obligación impuesta por el artículo 8 bis ter 5 de la Directiva a los abogados amparados por secreto profesional es perfectamente extrapolable a la extensión subjetiva de la obligación de comunicación a otros intermediarios fiscales secundarios. La innecesariedad de esa extensión subjetiva, que no encuentra explicación ni justificación en el proceso de elaboración de la DAC-6, ni amparo en el informe final de la Acción 12 de BEPS, resulta a nuestro juicio clara tras la sentencia.

3.3. Validez del artículo 8 bis ter, apdo. 3 (normas de atribución de competencia) a la luz de la libertad de establecimiento (art. 49 del TFUE)

El artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea prohíbe en su apartado primero las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro, extendiendo dicha prohibición a las restricciones relativas a la apertura de agencias o sucursales oficiales. En su apartado segundo, este precepto aclara que la libertad de establecimiento comprenderá *"el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 54, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales"*. A estos efectos, las sociedades constituidas de conformidad

con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Unión son equiparadas, en virtud del artículo 54 del Tratado, a las personas físicas nacionales de los Estados miembros.

Pues bien, según el artículo 8 bis ter, apartado 3 de la DAC-6, *"cuando el intermediario sea responsable de presentar la información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información a las autoridades competentes de más de un Estado miembro, dicha información se presentará únicamente en el Estado miembro que figure el primero de la lista expuesta continuación: a) el Estado miembro en el que el intermediario sea residente fiscal; b) el Estado miembro en que el intermediario tenga un establecimiento permanente a través del cual se faciliten los servicios en relación con el mecanismo; c) el Estado miembro en el que el intermediario esté constituido o por cuya legislación se rija; d) el Estado miembro en el que el intermediario esté registrado en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de asesoría"*.

La prioridad que este precepto otorga al Estado de residencia del intermediario puede suponer una restricción a la libertad de establecimiento cuando la normativa de transposición de la DAC-6 es más estricta en el Estado en el que el intermediario es residente que en el Estado de establecimiento, en el que ejerce su actividad. De hecho, este orden de prioridad impide que el intermediario pueda ejercitar su actividad en el Estado de establecimiento *"en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales"*, como exige el artículo 49 del TFUE, si en el Estado de residencia se establecen mayores restricciones al secreto profesional, por ejemplo, que en el Estado de establecimiento. Esta situación puede hacer que los intermediarios se encuentren menos inclinados a establecerse en otro Estado miembro para desarrollar su actividad de otra forma que no sea con la constitución de una filial, pues esta sería la única forma de garantizar que, a efectos de las obligaciones previstas en la DAC-6, se pueda prestar servicios a los clientes de ese otro Estado miembro de acogida en las mismas condiciones que los asesores o abogados residentes en ese otro Estado.

El orden de prioridad establecido en la DAC-6 constituye, por tanto, una medida que, aunque aplicable sin discriminación por razón de nacionalidad, puede hacer menos atractivo el ejercicio por nacionales de la Unión Europea de la libertad de establecimiento garantizada por el TFUE y, por ello, según jurisprudencia consolidada, ha de ser calificada como una restricción en el sentido del artículo 49 del TFUE (v., entre otros, C-299/02 Comisión c. Holanda, apdo., y C-140/03 Comisión c. Grecia, apdo. 27), sobre todo si tenemos en cuenta que las restricciones a la libertad de establecimiento están prohibidas incluso si su ámbito de aplicación es reducido o su trascendencia menor (270/83 Comisión c. Francia, apdo. 21; C-34/98, Comisión c. Francia, apdo. 49; y C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, apdo. 43).

Ha de hacerse notar que la erosión de las bases imponibles de los Estados miembros no constituye, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una razón imperiosa de interés general que justifique una restricción a las libertades fundamentales reconocidas por el TFUE. Pero incluso si admitiéramos que, *a priori*, los objetivos perseguidos por la DAC-6 sí admiten esa restricción, sería preciso en todo caso que esas medidas cumplieran el principio de proporcionalidad, de forma que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar su propósito. En este sentido, es criterio asentado del Tribunal de Justicia que *"si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no*

deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin" (SSTJUE de 18 de diciembre de 1997, ap. 47; 11 de mayo de 2006, ap. 30; 27 de septiembre de 2007, ap. 53; 11 de junio de 2009, ap. 60; 7 de diciembre de 2010, ap. 45 o 26 de marzo de 2015, ap. 48) y que para que una medida restrictiva esté justificada *"debe respetar el principio de proporcionalidad, en el sentido de que debe ser idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue y no debe ir más allá de lo necesario para alcanzarlo"* (STJUE de 4 de marzo de 2004, ap. 28).

