

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087004

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 13 de julio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 153/2021

SUMARIO:

Procedimiento contencioso-administrativo. Suspensión cautelar. Carácter excepcional de la suspensión. Obtención de información con carácter general. Obligación de informar sobre mecanismos transfronterizos. El ATS de 2 de junio de 2021, recurso n.º 153/2021 (NFJ082452) desestimó solicitud de medidas cautelares para la suspensión del RD 243/2021 (Mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información). Pende ante el TJUE dos cuestiones prejudiciales, asuntos 694/20 y 398/21, que cuestionan si la DAC-6 se ajustaba al Derecho originario de la UE, cuyo resultado podía tener trascendencia en la decisión final que pudiera recaer en el presente recurso contencioso administrativo. A consecuencia del cambio de circunstancias solicitaba la parte recurrente que se abriera nueva pieza de medida cautelares y se tuviera en cuenta las mismas para acceder a las medidas cautelares solicitadas. Replanteándose este Tribunal el resultado del primer auto denegando las medidas, pues resuelto en las cuestiones prejudiciales podría tener una trascendencia basilar respecto del resultado del recurso, considerando que se trastoca la apariencia de buen derecho del desarrollo reglamentario objeto del presente recurrente. Se vale para defender su posición de las conclusiones del Abogado General de 5 de abril de 2022 formuladas en el Asunto C-694/20, que conllevaría, a su entender, la exclusión del deber informativo plasmado en el Real Decreto impugnado. Vuelve la parte recurrente en su solicitud en incurrir en generalidades que hacen su pretensión inadecuada a los fines pretendidos. La parte recurrente solicita la suspensión de la vigencia de la disposición reglamentaria, sin más, en su totalidad, o, añada, como mínimo de los preceptos puestos en cuestión en la demanda. Los preceptos puestos en cuestión en la demanda, fueron arts. 45 a 49 y las disps. trans. primera y segunda. Las nuevas circunstancias y la relación de causalidad que ofrece la parte recurrente respecto del RD 1065/2007 (RGAT), que ha dado lugar a la nueva solicitud de medidas cautelares, lo vincula al art. 8,bis,ter, 9.2 y 14 de la DAC-6. Considera la Sala que de los preceptos cuestionados por la recurrente sólo se verían afectado el art. 45.4.b.1º RD 1065/2007 (RGAT), e indirectamente el propio apartado 2º de aquel artículo y art. 46, respecto del cual sólo impugna la recurrente los apartados 1.g) y 3.b). Sobre dichos artículos nada dice la recurrente en su escrito de solicitud de medidas cautelares, cuando es evidente que su alegación tiene una directa vinculación con el secreto profesional; con efectos muy limitados respecto de los intereses de la recurrente, pues es sabido que los asesores fiscales no tienen reconocido el secreto profesional; sí los abogados, que desde luego, pueden formar parte de la asociación demandante, pero que en todo caso, en atención a cómo se formula la solicitud de las medidas cautelares, su interés se limitaría, en todo caso, y con respecto al supuesto contemplado en los anteriores preceptos el guardar su anonimato como intermediario protegido por el privilegio del secreto profesional. Llegados a este punto procede primero remitirnos a lo dicho y transcrito en el ATS de 28 de junio de 2021 , recurso n.º 170/2021 (NFJ082958) pues nada absolutamente nada dice la parte sobre la concurrencia de los requisitos necesarios para adoptar la medida cautelar solicitada y solo se limita a alegar generalidades sobre la apariencia del buen derecho y sobre el *periculum mora*, nada más, por lo que no ha lugar a acoger la solicitud cursada de suspender la eficacia del RD 243/2021 o los artículos recogidos en el suplico de la demanda.

PRECEPTOS:

RD 243/2021 (Mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información), art. único.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 45 a 49 y las disps. trans. primera y segunda.

Directiva (UE) 2018/822 del Consejo (DAC-6) arts. 8,bis,ter, 9.2 y 14.

Constitución Española, art. 24.

Ley 58/2003 (LGT), disp. adic. 24.

PONENTE:*Don Jose Antonio Montero Fernández.*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección: SEGUNDA

Auto núm. /

Fecha del auto: 13/07/2022

PIEZA DE MEDIDAS CAUTELARES Num.: 2

Procedimiento Nº : REC.ORDINARIO(c/d)-153/2021

Fallo/Acuerdo:

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.SUPREMO SALA 3A. SECCION 2A.

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

Transcrito por: FGG

Nota:

PIEZA DE MEDIDAS CAUTELARES Num.: 2

Procedimiento Num.: REC.ORDINARIO(c/d) - 153/ 2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 13 de julio de 2022.

