

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082958

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 28 de junio de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 170/2021

SUMARIO:

Procedimiento contencioso-administrativo. Suspensión cautelar. Carácter excepcional de la suspensión. Obtención de información con carácter general. Obligación de informar sobre mecanismos transfronterizos. Vulneración del secreto profesional de los abogados. El Consejo General de la Abogacía Española (CGAAE) agrupa a todos los colegios de Abogados de España, muestra su preocupación por el riesgo de que en la regulación del RD 243/2021 (Mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información). se vulnere, o no se respete suficientemente, el deber (o prerrogativa) del secreto profesional que asiste a los abogados -en garantía de los derechos de sus clientes-, ya que impone un deber de información a los denominados «intermediarios», figura que incluye a los abogados. Por ello, solicita de esta Sala que se acuerde la suspensión cautelar del Real Decreto, así como de la Orden HAC/342/2021, de 12 de abril y sus normas de aplicación y desarrollo sin necesidad de prestación de caución o garantía. La finalidad propugnada es evitar la vulneración del secreto profesional que, a juicio del CGAE, ocasionaría la directa aplicación del RD 243/2021 aquí impugnado, denuncia que incorpora, de modo conjunto -y este es el principal escollo que presenta la solicitud cautelar- la dicción de la Ley 10/2020, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información -Ley 10/2020-. Considera la Sala que el texto de la disposición reglamentaria que se impugna garantiza *ad pedem litterae*, la preservación del secreto profesional. El reglamento, por sí solo, no contiene una regulación que, en apariencia, pueda causar per se una vulneración o afectación negativa del secreto profesional de los abogados, en la medida en que de la lectura del art. 45.4 b) 1.º RGAT no se desprende una excepción del deber del secreto o un gravamen o carga excesiva que lo impida o dificulte, sin que, a tal efecto, el deber de comunicación pueda considerarse lesivo o desmesurado. En el suplico se solicita de esta Sala que se acuerde la suspensión cautelar del RD, así como de la orden HAC/342/2021, y sus normas de aplicación y desarrollo, sin embargo, en la solicitud no se aclara si la suspensión pedida consiste en que no entre el vigor, o no tenga eficacia, el Real Decreto impugnado, o sólo se restrinja ese efecto para los abogados que intervengan en su calidad de tales, así como que concreto precepto o apartado de la regulación de la norma es objeto de la pretensión suspensiva. Al dirigirse la imputación de conculcación del deber de secreto profesional, de un modo directo e inescindible, a la norma con rango de Ley formal de que dimana el Real Decreto 342/2021 objeto de este recurso, no cabe suspender éste sobre la base de vicios pretendidamente residenciados en aquélla, cuya legalidad no podemos poner en tela de juicio y cuyos efectos no podemos paralizar, ni cuya regulación podemos afrontar, menos aún, con toda evidencia, en sede cautelar. Tampoco se puede suspender en este trance la vigencia o eficacia de las normas aprobadas por orden ministerial, cuya competencia para su enjuiciamiento corresponde a la Audiencia Nacional. Al margen de lo anterior, consideramos que la efectiva aplicación del RD 243/2021 no produce un perjuicio irreparable derivado de su propia aplicación pues como admite la actora, los abogados no pueden negarse, siempre y de modo absoluto, a colaborar con la Administración tributaria «sino que habrá de considerarse caso por caso», lo que traslada el debate sobre el posible perjuicio a los actos de aplicación. El único punto de discusión es la afirmación que efectúa, al margen del debate puramente cautelar o precautorio sobre el que versa esta pieza, de que «...los abogados no pueden negarse, siempre y de modo absoluto, a colaborar con la Administración tributaria... sino que habrá de considerarse caso por caso», toda vez que se trata de una interpretación anticipada a la que podemos y debemos, si ello es preciso, afrontar en sentencia, si bien puede ya anticiparse que tal afirmación u opinión no es vinculante para este Tribunal Supremo y, cabe decir, no se desprende, en modo alguno, del contenido de la disposición reglamentaria que se impugna, pues no consideramos, en modo alguno, que el secreto profesional haya de ser evaluado caso por caso por la Administración y que sea ésta la que pueda valor o dirimir el alcance y contenido del derecho al secreto profesional, como excepción al deber de información. Todo ello sin rebasar las lindes puramente incidentales de esta pieza y, obviamente, sin prejuzgar el fallo que en su día haya de recaer, en el ámbito de un proceso judicial con todas las garantías. En otras palabras, aun manteniendo el *status quo* actual, que no vamos a alterar mediante la adopción de la medida cautelar, lo que no procede aquí es anticipar, por vía interpretativa, que dice o quiere decir la norma reglamentaria en el contexto de las disposiciones que concuerdan con ella o le dan sentido.

