

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088174

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 8 de diciembre de 2022

Gran Sala

Asunto n.º C-694/20

SUMARIO:

Principios del Derecho Comunitario. Cooperación. Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. *Intercambio automático y obligatorio de información en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Obligación del abogado intermediario de notificar sus obligaciones de comunicación de información a cualquier otro intermediario que no sea su cliente. Secreto profesional de los abogados.* No puede considerarse que la obligación de notificación, establecida en el art. 8 bis ter, apdo. 5, de la Directiva 2011/16 modificada, vulnera el contenido esencial del derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, consagrado en el art.7 CDFUE. La lucha contra la planificación fiscal agresiva y la prevención del riesgo de elusión y evasión fiscales son objetivos de interés general reconocidos por la Unión, a los efectos del art.52.1 CDFUE, que pueden autorizar una limitación del ejercicio de los derechos garantizados por el art. 7 CDFUE. Aun suponiendo que la obligación de notificación establecida en el art. 8 bis ter, apdo. 5, de la Directiva 2011/16 modificada, permita efectivamente contribuir a la lucha contra la planificación fiscal agresiva y la prevención del riesgo de elusión y evasión fiscales, es preciso señalar que, no obstante, no puede considerarse estrictamente necesaria para alcanzar dichos objetivos ni, en particular, para garantizar que la información relativa a los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información se transmita a las autoridades competentes. La obligación que establece el artículo 8 bis ter, apdo. 5, de la Directiva 2011/16 modificada para el abogado intermediario cuando este, debido al secreto profesional al que está sujeto por el Derecho nacional, esté exento de la obligación de comunicar información prevista en el apdo. 1 de dicho art.8 bis ter, de notificar sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apdo. 6 de dicho artículo 8 bis ter a los demás intermediarios que no son clientes, implica necesariamente que esos otros intermediarios adquirirán conocimiento de la identidad del abogado intermediario que lleva a cabo la notificación, de su apreciación de que el mecanismo en cuestión está sujeto a comunicación de información y de que ha sido consultado a este respecto. En la medida en que esos otros intermediarios no tienen necesariamente conocimiento de la identidad del abogado intermediario y del hecho de que este ha sido consultado acerca del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, la obligación de notificación establecida en el art. 8 bis ter, apdo. 5, de la Directiva 2011/16 modificada, supone una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado por el art. 7 de la Carta. Los abogados intermediarios solo podrán acogerse a una dispensa, en la medida en que actúen dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional por la que se definen sus profesiones. No obstante, el objetivo de las obligaciones de comunicación de información y de notificación, establecidas en el art.8 bis ter de esta Directiva, no es controlar que los abogados intermediarios actúen dentro de esos límites, sino luchar contra las prácticas fiscales potencialmente agresivas y prevenir el riesgo de elusión y evasión fiscales, garantizando que la información relativa a los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información se transmita a las autoridades competentes. La Directiva 2011/16 modificada garantiza la transmisión de tal información a la Administración tributaria, sin que sea necesario a tal efecto que se le comunique la identidad del abogado intermediario ni su consulta. La posibilidad de que los abogados intermediarios puedan invocar erróneamente el secreto profesional para eludir su obligación de comunicación de información no permite considerar estrictamente necesaria la obligación de notificación establecida en el art. 8 bis ter, apdo. 5, de dicha Directiva, ni la comunicación a la Administración tributaria de la identidad y la consulta del abogado intermediario notificante que se deriva de ello. El art. 8 bis ter, apdo. 5, de la Directiva 2011/16 modificada vulnera el derecho al respeto de las comunicaciones entre el abogado y su cliente, garantizado en el art. 7 de la Carta, en la medida en que establece, en esencia, que el abogado intermediario sujeto al secreto profesional estará obligado a notificar sus obligaciones de comunicación de información a cualquier otro intermediario que no sea su cliente. El art.8 bis ter, apdo. 5, de la Directiva 2011/16 modificada, es inválido a la luz del art. 7 CDFUE en la medida en que su aplicación por los Estados miembros tiene como consecuencia imponer al abogado que actúa como intermediario, en el sentido del art. 3.21, de dicha Directiva, cuando está exento de la obligación de comunicación de información establecida en el apdo. 1 del art.8 bis ter de la referida Directiva debido a que está sujeto al secreto profesional, la obligación de notificar sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apdo. 6 de dicho artículo 8 bis ter a cualquier otro intermediario que no sea su cliente.

PRECEPTOS:

Directiva 2011/16/UE del Consejo (Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad), arts. 3 y 8 bis ter.

Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE), arts. 7, 8 47 y 52.

PONENTE:

Don J. Passer.