Esta Sala, en su Sección Segunda, ha visto la solicitud de medidas cautelares formulada por la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, representada por la procuradora de los Tribunales D^a. Silvia Vázquez Senín, bajo la dirección letrada de D^o. Esaú Alarcón García.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

HECHOS

Primero.

Por auto de 2 de junio de 2021 se desestimó solicitud de medidas cautelares para la suspensión del Real Decreto 243/2021.

Segundo.

Señalado para votación y fallo del presente recurso el día 17 de mayo del mismo año se dejó si en efecto el mismo, dictándose providencia del tenor siguiente: "Entre los motivos de impugnación planteados por la parte recurrente contra el Real Decreto 243/2021, que desarrolla la Ley 10/2020, que a su vez transpone en nuestro ordenamiento la Directiva 2018/822 sobre intercambio de información en el ámbito de la fiscalidad en operaciones transfronterizas (DAC 6), se encuentra el referido a la vulneración por la citada Directiva del Derecho originario de la UE. Similar problema ha dado lugar al planteamiento de dos cuestiones prejudiciales:

La primera presentada el 21 de diciembre de 2020 por el Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional belga) sobre la normativa de transposición belga de la DAC-6, Asunto 694/20, en la que se cuestiona si la obligación de informar es compatible con los artículos 7 y 47 de la CDFUE y el derecho a un proceso equitativo, y también se mencionan los artículos 6 (derecho a un proceso equitativo) y 8 (derecho a la confidencialidad de las comunicaciones entre abogado y cliente) del CEDH.

La segunda planteada por el Conseil d'Etat (Francia) de 28 de junio de 2021, con referencia al artº 8 bis, ter, apartado 5 de la Directiva 2011/16/UE, Asunto C-398/21; sobre posible vulneración del derecho a un proceso equitativo garantizado por los artículos 47 de la CDFUE y 6 del CEDH; y vulneración de los derechos al respeto de la correspondencia y de la vida privada garantizados por los artículos 7 de la CDFUE y 8 del CEDH.

Como se observa lo que se cuestiona no es ya si la ley nacional se ajusta al Derecho de la UE, sino si la misma DAC 6, se ajusta al Derecho originario de la UE.

Dada la trascendencia que respecto del resultado del presente recurso contencioso administrativo pueda tener la resolución de las citadas cuestiones prejudiciales, procede suspender la tramitación del presente recurso hasta que se produzcan los referidos pronunciamientos.

Se deja sin efecto el señalamiento y, con suspensión de la tramitación, estese a lo resuelto por el TJUE en las referidas cuestiones prejudiciales. Una vez dictadas dese cuenta para reanudar la tramitación del presente recurso y proveer en consecuencia".

Tercero.

La representación procesal de la parte recurrente, mediante escrito presentado con fecha 19 de mayo, solicitó a la Sala: "a la vista de la suspensión de la tramitación del presente procedimiento planteada en la Providencia de 17 de mayo de 2022, se replantee el fallo adoptado en el Auto de 2 de junio de 2021 relativo a la pieza de medidas cautelares procediéndose, a tenor de las nuevas circunstancias, a la suspensión de la vigencia de la disposición reglamentaria impugnada o, como mínimo, de los preceptos puestos en cuestión en nuestra demanda en tanto se resuelva la presente litis, evitando así los perjuicios irreparables que pudieran irrogarse de su aplicación transitoria".

Cuarto.

La providencia de 31 de mayo de 2022 acordó lo siguiente: "Dada cuenta y visto el escrito presentado por la representación procesal de la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, de no mostrarse de acuerdo con la providencia de 17 de mayo de 2022, lo procedente era presentar en tiempo el recurso que se le indicaba, sin que dado los términos del citado escrito y lo solicitado en el mismo pueda entenderse interpuesto recurso de reposición contra la indicada providencia. En cuanto al replanteamiento sobre lo resuelto en el auto de medidas cautelares, de considerarlo oportuno, le cabe a la recurrente solicitar nuevas medidas cautelares de

entender que han variado las circunstancias que llevaron a este Tribunal a denegar la medida solicitada, en cuyo caso se le dará el curso legalmente previsto, abriendo pieza de medidas cautelares con traslado a la demandada".

Quinto.