PRECEPTOS:

RD 243/2021 (Mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información).
Orden HAC/342/2021 (Modelo 234 de «Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal», el modelo 235 de «Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables» y el modelo 236 de «Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal»).

RD 1065/2007 (RGAT); art. 45.
Ley 29/1998 (LJCA), art. 11.
Constitución Española, art. 24.

PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchís.

Magistrados:

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don ISAAC MERINO JARA
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección: SEGUNDA

Auto núm. /

Fecha del auto: 28/06/2021

Tipo de procedimiento: REC.ORDINARIO(c/d)

Número del procedimiento: 170/2021

Fallo/Acuerdo:

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: CONSEJO MINISTROS

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

REC.ORDINARIO(c/d) núm.: 170/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección: SEGUNDA

Auto núm. /

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado
D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Isaac Merino Jara
D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 28 de junio de 2021.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

HECHOS

Primero.

El procurador don Luis de Villanueva Ferrer, en nombre y representación del CONSEJO GENERAL DE LA ABOGACÍA ESPAÑOLA (CGAE, en adelante) ha interpuesto recurso contencioso-administrativo contra el Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, por el que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

En su escrito de interposición y mediante otrosí, interesa la recurrente la suspensión del Real Decreto recurrido, y los actos dictados en aplicación (documento nº 4 Orden HAC/342/2021, de 12 de abril, por la que se aprueba el modelo 234 de "Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal", el modelo 235 de "Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables" y el modelo 236 de "Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal" (B.O.E. 13 de abril de 2021). Pide al respecto lo siguiente, transcrito de forma literal:

" V. En consecuencia, con todo lo expuesto, se solicita que se acuerde la suspensión cautelar del Real Decreto la Orden HAC/342/2021, de 12 de abril y sus normas de aplicación y desarrollo, objeto del presente recurso contencioso-administrativo, sin necesidad de prestación de caución o garantía".

Segundo.

Por medio de diligencia de ordenación del Letrado de la Administración de Justicia de esta Sección Segunda de 8 de junio de 2021 se dispuso, además de la adopción de otras medidas procesales que, habiéndose solicitado en el escrito de interposición la medida cautelar de suspensión del Real Decreto y de la Orden impugnadas y sus normas de aplicación y desarrollo: "...Dese traslado, por término de DIEZ DÍAS al ABOGADO DEL ESTADO en representación de la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO como parte demandada, conforme a lo dispuesto en el art. 131 de la LJCA , para que exponga lo que estime procedente sobre la medida cautelar interesada".

Tercero.

Dado traslado al abogado del Estado de la solicitud cautelar, éste se opuso a su adopción, por las razones que expresa en su escrito de alegaciones fechado el 14 de junio último, lo que formaliza del siguiente modo literal:

"[...] SUPLICO A LA SALA, que teniendo por presentado este escrito se sirva admitirlo, teniendo por formuladas las alegaciones y, por sus trámites dicte resolución:

1º Inadmitiendo la solicitud de medida cautelar en lo que respecta a la Orden HAC/342/2021 y demás disposiciones de desarrollo.

2º Inadmitiendo la solicitud de suspensión del Real Decreto 243/2021, por falta de concreción de los preceptos a que se refiere dicha solicitud, o

3º Subsidiariamente, denegando la medida cautelar de suspensión pretendida, con condena en costas a la parte recurrente [...]"