En el asunto C-694/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional, Bélgica), mediante resolución de 17 de diciembre de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de diciembre de 2020, en el procedimiento entre

Orde van Vlaamse Balies,

IG,

Belgian Association of Tax Lawyers,

CD,

JU

y

Vlaamse Regering,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente, el Sr. L. Bay Larsen, Vicepresidente, el Sr. A. Arabadjiev, las Sras. A. Prechal y K. Jürimäe, el Sr. P. G. Xuereb, la Sra. L. S. Rossi y el Sr. D. Gratsias, Presidentes de Sala, y los Sres. F. Biltgen, N. Piçarra, I. Jarukaitis, N. Jääskinen y N. Wahl, la Sra. I. Ziemele y el Sr. J. Passer (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. A. Rantos;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 25 de enero de 2022;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Orde van Vlaamse Balies e IG, por los Sres. S. Eskenazi y P. Wouters, advocaten;
- en nombre de Belgian Association of Tax Lawyers, CD y JU, por el Sr. P. Malherbe, avocat, y el Sr. P. Verhaeghe, advocaat;
- en nombre del Gobierno belga, por los Sres. S. Baeyens y J.-C. Halleux y la Sra. C. Pochet, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. M. Delanote, advocaat;
- en nombre del Gobierno checo, por la Sra. J. Ořková, y los Sres. M. Smolek y J. Vlácil, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno francés, por el Sr. R. Bénard, las Sras. A.-L. Desjonquères y E. de Moustier y el Sr. É. Toutain, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno letón, por las Sras. J. Davidovica, I. Huna y K. Pommere, en calidad de agentes;
- en nombre del Consejo de la Unión Europea, por la Sra. E. Chatziioakeimidou, el Sr. I. Gurov y la Sra. S. Van Overmeire, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roels y P. Van Nuffel, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 5 de abril de 2022;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la validez del artículo 8 *bis ter*, apartado 5, 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 (DO 2011, L 64, p. 1), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (DO 2018, L 139, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva 2011/16 modificada»), a la luz de los artículos 7 y 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de varios litigios entre la Orde van Vlaamse Balies (Colegio de Abogados Flamencos), la Belgian Association of Tax Lawyers, una asociación profesional de abogados, e IG, CD y JU, tres abogados, por una parte, y el Vlaamse Regering (Gobierno Flamenco, Bélgica), por otra, en relación con la validez de determinadas disposiciones de la normativa flamenca relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2011/16

3. La Directiva 2011/16 ha creado un sistema de cooperación entre las autoridades tributarias nacionales de los Estados miembros y establecido las normas y los procedimientos que deben aplicarse a la hora de intercambiar información con fines fiscales.

Directiva 2018/822

4. La Directiva 2011/16 ha sido modificada en varias ocasiones y, en particular, por la Directiva 2018/822. Esta Directiva introdujo una obligación de comunicar a las autoridades competentes información sobre los mecanismos fiscales transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresivos. A este respecto, en los considerandos 2, 4, 6, 8, 9 y 18 de la Directiva 2018/822 se expone lo siguiente:

«(2) A los Estados miembros les resulta cada vez más difícil proteger sus bases imponibles nacionales de la erosión, ya que las estructuras de planificación fiscal han evolucionado hasta adquirir una especial complejidad y a menudo aprovechan el incremento de la movilidad de personas y capitales dentro del mercado interior. [...] Resulta, por tanto, crucial que las autoridades tributarias de los Estados miembros obtengan información completa y pertinente sobre los mecanismos fiscales potencialmente agresivos. Dicha información permitiría a dichas autoridades reaccionar rápidamente ante las prácticas fiscales nocivas y colmar las lagunas existentes mediante la promulgación de legislación o la realización de análisis de riesgos adecuados y de auditorías fiscales. [...]

[...]

(4) Reconociendo que contar con un marco transparente para el desarrollo de la actividad económica podría contribuir a poner freno a la elusión y la evasión fiscales en el mercado interior, se ha pedido a la Comisión [Europea] que emprenda iniciativas en materia de comunicación obligatoria de información sobre mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva, en consonancia con la acción 12 del proyecto de la [Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)] sobre la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS). En este contexto, el Parlamento Europeo ha reclamado medidas más estrictas contra los intermediarios que presten ayuda en relación con mecanismos que puedan dar lugar a la elusión y la evasión fiscales. También es importante señalar que en la Declaración de Bari del G7, de 13 de mayo de 2017, sobre la lucha contra los delitos fiscales y otros flujos financieros ilícitos, se pedía a la OCDE que empezara a debatir posibles vías para abordar los mecanismos concebidos para eludir la comunicación de información, en el marco del [Estándar Común de Comunicación de Información (ECCI)] o destinados a proporcionar a los titulares reales la cobertura de estructuras no transparente, tomando también en consideración normas tipo de comunicación obligatoria de información inspiradas en el enfoque adoptado para los mecanismos de elusión descritos en el informe sobre la acción 12 del proyecto BEPS.

[...]

(6) La comunicación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva puede contribuir de forma eficaz a los esfuerzos por crear un entorno de equidad tributaria en el mercado interior. En este contexto, la obligación de que los intermediarios informen a las autoridades tributarias [...] constituiría un paso en la dirección correcta. [...]

[...]

(8) A fin de garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior y evitar lagunas en el marco normativo propuesto, la obligación de comunicar información debe imponerse a todos los agentes que suelen participar en la concepción, la comercialización, la organización o la gestión de la ejecución de una transacción transfronteriza sujeta a comunicación de información, o de una serie de tales transacciones, así como a quienes prestan asistencia o asesoramiento. Tampoco conviene ignorar que, en determinados casos, el intermediario no está sujeto a la obligación de comunicar información debido a una prerrogativa de secreto profesional, o no existe 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.