La representación procesal de la parte recurrente, por medio de escrito presentado con fecha 6 de junio de 2022, solicita a la Sala: "Que, habiendo presentado este escrito con su anexo, se sirva admitirlo, tener por solicitada la apertura de una nueva pieza separada para la adopción de medidas cautelares y por formuladas las alegaciones llevadas a cabo por esta parte actora y, previos los trámites legales procedentes, a la vista de la suspensión de la tramitación del presente procedimiento planteada en la Providencia de 17 de mayo de 2022, procediéndose, a tenor de las nuevas circunstancias, a la adopción de la medida cautelar consistente en la suspensión de la vigencia de la disposición reglamentaria impugnada o, como mínimo, de los preceptos puestos en cuestión en nuestra demanda en tanto se resuelva la presente litis, evitando así los perjuicios irreparables que pudieran irrogarse de su aplicación transitoria".

Sexto.

Por diligencia de ordenación de 16 de junio de 2022 se dio traslado al Sr. Abogado del Estado como parte demandada para que exponga lo que estime procedente sobre la medida cautelar solicitada, lo que lleva a cabo mediante escrito presentado con fecha 27 de junio de 2022, suplicando a la Sala: "teniendo por formuladas las alegaciones, denegando la medida cautelar de suspensión pretendida, con condena en costas a la actora del incidente".

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS**Primero. Cambio de circunstancias.**

En 17 de mayo de 2022 este Tribunal dictó providencia dejando sin efecto el señalamiento de este recurso, con suspensión de la tramitación dado que pendía ante el TJUE dos cuestiones prejudiciales, Asuntos 694/20 y 398/21, que cuestionaban si la DAC-6 se ajustaba al Derecho originario de la UE, cuyo resultado podía tener trascendencia en la decisión final que pudiera recaer en el presente recurso contencioso administrativo.

A consecuencia del cambio de circunstancias solicitaba la parte recurrente que se abriera nueva pieza de medida cautelares y se tuviera en cuenta las mismas para acceder a las medidas cautelares solicitadas. Replanteándose este Tribunal el resultado del primer auto denegando las medidas.

Al efecto considera que, al igual que se hacía constar en la providencia suspendiendo el trámite y dejando sin efecto el señalamiento, lo resuelto en las cuestiones prejudiciales podría tener una trascendencia basilar respecto del resultado del recurso, considerando que se trastoca la apariencia de buen derecho del desarrollo reglamentario objeto del presente recurrente.

Se vale para defender su posición de las conclusiones del Abogado General de 5 de abril de 2022 formuladas en el Asunto C-694/20, párrafo 118, y en concreto en la defensa que se hace para conciliar los textos enfrentados, en el sentido de entenderla válida "siempre que el nombre de dicho abogado no sea revelado a las autoridades fiscales a efectos del cumplimiento de la obligación de comunicación de información prevista en el artículo 8 bis ter, apartados 9, párrafo 2º, y 14, de la Directiva". Lo cual conllevaría, a su entender, la exclusión del deber informativo plasmado en el Real Decreto impugnado.

En cuanto al periculum in mora aboga por su concurrencia en tanto que el tiempo que puede transcurrir hasta la resolución de las citadas cuestiones por parte del TJUE, con las dilaciones que supondrá para la resolución del presente recurso contencioso administrativo, va a producir perjuicios irreparables para los afectados, no solo los costes indirectos derivados de las obligaciones formales previstas en el Real Decreto, sino también el asumir posibles multas, con dificultades para su recuperación.

Segundo. Antecedentes.

En el anterior auto denegatorio de las medidas cautelares solicitadas para la suspensión de los efectos del Real Decreto 243/21, de 6 de abril, aparte lo confuso de la solicitud, se puso de manifiesto que:

Por lo demás, en el esfuerzo de salvar la confusión existente respecto de lo que es lo realmente solicitado, de entender que está también solicitando la recurrente la suspensión del Real Decreto, ha de convenirse que correspondiéndole la carga de justificar la adopción de una medida cautelar, mas cuando se proyecta sobre una disposición de carácter general que prima jurisprudencialmente el criterio restrictivo por la intensidad de los intereses públicos vinculados a su aplicación, claudica absolutamente en dicha obligación al limitarse a valerse de

generalidades, haciendo supuesto de la cuestión, tal y como se ha visto, y obviando la trascendencia de la medida en cuanto se pretende preservar de la finalidad legítima del recurso y de la evitación de situaciones irreversibles.

Esto es, se resaltaba el deber procesal que incumbía a la parte recurrente de ofrecer qué se pide y por qué se pide, ofreciendo las razones que justifican la concurrencia de los requisitos que una constante jurisprudencia exige para acceder a la adopción de la medida cautelar, más cuando se trata de una disposición de carácter general que se aspira a suspender.