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

Solicitada la suspensión, en este proceso, de una disposición de carácter general (Real Decreto 243/2021, de 6 de abril), procede recordar lo que nuestra jurisprudencia tiene establecido para estos supuestos, que en cierto modo matiza la regla general. Así, como recordaba nuestro auto de 27 de noviembre de 2006, recaído en el recurso contencioso-administrativo nº 53/2006:

"Esta Sala del Tribunal Supremo ha desarrollado una doctrina en relación con la suspensión cautelar de las disposiciones generales que puede concretarse en los siguientes puntos:

a) La jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de este Tribunal se muestra restrictiva a la hora de conceder la suspensión cuando se encuentran en juego intereses públicos, siendo ello apreciable especialmente en aquellos casos en que la petición de medidas cautelares afecta a disposiciones generales, como aquí sucede y en los procedimientos selectivos de personal por parte de la Administración Pública.

b) En lo que afecta a disposiciones generales, señala el Auto de esta Sala de 28 de mayo de 1993 y reitera el posterior Auto de 16 de diciembre de 2005, que suspender el cumplimiento de una disposición general producirá un evidente perjuicio al interés general de un determinado administrado que puede ser perfectamente reparado, restableciendo en su integridad su derecho o, de no ser posible, mediante las indemnizaciones a que hubiere lugar.

c) Por otra parte, es doctrina constante de esta Sala (en Autos de 22 de febrero de 1996 , 22 de marzo de 1993 , 18 de julio de 2000 y 8 de octubre de 2004) que cuando se trata de impugnación de disposiciones generales es prioritario el examen de la medida en que el interés público, implícito en la propia naturaleza de la Disposición General, exija la ejecución. En consecuencia, salvo evidencia de que puedan producirse perjuicios irreversibles, que no es el caso, en principio el daño que hipotéticamente pudiera generarse derivaría de los actos de ejecución y no de la disposición general y la suspensión no afectaría en el mismo sentido al interés público, del que se derivaría un grave perjuicio si se suspendiese la aplicación de la disposición impugnada".

Tratándose de un reglamento, pues, existe un indudable interés público en la aplicación inmediata de las normas que lo componen, y que se promulgan para integrarse en el ordenamiento y ser cumplidas por todos los afectados. La valoración del interés público adquiere, pues, un singular relieve cuando está en juego la efectividad de una disposición de carácter general, y ha de entenderse preponderante en estos supuestos, lo que impone, en principio, el mantenimiento de la vigencia de la disposición reglamentaria impugnada (véase, al respecto, el auto de esta Sala, Sección 5ª, de 23 de marzo de 2015).

Según afirmábamos también en el auto de 23 de octubre de 2008, que deniega la medida de suspensión en el recurso nº 114/2007:

"[...] Es doctrina reiterada de esta Sala que la suspensión de la ejecución de una disposición de carácter general supone per se un grave perjuicio del interés público, de modo que sólo en el caso de que se acredite que la aplicación de la misma cause grave daño concreto e individual cabe su suspensión.

Esta afirmación inicial obliga al Tribunal con carácter prioritario a examinar, cuando se trata de la impugnación cautelar de disposiciones generales, en qué medida el interés público, inherente a la propia naturaleza de la disposición general, exige su ejecución.

Atendiendo a lo expuesto, y salvo que se manifieste con evidencia la producción de daños irreversibles como consecuencia de la vigencia de la disposición general impugnada, lesión que corresponde acreditar a quién pretende la suspensión cautelar interesada, el perjuicio que presumiblemente pueda producir la vigencia de la disposición general sería consecuencia de los actos de ejecución que de ella dimanen y no de ella, por lo que la suspensión de esos actos no afectará al interés público, del que si derivaría un grave perjuicio si se suspendiese la aplicación de la disposición impugnada".

En similares términos, el auto de 20 de julio de 2009 -recurso nº 69/2009- los que se citan en él, así como el auto de 13 de noviembre de 2007, recurso nº 77/2007.