Estas exigencias del principio de proporcionalidad no se cumplen en la normas de atribución de competencia de la DAC-6, pues un orden diferente al establecido en el apartado 3 del artículo 8 bis ter de la DAC permitiría conseguir el mismo objetivo sin ocasionar una interferencia *de facto* en la decisión de un intermediario de cómo se establece en otro Estado miembro para prestar servicios.

Esta cuestión, que no parece haberse elevado al Tribunal de Justicia de la Unión Europea en ninguno de los procedimientos que han llegado a él, sí se ha planteado a nuestro Tribunal Supremo en los recursos contra la normativa reglamentaria de desarrollo de la Ley 10/2020.

3.4. Validez de las obligaciones impuestas por la DAC-6 en su conjunto a la luz del derecho a la intimidad (arts. 8 CEDH y 7 CDFUE) en relación con el principio de legalidad penal (arts. 7.1 CEDH y 49.1 CDFUE)

Las obligaciones de comunicación que impone la DAC-6 injieren, como toda obligación de comunicación de datos, en la esfera particular de una persona y, concretamente, en su intimidad, aunque sea económica. Aceptando que esas obligaciones se imponen por razones de interés general (erosión de bases imponibles) que justifican la injerencia en ese derecho individual, ¿se cumplen los restantes requisitos en los que el artículo 53.1 de la Carta considera admisible esa restricción a los derechos fundamentales en ella reconocidos? En concreto, ¿se cumple con el requisito de que la injerencia esté autorizada por una ley?

Es cierto que la obligación surge de las normas previstas en la Directiva, pero, cuando el Tribunal de Justicia de la Unión Europea analiza el requisito de legalidad de la injerencia, subraya claramente, en línea con la jurisprudencia constante del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre la cuestión, que no basta con que exista una ley formal, sino que la ley ha de cumplir también ciertos requisitos materiales o cualitativos: ha de ser accesible, precisa y previsible. La previsibilidad y la precisión exigen que la ley permita a los ciudadanos regular sus conductas: deben ser capaces (con el debido asesoramiento, si fuera necesario) de prever con un grado razonable las consecuencias que derivan de una acción (SSTEDH de 26 de abril de 1979, *Sunday Times c. Reino Unido*; de 23 de febrero de 2017, *Tommaso c. Italia*).

En el caso de la DAC-6, es legítimo cuestionar que esos requisitos de claridad y previsibilidad se cumplan.

Las señas distintivas se basan en conceptos jurídicos indeterminados que han sido objeto de diferente —cuando no divergente— interpretación por las diferentes Administraciones públicas que han publicado guías interpretativas. Por ejemplo, para la seña C1.c) —*"un mecanismo que implica*

la deducibilidad de los pagos transfronterizos efectuados entre dos o varias empresas asociadas cuando el pago se beneficia de una exención total del impuesto en la jurisdicción en que el destinatario reside a efectos fiscales—, la guía británica afirma que para determinar si se cumple esta regla es preciso analizar la naturaleza del pago y no del destinatario (esto es, que se trata de una exención objetiva y no subjetiva), mientras que la guía alemana define la exención como la falta de integración de una renta en la base imponible no solo por razón de que resulte aplicable una exención objetiva, sino también por razón de exenciones subjetivas, o supuestos de no sujeción, u otras razones; y la guía francesa incluye cualquier supuesto de no tributación efectiva en virtud de una concesión, compensación o deducción de pérdidas u otros gastos deducibles, o deducción o asignación de impuestos pagados en el extranjero. Ante la falta de reglas interpretativas dictadas por la Administración tributaria española a día de hoy, los obligados a comunicar bajo normativa española tienen tres criterios dispares para evaluar si se cumple la señal o no.

El devengo de la obligación de comunicar también se basa en conceptos jurídicos indeterminados de difícil aplicación en la práctica cuando se trata del intermediario fiscal principal. En el caso del intermediario fiscal secundario, el nacimiento de la obligación se establece en el momento en que se presta el asesoramiento, la ayuda o la asistencia, sin tomar en consideración que esta clase de servicios son de tracto sucesivo y, por lo tanto, se prolongan a lo largo del tiempo, siendo imprescindible, por tanto, que la norma identifique el momento concreto en el que se produce el devengo de la obligación de comunicar, sobre todo cuando el cumplimiento tardío es tipificado como infracción tributaria.