Procede recordar, pues no estorba decirlo, al contrario, que también se sigue el recurso ordinario 170/21 contra el citado Real Decreto y que también en este ha recaído auto denegatorio de medidas cautelares. Se recuerda en este auto que tratándose de la suspensión de una disposición de carácter general la jurisprudencia exige unos requisitos más rigurosos que los que deben concurrir cuando se pretende la suspensión de un acto, al punto que

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).

En dicho auto también se dejaba constancia de la ambigüedad y generalidad con el que la parte recurrente había abordado el justificar los requisitos para acceder a la suspensión. Pero en lo que ahora interesa, por las razones que más tarde se dirán, contiene el auto lo siguiente

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 impositivas 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".

Tercero. Sobre la solicitud de las medidas cautelares.

Vuelve la parte recurrente en su solicitud en incurrir en generalidades que hacen su pretensión inadecuada a los fines pretendidos.

La parte recurrente solicita la suspensión de la vigencia de la disposición reglamentaria, sin más, en su totalidad, o, añade, como mínimo de los preceptos puestos en cuestión en la demanda. Los preceptos puestos en cuestión en la demanda, y copiamos el suplico de la misma, fueron arts. 45.4.b) ordinal primero, párrafo primero y párrafo segundo; artículo 45.4.b).2º párrafo 4º; artículo 45.5.c) párrafo 3º; 46.l.g); 46.3.b); 47.3.a); 47.4.a) párrafos 1º y 2º; 47.4.b).2º; 47.4.d.2.º; 47.5.a); 48.2.c) y d); 49 y las disposiciones transitorias primera y segunda.

Las nuevas circunstancias y la relación de causalidad que ofrece la parte recurrente respecto del Real Decreto que nos ocupa, único objeto del presente recurso contencioso administrativo, que en todo caso ha dado lugar a la nueva solicitud de medidas cautelares, lo vincula al artº 8,bis,ter, 9.2 y 14 de la DAC 6, esto es "Cada Estado miembro tomará todas las medidas necesarias para exigir que, cuando haya más de un intermediario, la obligación de presentar información sobre el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información recaiga en todos los intermediarios que participan en el mismo mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. Un intermediario solo quedará exento de presentar la información en la medida en que tenga la prueba, de conformidad con el Derecho nacional, de que otro intermediario ya haya presentado la misma información a la que se hace referencia en el apartado 14".El apartado 14 hace referencia al contenido.

Pues bien, de los preceptos cuestionados por la recurrente sólo se verían afectados, sobre la base de la tímida alegación solicitando la suspensión los arts 45.4.b.1º del Real Decreto, " 1.º 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". E indirectamente el propio apartado 2º de aquel artículo y artº 46, respecto del cual sólo impugna la recurrente los apartados 1.g) y 3.b).

Sobre dichos artículos nada dice la recurrente en su escrito de solicitud de medidas cautelares, cuando es evidente que su alegación tiene una directa vinculación con el secreto profesional; con efectos muy limitados respecto de los intereses de la recurrente, pues es sabido que los asesores fiscales no tienen reconocido el secreto profesional; sí los abogados, que desde luego, pueden formar parte de la asociación demandante, pero que en todo caso, en atención a cómo se formula la solicitud de las medidas cautelares, su interés se limitaría, en todo caso, y con respecto al supuesto contemplado en los anteriores preceptos el guardar su anonimato como intermediario protegido por el privilegio del secreto profesional.

Llegados a este punto procede primero remitirnos a lo dicho y transcrito en el auto de denegación de medidas cautelares, recaído en los autos 170/2021; y en segundo lugar, dejar constancia que sobre este extremo, nada absolutamente nada dice la parte sobre la concurrencia de los requisitos necesarios para adoptar la medida cautelar solicitada. Se limita a alegar generalidades sobre la apariencia del buen derecho y sobre el periculum mora, nada más. Por lo que no ha lugar a acoger la solicitud cursada de suspender la eficacia del Real Decreto o los artículos recogidos en el suplico de la demanda.

Cuarto. Sobre las costas.

Conforme al artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción, procede imponer las costas a la parte recurrente, si bien haciendo uso de la facultad prevista en el apartado 4 del citado precepto se fija, como cantidad máxima y única a la que pueden ascender por todos los conceptos, la de 1.000€, teniendo en cuenta los criterios habitualmente seguidos.

LA SALA ACUERDA:

No ha lugar a la medida cautelar solicitada, con imposición de costas en los términos del último de los fundamentos de este auto.

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.