Así, pues, el interés público está implícito en la naturaleza misma de la disposición general y lo normal -o si se quiere, el punto de partida, basada en una presunción especialmente intensa en favor de la inmediata ejecución o vigencia- es no acceder a la suspensión en estos supuestos, puesto que ello sí constituiría -por lo general- un perjuicio del interés público. Los reglamentos son el complemento indispensable a las leyes que desarrollan y constituyen, de este modo, un instrumento sin el cual la efectividad de las propias leyes quedaría, en principio, comprometido.

La vocación conformadora de las relaciones jurídicas propia de las disposiciones normativas reclama imperiosamente su aplicación en cuanto reflejan una solución que se estima la más adecuada a los intereses generales, los cuales de otro modo pueden verse gravemente perturbados.

Segundo.

En concordancia con esas anteriores declaraciones de orden dogmático general, también es cierto, como tenemos declarado, que, aun cuando la jurisprudencia de esta Sala ha reconocido la especial relevancia del interés público en relación con la adopción de una medida cautelar de suspensión de la ejecución de disposiciones generales, tal principio no es absoluto y, desde luego, no exime de la debida ponderación de las circunstancias concurrentes (artículo 130.1 LJCA) y, obviamente, no excluye la posibilidad de medidas cautelares frente a reglamentos.

Sin embargo, debemos indicar -luego lo desarrollaremos con mayor detalle- que frente al inequívoco y presumible interés general subyacente a la aplicación del reglamento impugnado, por las razones antes expresadas, cuya virtualidad podría eventualmente comprometerse, por parte de la organización recurrente se echa en falta la requerida concreción específica de los perjuicios ciertos o seriamente temidos que la ejecutividad de la disposición impugnada habría de acarrear, a la organización colegial misma que recurre y a los abogados colegiados, en su condición de tales.

A tal efecto, puede afirmarse, con todo respeto a su postura y a la preocupación subyacente, que las alegaciones del CGAE se mueven, en efecto, en un plano de, tal vez, excesiva generalidad y abstracción, por lo que no permiten deducir los daños o perjuicios que puedan producirse a la prevalencia del secreto profesional por razón de la ejecución del reglamento -en tanto este proceso jurisdiccional se resuelve en uno u otro sentido-, tal vez porque ese periculum se da por supuesto y se considera embebido en la consideración de que el reglamento impugnado, en conexión con la ley formal de que dimana, pone en evidencia ese peligro cierto, en este caso el derecho-deber de secreto profesional, lo que se localiza en la infracción por la ley de esa prerrogativa.

En cualquier caso, siguiendo la doctrina constante y reiterada de esta Sala, emanada de sus diferentes secciones funcionales, la eventualidad de que se produzcan daños o perjuicios de reparación imposible es una circunstancia que, según venimos exigiendo de modo indefectible, que debe ser rigurosamente probada por el solicitante de la suspensión, precisamente por el reforzado valor que se atribuye, como presupuesto dogmático, a la presunción de legalidad y acomodo al interés general de las disposiciones de carácter general.

Tercero.

En este concreto asunto, como organización colegial que es, que agrupa a todos los colegios de Abogados de España, la comprensible preocupación que se muestra es, en esencia, el riesgo de que en la regulación del Real Decreto impugnado se vulnere, o no se respete suficientemente, el deber (o prerrogativa) del secreto profesional que asiste a los abogados -en garantía de los derechos de sus clientes-, garantizado en diversas normas reguladoras del Estatuto profesional propio, en la LECrim., etc.

Proyectando la doctrina general sobre las medidas cautelares que hemos expresado resumidamente y de la jurisprudencia de esta Sala (que trata con particular rigor y excepcionalidad la suspensión de una disposición reglamentaria), lo que el CGAE aborda en su pretensión cautelar es, sintéticamente expuesto, lo que sigue:

1) Su defensa de la concurrencia del periculum in mora:

La finalidad propugnada es evitar la vulneración del secreto profesional que, a juicio del CGAE, ocasionaría la directa aplicación del Real Decreto 243/2021 aquí impugnado, denuncia que incorpora, de modo conjunto -y este es el principal escollo que presenta la solicitud cautelar- la dicción de la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información -Ley 10/2020-.