La falta de precisión y previsibilidad sobre la conducta exigida y sobre sus consecuencias reviste, a nuestro juicio, especial gravedad en aquellos mecanismos sujetos a comunicación por presentar alguna de las señales ligadas al criterio del beneficio principal, y ello por la incertidumbre que existe sobre la significación y alcance que ha de darse a este criterio y su eventual asimilación (dadas las similitudes de su formulación lingüística) a la norma antiabuso general contenida en la conocida como Directiva antielusión, cuya transposición a nuestro ordenamiento se ha considerado innecesaria por disponer este ya de los artículos 15 y 16 de la LGT, que articulan en nuestro ordenamiento los mecanismos con los que la Administración reacciona ante las prácticas abusivas. La doctrina ha defendido que la naturaleza del criterio del beneficio principal es diferente a la de una norma antiabuso (J. LÓPEZ TELLO: “La obligatoria declaración de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal la directiva de cooperación administrativa (DAC-6), *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 2019, 53). Pero lo cierto es que ni la DAC-6 ni la normativa de transposición aclaran si se trata o no de una norma antiabuso, y esta falta de claridad puede llevar a situaciones en las que la información facilitada por el abogado a la Administración tributaria (si no se encuentra cubierto por secreto profesional), o por el propio cliente, podría ser utilizada en contra del cliente en un futuro procedimiento de inspección si la Administración tributaria mantuviera una tesis diferente.

En este punto, el régimen sancionador podría vulnerar también los artículos 47 (derecho de toda persona a que su causa sea oída equitativamente) y 48 (derecho a la presunción de inocencia) de la Carta y de su correlato en los apartados 1, por un lado, y 2 y 3, por otro, del artículo 6 del CEDH, en su vertiente de derecho a la no autoincriminación, según se desprende de la interpretación que estableció el Tribunal de Justicia en su sentencia de 2 de febrero de 2021, *DB c. Commissione Nazionale per le Società e la Borsa*, asunto C-481/19. En ella, el Tribunal de Justicia concluye que

este derecho se opone, en particular, a que una persona física sea sancionada por su negativa a dar a la autoridad competente respuestas *de las que pueda resultar* su propia responsabilidad por una infracción que conlleve sanciones administrativas que persiguen una finalidad represiva y presentan un elevado grado de severidad (esto es, sanciones “penales” en el sentido en el que este término es utilizado en la Carta).

Sea como fuere, esta cuestión —la de la compatibilidad de la DAC-6 con la Carta por la imprecisión de los conceptos sobre los que se construye el presupuesto de las obligaciones de comunicación que en ella se establecen— ya se ha elevado al Tribunal de Justicia en el reciente asunto C-623/22 planteado por el *Grondwettelijk Hof* belga, y también es una cuestión suscitada en los recursos planteados ante nuestro Tribunal Supremo contra la normativa reglamentaria de desarrollo de la DAC-6.

4. Conclusión

El derecho secundario de la Unión Europea no está exento de un análisis de validez de sus disposiciones a la luz de los principios, derechos y libertades reconocidos por normas de rango superior: el Tratado de la Unión Europea, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y la Carta de Derechos Fundamentales.

En aplicación de esos principios —en concreto, del derecho a la intimidad reconocido en el artículo 7 de la Carta—, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ya ha tenido ocasión de declarar la invalidez de aquella disposición (apartado 5 del nuevo artículo 8 bis ter de la DAC) que obligaba a los abogados que adquirirían la condición de intermediarios a notificar su dispensa por secreto profesional a personas distintas de su cliente.

Otros recursos ya establecidos también plantean dudas de validez sobre diversas disposiciones de la DAC-6 con este mismo derecho, con el de legalidad penal y presunción de inocencia (artículos 4 y 48 de la Carta), con el principio de proporcionalidad de los actos de la Unión (artículo 5.4 del Tratado de la Unión Europea) y con la libertad de establecimiento (artículo 47 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea).

La legitimidad democrática de los principales actores del proceso de elaboración de las normas que han de regir nuestra conducta no es garantía suficiente de la legalidad (o validez) del resultado de dicho proceso, por muy loables y de interés general que sean los objetivos buscados, si en la tramitación y promulgación de esas normas no se tienen en cuenta, para ponderarlos debidamente, principios, derechos y libertades de índole superior. La DAC-6 puede ser buen ejemplo de ello.