(9) Los mecanismos de planificación fiscal agresiva han evolucionado a lo largo de los años adquiriendo una complejidad creciente y están permanentemente sometidos a modificaciones y ajustes para hacer frente a las medidas adoptadas por las autoridades tributarias para contrarrestarlos. Teniendo en cuenta lo anterior, en vez de definir el concepto de planificación fiscal agresiva, sería más eficaz tratar de detectar los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva mediante la elaboración de una lista de las características y elementos de las operaciones que presenten claros indicios de elusión o fraude fiscales. A estas indicaciones se les denomina “señas distintivas”.

[...]

(18) La presente Directiva respeta los derechos fundamentales y observa los principios reconocidos en especial en la Carta [...]»

Directiva 2011/16/CE modificada

5. El artículo 3 de la Directiva 2011/16 modificada, titulado «Definiciones», dispone lo siguiente:

«A efectos de la presente Directiva, se entenderá por:

1) “autoridad competente” de un Estado miembro: la autoridad designada como tal por el Estado miembro. Al actuar de conformidad con la presente Directiva también se considerarán como autoridades competentes la oficina central de enlace, un servicio de enlace o un funcionario competente por delegación conforme al artículo 4;

[...]

18) “mecanismo transfronterizo”: un mecanismo que afecte a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país cuando se cumpla, como mínimo, una de las condiciones siguientes:

- a) no todos los participantes en el mecanismo son residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción;
- b) uno o varios de los participantes en el mecanismo son simultáneamente residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción;
- c) uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad económica en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente situado en esa jurisdicción, y el mecanismo constituye una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente;
- d) uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad en otra jurisdicción sin ser residente a efectos fiscales o sin crear un establecimiento permanente que esté situado en esta jurisdicción;
- e) dicho mecanismo tiene posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real.

[...]

19) “mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información”: cualquier mecanismo transfronterizo en el que concurra como mínimo una de las señas distintivas que figuran en el anexo IV;

20) “seña distintiva”: una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo que supone una indicación de un riesgo potencial de elusión fiscal, enumerada en el anexo IV;

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

Significa asimismo cualquier persona que, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes y sobre la base de la información disponible así como de la experiencia y los conocimientos en la materia que son necesarios para prestar tales servicios, sabe o cabe razonablemente suponer que sabe que se ha comprometido a

prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. Cualquier persona tendrá derecho a presentar pruebas de que no sabía o no cabía razonablemente suponer que sabía que estaba implicada en un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. A estos efectos, dicha persona podrá hacer referencia a todos los hechos y circunstancias pertinentes, así como a la información disponible y a su experiencia y conocimientos en la materia.

Para ser intermediario, una persona deberá cumplir, como mínimo, una de las siguientes condiciones adicionales:

- a) residir a efectos fiscales en un Estado miembro;
- b) disponer de un establecimiento permanente en un Estado miembro a través del cual se prestan los servicios con respecto al mecanismo;
- c) haberse constituido en un Estado miembro o estar sujeta a la legislación de un Estado miembro;
- d) estar inscrita en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en un Estado miembro;

22) “contribuyente interesado”: cualquier persona a cuya disposición se haya puesto, para su ejecución, un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o que se dispone a ejecutar un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o ha ejecutado la primera fase de tal mecanismo;

[...]

24) “mecanismo comercializable”, un mecanismo transfronterizo diseñado, comercializado, ejecutable o puesto a disposición para su ejecución sin necesidad de adaptación sustancial;

25) “mecanismo a medida”, cualquier mecanismo transfronterizo que no sea un mecanismo comercializable.»

6. El artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16 modificada, titulado «Ámbito de aplicación y condiciones del intercambio automático y obligatorio de información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información», fue introducido por el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2018/822 y dispone:

«1. Cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para exigir que los intermediarios presenten a las autoridades competentes la información que obre en su conocimiento, posesión o control en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información en un plazo de 30 días a partir de:

- a) el día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información se ponga a disposición para su ejecución, o
- b) el día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información sea ejecutable, o
- c) el momento en que se haya realizado la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información,

lo que ocurra primero.

No obstante lo dispuesto en el párrafo primero, los intermediarios a los que hace referencia el artículo 3, punto 21, párrafo segundo, también estarán obligados a presentar información en un plazo de 30 días que comenzará el día siguiente a aquel en que facilitaron, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento.

2. En el caso de mecanismos comercializables, los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para exigir que el intermediario presente un informe periódico cada tres meses en el que se facilite una actualización que contenga la nueva información que deba comunicarse como se contempla en el apartado 14, letras a), d), g) y h) y de la que se disponga a partir de la presentación del último informe.

[...]

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

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

6. Cada Estado miembro tomará todas las medidas necesarias para exigir que, cuando no haya ningún intermediario o el intermediario notifique al contribuyente interesado o a otro intermediario la aplicación de la dispensa establecida en el apartado 5, la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información recaerá en el otro intermediario notificado, o de no existir este, en el contribuyente interesado.