En efecto, conforme a lo que establece el artículo 45.1 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, en la redacción dada por el Real Decreto 243/2021, objeto de impugnación:

" Las personas o entidades que tuvieran la consideración de intermediarios a los efectos de esta obligación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo o, en su caso, los obligados tributarios interesados a los que se refiere el apartado 5 de este artículo estarán obligados a informar a la Administración tributaria de los mecanismos transfronterizos a los que se refiere el apartado 2 de este artículo en los que intervengan o participen, respectivamente, cuando concurren alguna de las señas distintivas determinadas en el anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE".

Es decir, que se impone un deber de información a los denominados "intermediarios", figura que incluye a los abogados (de lo que no cabe duda).

El artículo 45.4 del Reglamento recurrido judicialmente, el R.D. 243/2021, prevé quiénes tienen obligación de presentar la declaración como intermediarios, exceptuando en su letra b) 1º, de la obligación de presentar la declaración a:

"1º. Aquellos en que la cesión de la información vulnere el régimen jurídico del deber de secreto profesional al que se refiere el apartado 2 de la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , salvo autorización del obligado tributario interesado conforme a lo dispuesto en la citada disposición adicional.

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 vigésima cuarta 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".

Este es, básicamente, el texto de la disposición reglamentaria que se impugna, y que garantiza, en los términos formales reproducidos ad pedem litterae, la preservación del secreto profesional.

Añade el CGAE, en su solicitud de suspensión, a fin de reforzar argumentalmente su pretensión cautelar, que:

"Para comprender el alcance de esta exención ha de acudirse, por tanto, a la disposición adicional 23ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , introducida por la Ley 10/2020, de 29 de diciembre.

Conforme al apartado 2 de dicha disposición adicional 23ª:

"2. Estarán dispensados de la obligación de información por el 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 desarrollada, y hayan asesorado con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo de los definidos en la Directiva, con el único objeto de evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo."

Es en este inciso último donde pretende ver el recurrente, según argumenta, la vulneración, o riesgo de vulneración, del secreto profesional.

El problema esencial que suscita la pretensión, tal como se propone, para ser atendida, al margen de la interpretación definitiva que haya de establecer en relación con ese extraño inciso final (tarea que, desde luego, excede con creces los límites objetivos de esta pieza de medidas cautelares), es que figura en una disposición con rango de ley que, al margen de que no es ni puede ser objeto de examen en este proceso, menos aún puede acometerse en este incidente cautelar, por vía de interpretación de que lo que el precepto indica.

Esto es, la norma -con rango de ley y no impugnada, obviamente, en este proceso- es equívoca en su enunciado, porque el inciso final es difícilmente comprensible y no aclara si lo que se pide es un cumplimiento del deber de informar a efectos de evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable o ese inciso es meramente aclaratorio o explicativo de la exención del deber de información por razón del secreto profesional.

2) El razonamiento para sostener el *fumus boni iuris*:

El reglamento, por sí solo, no contiene una regulación que, en apariencia, pueda causar per se una vulneración o afectación negativa del secreto profesional de los abogados, en la medida en que de la lectura del art. 45.4.b)1 del R.D. 243/2021, de 6 de abril, no se desprende una excepción del deber del secreto o un gravamen o carga excesiva que lo impida o dificulte, sin que, a tal efecto, el deber de comunicación pueda considerarse lesivo o desmesurado, ni así lo advierte la solicitud que analizamos.

En la propia argumentación de la solicitud del CGAE, solo si se conecta ese precepto del Real Decreto con el texto de la D.A. 23ª de la Ley 10/2020 podría, por vía interpretativa, inferirse esa conclusión, aunque no de un modo claro e inconcuso, porque esa hipotética infracción no es visible *ictu oculi*, sino que requeriría una tarea hermenéutica impropia de esta sede cautelar. Así, el propio escrito incidental, a la hora de fundamentar la restricción del secreto profesional, la refiere, de modo inescindible, a la ley 10/2020, no al reglamento:

"Esta frase final, entiende el Consejo General de la Abogacía, supone una restricción del ámbito del secreto profesional que no tiene respaldo ni en Derecho de la Unión Europea, ni en Derecho interno...

... De lo anterior se deduce que el RD 243/2021 y la Ley 10/2020 han ido más allá de lo exigido por la Directiva 2018/822 para evitar la elusión de bases imponibles entre Estados miembros, generando una restricción del ámbito del secreto profesional que no tiene cobertura en el Derecho de la Unión Europea. El considerando 8 de la Directiva establece que "... el intermediario no está sujeto a la obligación de comunicar información debido a una prerrogativa de secreto profesional, o no existe a intermediario alguno, por ejemplo, debido a que es el propio contribuyente quien concibe y ejecuta el mecanismo internamente. Así pues, resultaría esencial que, en tales circunstancias, las autoridades tributarias no perdiesen la posibilidad de obtener información sobre mecanismos fiscales que puedan estar vinculados a una planificación fiscal agresiva. Por tanto, en esos casos sería necesario trasladar la obligación de comunicar información al contribuyente que se beneficie del mecanismo".

3) Además de lo anterior, en el suplico se solicita de esta Sala que se acuerde la suspensión cautelar del Real Decreto, así como de la orden HAC/342/2021, de 12 de abril y sus normas de aplicación y desarrollo, objeto del presente recurso contencioso-administrativo, sin necesidad de prestación de caución o garantía. Tal orden, como hemos indicado, aprueba los modelos 234, de "Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal"; el modelo 235, de "Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables"; y el modelo 236, de "Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal". Sin embargo:

a) En la solicitud no se aclara si la suspensión pedida consiste en que no entre el vigor, o no tenga eficacia, el Real Decreto impugnado, o sólo se restrinja ese efecto para los abogados que intervengan en su calidad de tales, así como que concreto precepto o apartado de la regulación de la norma es objeto de la pretensión suspensiva.

b) Al dirigirse la imputación de conculcación del deber de secreto profesional, de un modo directo e inescindible, a la norma con rango de Ley formal de que dimana el Real Decreto 342/2021 objeto de este recurso, no cabe suspender éste sobre la base de vicios pretendidamente residenciados en aquélla, cuya legalidad no podemos poner en tela de juicio y cuyos efectos no podemos paralizar, ni cuya regulación podemos afrontar, menos aún, con toda evidencia, en sede cautelar.

c) Tampoco se puede suspender en este trance la vigencia o eficacia de las normas aprobadas por orden ministerial, cuya competencia para su enjuiciamiento corresponde a la Audiencia Nacional (art. 11.1.a) LJCA), siendo que, al margen de la incompetencia objetiva, y aun prescindiendo -a efectos dialécticos- de ese inesquivable obstáculo, no sabemos si han sido o no impugnadas tales órdenes conforme a su fuero objetivo, si se ha pedido para ellas la suspensión y con qué resultado.

3) Alegaciones del Abogado del Estado:

Señala en sus alegaciones el Abogado del Estado lo que a continuación sigue:

[...] Es claro que corresponde a la Sala a la que tengo el honor de dirigirme la competencia para conocer de la impugnación directa del RD 243/2021, según resulta de lo establecido en el art. 12.1.a) LJCA .

Sin embargo, el conocimiento de los recursos directos contra las órdenes ministeriales corresponde a la Sala de la Audiencia Nacional ex art. 11.1.a) LJCA , sin que podamos especificar a quien correspondería conocer de las demás disposiciones de desarrollo del RD 243/2021 en la medida en que no se identifican por la parte recurrente...

...Al margen de lo anterior, consideramos que la efectiva aplicación del RD 243/2021 no produce un perjuicio irreparable derivado de su propia aplicación pues como admite la actora, los abogados no pueden negarse, siempre y de modo absoluto, a colaborar con la Administración tributaria "sino que habrá de considerarse caso por caso", lo que traslada el debate sobre el posible perjuicio a los actos de aplicación.

Por otra parte, omite la recurrente que la propia Ley 10/2020, a la que en realidad se atribuye una indebida restricción del secreto profesional, contiene una regla de exoneración de responsabilidad para los intermediarios que cumplen el deber de declarar".