[...]

9. 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.

[...]

13. La autoridad competente de un Estado miembro en el que se haya presentado información de conformidad con los apartados 1 a 12 [...], comunicará [...] la información que se especifica en el apartado 14 [...] a las autoridades competentes de todos los demás Estados miembros [...].

14. La información que deberá comunicar la autoridad competente de un Estado miembro de conformidad con el apartado 13 incluirá los siguientes elementos, según proceda:

a) la identificación de los intermediarios y de los contribuyentes interesados, incluido su nombre, fecha y lugar de nacimiento (en el caso de una persona física), residencia fiscal, NIF y, en su caso, las personas que sean empresas asociadas al contribuyente interesado;

b) información pormenorizada sobre las señas distintivas que figuran en el anexo IV, que hacen que el mecanismo transfronterizo deba comunicarse;

c) un resumen del contenido del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, que incluya una referencia a la denominación por la que se le conozca comúnmente, en su caso, y una descripción en términos abstractos de las actividades económicas o mecanismos pertinentes, que no dé lugar a la revelación de un secreto comercial, industrial o profesional o de un procedimiento comercial, o a la de una información cuya revelación sea contraria al interés público;

d) la fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;

e) información pormenorizada de las disposiciones nacionales que constituyen la base del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;

f) el valor del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;

g) la determinación del Estado miembro del contribuyente o contribuyentes interesados y de cualesquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;

h) la determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona.

[...]»

Derecho belga

7. El decreet betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen (Decreto relativo a la colaboración administrativa en el ámbito de la fiscalidad), de 21 de junio de 2013 (Belgisch Staatsblad, de 26 de junio de 2013, p. 40587, en lo sucesivo, «Decreto de 21 de junio de 2013»), transpone la Directiva 2011/16 en la región de Flandes (Bélgica).

8. Dicho Decreto fue modificado por el decreet tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (Decreto por el que se modifica el Decreto de 21 de junio de 2013 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), de 26 de junio de 2020 (Belgisch Staatsblad, de 3 de julio 2020, p. 49170) (en lo sucesivo, «Decreto de 26 de junio de 2020»), que transpone la Directiva 2018/822.

9. La subsección 2 de la sección 2 del capítulo 2 del Decreto de 21 de junio de 2013 regula la transmisión obligatoria, por los intermediarios o los contribuyentes interesados, de información relativa a los mecanismos fiscales transfronterizos sujetos a comunicación de información.

10. El artículo 11/6 de dicha subsección, introducido en el Decreto de 21 de junio de 2013 por el artículo 14 del Decreto de 26 de junio de 2020, establece el modo en que la obligación de comunicación de información se conjuga con el secreto profesional al que están sujetos determinados intermediarios. Transpone el artículo 8 *bis ter*, apartados 5 y 6, de la Directiva 2011/16 modificada. El apartado 1 de este artículo 11/6 dispone:

«Si un intermediario está sujeto a secreto profesional, estará obligado a:

1.º informar, mediante escrito motivado, al otro intermediario o intermediarios de que no puede cumplir la obligación de comunicación de información, por lo que dicha obligación incumbirá automáticamente al otro u otros intermediarios;

2.º cuando no exista tal intermediario, informar, mediante escrito motivado, al contribuyente o contribuyentes interesados de su obligación de comunicación de información.

La dispensa de la obligación de comunicación de información no será efectiva hasta el momento en que el intermediario cumpla la obligación establecida [en el párrafo primero].»

11. El artículo 11/7 del Decreto de 21 de junio de 2013, introducido en dicho Decreto por el artículo 15 del Decreto de 26 de junio de 2020, dispone:

«[...] en el supuesto de que el intermediario informe al contribuyente interesado o a otro intermediario de la aplicación de la dispensa establecida en el artículo 11/6, [apartado 1], la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información recaerá en el otro intermediario que haya sido informado, o de no existir este, en el contribuyente interesado.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

12. Mediante escritos de los días 31 de agosto y 1 de octubre de 2020, los demandantes en el litigio principal interpusieron varios recursos ante el Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional, Bélgica), que es el órgano jurisdiccional remitente, solicitando la suspensión del Decreto de 26 de junio de 2020 y su anulación total o parcial.

13. De la resolución de remisión se desprende que los demandantes en el litigio principal se oponen, en particular, a la obligación establecida en el artículo 11/6, apartado 1, párrafo primero, punto 1.º, del Decreto de 21 de junio de 2013, introducido en dicho Decreto por el artículo 14 del Decreto de 26 de junio de 2020, que obliga al abogado que actúa como intermediario, cuando está sujeto al secreto profesional, a informar mediante escrito motivado a los demás intermediarios interesados de que no puede cumplir su obligación de comunicación de información. Según los demandantes en el litigio principal, es imposible cumplir esta obligación de información sin violar el secreto profesional al que se hallan sujetos los abogados. Añaden que dicha obligación de información no es necesaria para garantizar que se comunique información sobre los mecanismos transfronterizos, puesto que el cliente, asistido o no por el abogado, puede informar por sí mismo a los demás intermediarios y solicitarles que cumplan su obligación de comunicación de información.