Si bien no podemos compartir la totalidad de los argumentos esgrimidos en contra de la adopción de la medida cautelar, sí aceptamos la generalidad del razonamiento de la Administración del Estado en pro del mantenimiento de la vigencia y eficacia del reglamento cuestionado mientras este proceso se sustancia y resuelve.

El único punto de discusión es la afirmación que efectúa, al margen del debate puramente cautelar o precautorio sobre el que versa esta pieza, de que "...los abogados no pueden negarse, siempre y de modo absoluto, a colaborar con la Administración tributaria... sino que habrá de considerarse caso por caso", toda vez que se trata de una interpretación anticipada a la que podemos y debemos, si ello es preciso, afrontar en sentencia, si bien puede ya anticiparse que tal afirmación u opinión no es vinculante para este Tribunal Supremo y, cabe decir, no se desprende, en modo alguno, del contenido de la disposición reglamentaria que se impugna, pues no consideramos, en modo alguno, que el secreto profesional haya de ser evaluado caso por caso por la Administración y que sea ésta la que pueda valor o dirimir el alcance y contenido del derecho al secreto profesional, como excepción al deber de información.

Todo ello sin rebasar las lindes puramente incidentales de esta pieza y, obviamente, sin prejuzgar el fallo que en su día haya de recaer, en el ámbito de un proceso judicial con todas las garantías (art. 24.2 CE). En otras palabras, aun manteniendo el status quo actual, que no vamos a alterar mediante la adopción de la medida cautelar, lo que no procede aquí es anticipar, por vía interpretativa, que dice o quiere decir la norma reglamentaria en el contexto de las disposiciones que concuerdan con ella o le dan sentido.

Cuarto.

No es secundario que se añada a lo anterior que, por otro lado, los reglamentos, en tanto que disposiciones de carácter general y abstracto - en tanto no están presentes los detalles y circunstancias de cada caso-, requieren para su operatividad y aplicación la adopción de una serie de actos jurídicos y de actuaciones materiales, por lo que, por sí solos, no son por lo común idóneos para producir efectos adversos inmediatos, de tal manera que son tales actos y actuaciones las que habrían de producir, en su caso, tales efectos adversos denunciados y tanto los unos como las otras (actos y actuaciones administrativas) son susceptibles de impugnación autónoma ante esta jurisdicción. Ello es así particularmente notorio en el presente caso, pues la eventual vulneración o entorpecimiento del deber de secreto -que es derecho también- requiere la valoración de datos y circunstancias de cada caso, que obviamente no se encuentran en la previsión general del reglamento.

En definitiva, pues, podemos afirmar que no se han acreditado en el supuesto sometido a nuestra consideración los perjuicios causados, ni, menos aún, se ha acreditado la irreversibilidad de tales perjuicios, por lo que falta de este modo el presupuesto indispensable para el otorgamiento de la suspensión, el del periculum in mora.

Tampoco desde la perspectiva del fumus boni iuris, la petición de adopción de medida cautelar ha de correr mejor suerte. Aparte de las matizaciones con que este criterio debe ser aplicado con carácter general en los términos establecidos en nuestra doctrina, antes indicados, y de que, por tanto, fuera de tales supuestos, en los demás, dicho criterio tiene solo carácter complementario, el recurso vuelve a incurrir en el mismo grado de generalidad y abstracción, al no concretar, por un lado, los concretos preceptos reglamentarios supuestamente contrarios a derecho, ni referirse tampoco a los parámetros normativos concretos que habrían podido resultar conculcados en tal caso, sin salir de los contornos de la norma reglamentaria cuestionada.

Por virtud de cuanto antecede, en suma, no ha lugar a acceder a la solicitud de la suspensión de la disposición impugnada (Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, por el que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, interesada por otrosí como medida cautelar.

Quinto.

No se aprecian razones para la imposición de las costas de este incidente.

LA SALA ACUERDA:

Denegar la solicitud de suspensión del Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, sin imposición de costas.

Así lo acuerdan, mandan y firman los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores,

traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.