14. El órgano jurisdiccional remitente señala que la información que los abogados deben transmitir a la autoridad competente en relación con sus clientes está protegida por el secreto profesional si esta información se refiere a actividades propias de sus funciones específicas de defensa o de representación ante los tribunales y de asesoramiento jurídico. Observa que el mero hecho de recurrir a un abogado está amparado por el secreto profesional y que, a fortiori, lo mismo ocurre con la identidad del cliente de un abogado. La información protegida por el secreto profesional frente a las autoridades públicas lo es también frente a otros agentes, como son otros intermediarios.

15. El órgano jurisdiccional remitente señala que, según los trabajos preparatorios del Decreto de 26 de junio de 2020, la obligación de un intermediario de informar a los demás intermediarios de forma motivada de que está sometido al secreto profesional y que, por tanto, no cumplirá la obligación de comunicación de información es necesaria para cumplir las exigencias de la Directiva 2018/822 y para garantizar que el secreto profesional no impida la comunicación de información necesaria.

16. Dicho órgano jurisdiccional señala que los recursos interpuestos en el litigio principal suscitan así la cuestión de la validez de la Directiva 2018/822, en la medida en que fue esta la que introdujo tal obligación. En consecuencia, estima que antes de poder resolver definitivamente estos recursos, es necesario resolver previamente esta cuestión.

17. En estas circunstancias, el Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional), por una parte, ordenó la suspensión, en particular, del artículo 11/6, apartado 1, párrafo primero, punto 1.º, del Decreto de 21 de junio de 2013, introducido por el artículo 14 del Decreto de 26 de junio de 2020, en la medida en que esta disposición impone al abogado que actúa como intermediario una obligación de información respecto de otros intermediarios que no son su cliente, y ello hasta la fecha de publicación de la sentencia que resuelva sobre dichos recursos. Por otra parte, dicho órgano jurisdiccional decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Vulnera el artículo 1, punto 2, de la [Directiva 2018/822] el derecho a un proceso equitativo garantizado en el artículo 47 de la [Carta] y el derecho al respeto de la vida privada garantizado en el artículo 7 de la [Carta], en la medida en que el nuevo artículo 8 *bis ter*, apartado 5, que aquella Directiva introdujo en la [Directiva 2011/16], dispone que, si un Estado miembro adopta las medidas necesarias para otorgar a los intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información cuando la obligación de comunicar información vulnere la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro, el Estado miembro está obligado a exigir a los intermediarios que notifiquen sin demora sus obligaciones de comunicación de información a cualquier otro intermediario o, cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado, en la medida en que dicha obligación tiene como consecuencia que un abogado que actúe como intermediario estará obligado a compartir, con otro intermediario que no es su cliente, información que conoce en el marco del ejercicio de actividades esenciales de su profesión, a saber, la defensa o representación ante los tribunales del cliente y la prestación de asesoramiento jurídico, incluso fuera de un procedimiento judicial?»

Sobre la cuestión prejudicial

18. Con carácter preliminar, procede señalar que, si bien la cuestión planteada hace referencia a la obligación de notificación prevista en el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada, tanto con respecto a los intermediarios como, a falta de intermediario, con respecto al contribuyente interesado, de la lectura conjunta de la petición de decisión prejudicial se desprende que, en realidad, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta únicamente sobre la validez de esta obligación en la medida en que la notificación deba ser efectuada por un abogado que actúe como intermediario, en el sentido del artículo 3, punto 21 de dicha Directiva (en lo sucesivo, «abogado intermediario»), a otro intermediario que no sea su cliente.

19. En efecto, cuando la notificación prevista en el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada efectuada por el abogado intermediario tiene como destinatario a su cliente, ya sea este otro intermediario o el contribuyente interesado, esa notificación no puede menoscabar el respeto de los derechos y libertades garantizados por los artículos 7 y 47 de la Carta puesto que, por una parte, el abogado intermediario no está obligado en modo alguno a guardar el secreto profesional frente a su cliente y, por otra parte, en la fase de ejecución por dicho cliente de sus obligaciones de comunicación de información derivadas de dicha Directiva, la confidencialidad de la relación entre el abogado intermediario y el referido cliente se opone a que pueda exigirse a este último que revele a terceros, y, en particular, a la Administración tributaria, el hecho de que ha consultado a un abogado.

20. De este modo, de la resolución de remisión se desprende que, mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita, en esencia, al Tribunal de Justicia que examine la validez, a la luz de los artículos 7 y 47 de la Carta, del artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada, en la medida en que su aplicación por los Estados miembros tiene como consecuencia imponer al abogado que actúa como intermediario, en el sentido del artículo 3, punto 21, de dicha Directiva, cuando está exento de la obligación de comunicación de información establecida en el apartado 1 del artículo 8 *bis ter* de la referida Directiva debido a que está sujeto al secreto profesional, la obligación de notificar sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 de dicho artículo 8 *bis ter* a cualquier otro intermediario que no sea su cliente.

21. A este respecto, es preciso recordar que, con arreglo al artículo 8 *bis ter*, apartado 1, de la Directiva 2011/16 modificada, cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para exigir que los intermediarios presenten a las autoridades competentes la información que obre en su conocimiento, posesión o control en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información en un plazo de 30 días. La obligación

de comunicación de información establecida en esta disposición se aplica a todos los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información y, por tanto, tanto a los mecanismos a medida definidos en el punto 25 del artículo 3 de la Directiva 2011/16 modificada, como a los mecanismos comercializables, definidos en el punto 24 de ese mismo artículo 3.

22. Procede señalar que, en el ejercicio de sus actividades, los abogados pueden ser «intermediarios» en el sentido del artículo 3, punto 21, de la Directiva 2011/16 modificada, puesto que pueden llevar a cabo por sí mismos actividades de diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información o, si no realizan tales actividades, debido a que pueden prestar ayuda, asistencia o asesoramiento en lo que concierne a tales actividades. Así pues, los abogados que ejercen tales actividades están sujetos, en principio, a la obligación de comunicación de información establecida en el artículo 8 *bis ter*, apartado 1, de dicha Directiva.

23. No obstante, a tenor del párrafo primero del apartado 5 del artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16 modificada, cada Estado miembro podrá adoptar las medidas necesarias para otorgar a los intermediarios, y en particular a los abogados intermediarios, una dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información cuando la obligación de comunicar información vulnere la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro. En estas circunstancias, cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para exigir a los intermediarios que notifiquen sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 de dicho artículo a cualquier otro intermediario, o cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado. Este apartado establece que, en tal supuesto, la obligación de comunicar información será responsabilidad del otro intermediario que haya sido notificado o, a falta de tal intermediario, del contribuyente interesado.

24. Sin embargo, es preciso subrayar que, en virtud párrafo segundo del apartado 5 del artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16 modificada, los intermediarios solo podrán acogerse a una dispensa con arreglo al párrafo primero de dicho apartado 5 en la medida en que actúen dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional por la que se defina su profesión, extremo que incumbe, en su caso, comprobar a los órganos jurisdiccionales nacionales en el marco de la aplicación de dicha legislación. En consecuencia, la validez del artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la referida Directiva a la luz de los artículos 7 y 47 de la Carta únicamente ha de examinarse en lo que concierne a los abogados intermediarios que actúen efectivamente dentro de tales límites.

25. A este respecto, procede señalar que el artículo 7 de la Carta, que reconoce a toda persona el derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones, corresponde al artículo 8, apartado 1, del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950 (en lo sucesivo, «CEDH»), mientras que el artículo 47, que garantiza el derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial, se corresponde con el artículo 6, apartado 1, del CEDH.

26. De conformidad con el artículo 52, apartado 3, de la Carta, que tiene por objeto garantizar la coherencia necesaria entre los derechos contenidos en ella y los derechos correspondientes garantizados por el CEDH, sin menoscabar la autonomía del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia debe tener en cuenta, en la interpretación que lleve a cabo de los derechos garantizados por los artículos 7 y 47 de la Carta, los derechos correspondientes garantizados por el artículo 8, apartado 1, y por el artículo 6, apartado 1, del CEDH, tal como han sido interpretados por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en lo sucesivo, «TEDH»), como nivel mínimo de protección (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de febrero de 2021, Consob, C-481/19, EU:C:2021:84, apartados 36 y 37).

27. En lo que concierne a la validez del artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada a la luz del artículo 7 de la Carta, 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, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 117 y 118). Al igual que esta disposición, cuya protección abarca no solo la actividad de defensa, sino también el asesoramiento jurídico, 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. En efecto, 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), CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, § 49]. Por lo tanto, salvo en situaciones excepcionales, estas personas deben poder confiar legítimamente en que su abogado no divulgará a nadie, sin su consentimiento, que han recurrido a sus servicios.

28. 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, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 118 y 119). 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 & S Europe/Comisión, 155/79, EU:C:1982:157, apartado 18).

29. Pues bien, la obligación que establece el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada para el abogado intermediario cuando este, debido al secreto profesional al que está sujeto por el Derecho nacional, esté exento de la obligación de comunicar información prevista en el apartado 1 de dicho artículo 8 *bis ter*, de notificar sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 de dicho artículo 8 *bis ter* a los demás intermediarios que no son clientes, implica necesariamente que esos otros intermediarios adquirirán conocimiento de la identidad del abogado intermediario que lleva a cabo la notificación, de su apreciación de que el mecanismo en cuestión está sujeto a comunicación de información y de que ha sido consultado a este respecto.

30. En estas circunstancias y en la medida en que esos otros intermediarios no tienen necesariamente conocimiento de la identidad del abogado intermediario y del hecho de que este ha sido consultado acerca del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, la obligación de notificación establecida en el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada, 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.

31. Además, debe observarse que esta obligación de notificación implica, indirectamente, otra injerencia en ese mismo derecho, que resulta de la divulgación a la Administración tributaria, por los terceros intermediarios que han recibido la notificación, de la identidad del abogado intermediario y de su consulta.

32. En efecto, del artículo 8 *bis ter*, apartados 1, 9, 13 y 14, de la Directiva 2011/16 modificada resulta que la identificación de los intermediarios figura entre la información que debe facilitarse en cumplimiento de la obligación de comunicación de información, y que esta identificación es objeto de un intercambio de información entre las autoridades competentes de los Estados miembros. Por consiguiente, en caso de notificación con arreglo al artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la citada Directiva, los terceros intermediarios que hayan recibido la notificación, informados así de la identidad del abogado intermediario y de su consulta en relación con el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información sin estar ellos mismos sujetos al secreto profesional, deberán informar a las autoridades competentes a que se refiere el artículo 3, apartado 1, de dicha Directiva, no solo de la existencia de ese mecanismo y de la identidad del contribuyente o contribuyentes interesados, sino también de la identidad del abogado intermediario y de su consulta.

33. Por consiguiente, es preciso examinar si estas injerencias en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado por el artículo 7 de la Carta, pueden estar justificadas.

34. En este contexto, es preciso recordar que los derechos consagrados en el artículo 7 de la Carta no constituyen prerrogativas absolutas, sino que deben considerarse según su función en la sociedad. En efecto, como se desprende del artículo 52, apartado 1, de la Carta, esta admite limitaciones del ejercicio de estos derechos, siempre que esas limitaciones sean establecidas por la ley, respeten el contenido esencial de esos derechos y, dentro del respeto del principio de proporcionalidad, sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión Europea o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2020, Privacy International, C-623/17, EU:C:2020:790, apartados 63 y 64).

35. En primer lugar, por lo que respecta al requisito de que toda limitación del ejercicio de los derechos fundamentales debe ser establecida por la ley, este implica que el propio acto que permite la injerencia en esos derechos debe definir el alcance de la limitación del ejercicio del derecho de que se trate, debiendo precisarse, por una parte, que esta exigencia no excluye que la limitación en cuestión se formule en términos suficientemente abiertos para poder adaptarse a supuestos diferentes y a los cambios de situación. Por otra parte, el Tribunal de Justicia puede, en su caso, precisar, mediante su interpretación, el alcance concreto de la limitación a la luz tanto del propio tenor de la normativa de la Unión de que se trate como de su sistema general y de los objetivos que persigue, tal como han sido interpretados a la luz de los derechos fundamentales garantizados por la Carta

(sentencia de 21 de junio de 2022, Ligue des droits humains, C-817/19, EU:C:2022:491, apartado 114 y jurisprudencia citada).

36. A este respecto, procede señalar que, por una parte, el apartado 5 del artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16 modificada obliga expresamente al abogado intermediario exento de la obligación de comunicación de información debido al secreto profesional al que está sujeto a notificar sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 de dicho artículo 8 *bis ter* a los demás intermediarios. Por otra parte, como se ha señalado en los apartados 29 y 30 de la presente sentencia, la injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, consagrado en el artículo 7 de la Carta, es consecuencia directa de tal notificación por el propio abogado a otro intermediario que no es su cliente, en particular cuando, hasta el momento de dicha notificación, este no tenía conocimiento de la identidad de ese abogado y de que había sido consultado acerca del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.

37. Además, por lo que respecta a la injerencia que resulta indirectamente de dicha obligación de notificación debido a la divulgación a la Administración tributaria, por los terceros intermediarios que han recibido la notificación, de la identidad del abogado intermediario y de su consulta, esta se debe, como se ha señalado en los apartados 31 y 32 de la presente sentencia, al alcance de las obligaciones de información derivadas del artículo 8 *bis ter*, apartados 1, 9, 13 y 14, de la Directiva 2011/16 modificada.

38. En estas circunstancias, procede considerar que se respeta el principio de legalidad.

39. En segundo lugar, por lo que se refiere al respeto del contenido esencial del derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado en el artículo 7 de la Carta, procede señalar que la obligación de notificación, establecida en el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada, solo implica de manera limitada el levantamiento, respecto de un tercero intermediario y de la Administración tributaria, de la confidencialidad de las comunicaciones entre el abogado intermediario y su cliente. En particular, esta disposición no obliga, ni tan siquiera autoriza, al abogado intermediario a compartir, sin el consentimiento de su cliente, información relativa al contenido de esas comunicaciones con otros intermediarios y, por lo tanto, estos no podrán transmitir tal información a la Administración tributaria.

40. En estas circunstancias, no puede considerarse que la obligación de notificación, establecida en el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada, vulnere el contenido esencial del derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, consagrado en el artículo 7 de la Carta.

41. En tercer lugar, en lo referente al respeto del principio de proporcionalidad, este exige que las limitaciones que mediante actos del Derecho de la Unión puedan introducirse en los derechos y libertades consagrados en la Carta no excedan los límites de lo que sea adecuado y necesario para satisfacer los objetivos legítimamente perseguidos o de la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás, entendiéndose que, cuando se ofrezca una elección entre varias medidas adecuadas, deberá recurrirse a la menos onerosa. Además, no puede perseguirse un objetivo de interés general sin tener en cuenta que tal objetivo debe conciliarse con los derechos fundamentales a los que afecta la medida, efectuando una ponderación equilibrada entre, por un lado, el objetivo de interés general, y, por otro, los derechos en cuestión, para garantizar que los inconvenientes causados por esa medida no sean desmesurados en relación con los objetivos perseguidos. Así pues, la posibilidad de justificar una limitación de los derechos garantizados en el artículo 7 la Carta debe apreciarse midiendo la gravedad de la injerencia que implica tal limitación y verificando que la importancia del objetivo de interés general perseguido por dicha limitación guarde relación con esa gravedad (sentencias de 26 de abril de 2022, Polonia/Parlamento y Consejo, C-401/19, EU:C:2022:297, apartado 65, y de 22 de noviembre de 2022, Luxembourg Business Registers y Sovim, C-37/20 y C-601/20, EU:C:2022:912, apartado 64).

42. Por lo tanto, procede comprobar, antes de nada, si la obligación de notificación establecida en el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada responde a un objetivo de interés general reconocido por la Unión. En caso de que así sea, procede verificar, a continuación, en primer lugar, si es adecuada para lograr ese objetivo, en segundo lugar, si la injerencia en el derecho fundamental al respecto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes que puede resultar de esa obligación de notificación se limita a lo estrictamente necesario, en el sentido de que el objetivo perseguido no podría alcanzarse razonablemente de manera igualmente eficaz por otros medios menos atentatorios contra ese derecho, y, en tercer lugar, en la medida en que así sea, si tal injerencia no es desproporcionada en relación con ese objetivo, lo que implica, en particular, una ponderación de la importancia de este último y la gravedad de dicha injerencia (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2022, Luxembourg Business Registers y Sovim, C-37/20 y C-601/20, EU:C:2022:912, apartado 66).

43. Tal y como señaló el Abogado General en el punto 88 de sus conclusiones, la modificación introducida en la Directiva 2011/16 por la Directiva 2018/822 se inscribe en el marco de una cooperación fiscal internacional de lucha contra la planificación fiscal agresiva que se traduce en un intercambio de información entre Estados miembros. A este respecto, se desprende, en particular, de los considerandos 2, 4, 8 y 9 de la Directiva 2018/822, que las obligaciones de comunicación de información y de notificación, establecidas por el artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16 modificada, tienen como finalidad contribuir a la prevención del riesgo de elusión y evasión fiscales.

44. Pues bien, la lucha contra la planificación fiscal agresiva y la prevención del riesgo de elusión y evasión fiscales son objetivos de interés general reconocidos por la Unión, a los efectos del artículo 52, apartado 1, de la Carta, que pueden autorizar una limitación del ejercicio de los derechos garantizados por el artículo 7 de esta [véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2020, Estado luxemburgués (Derecho de recurso contra una solicitud de información en materia fiscal), C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795, apartado 87].

45. Por lo que respecta a la cuestión de si la obligación de notificación establecida en el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada, es adecuada y necesaria para alcanzar dichos objetivos, los Gobiernos francés y letón sostienen, en esencia, que tal notificación permitiría, en particular, sensibilizar a los demás intermediarios de su deber de cumplir con la obligación de comunicación de información y evitar así que esos otros intermediarios no sean informados de que se les transfiere la obligación de comunicación de información del mecanismo transfronterizo con arreglo al artículo 8 *bis ter*, apartado 6, de la Directiva 2011/16 modificada. Así, según dichos Gobiernos, de no existir una obligación de notificación a cargo del abogado intermediario, existe el riesgo de que el mecanismo transfronterizo no se comunique en modo alguno, lo cual sería contrario a los objetivos perseguidos por dicha Directiva.

46. Pues bien, aun suponiendo que la obligación de notificación establecida en el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada, permita efectivamente contribuir a la lucha contra la planificación fiscal agresiva y la prevención del riesgo de elusión y evasión fiscales, es preciso señalar que, no obstante, no puede considerarse estrictamente necesaria para alcanzar dichos objetivos ni, en particular, para garantizar que la información relativa a los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información se transmita a las autoridades competentes.

47. En efecto, en primer término, las obligaciones de comunicación de información que incumben a los intermediarios se establecen claramente en la Directiva 2011/16 modificada, en particular en su artículo 8 *bis ter*, apartado 1. En virtud de esta disposición, todos los intermediarios están obligados, en principio, a presentar a las autoridades competentes la información que obre en su conocimiento, posesión o control en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Además, con arreglo al artículo 8 *bis ter*, apartado 9, párrafo primero, de dicha Directiva, cada Estado miembro tomará todas las medidas necesarias para exigir que, cuando haya más de un intermediario, la obligación de presentar información recaiga en todos los intermediarios que participan en el mismo mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. Por lo tanto, ningún intermediario puede alegar válidamente que ignoraba las obligaciones de comunicación de información a las que está sujeto directa e individualmente por su condición de intermediario.

48. En segundo término, en cuanto a la alegación del Gobierno letón de que la obligación de notificación reduce el riesgo de que los demás intermediarios cuenten con que el abogado intermediario comunicará la información requerida a las autoridades competentes y se abstengan, por este motivo, de proceder por sí mismos a la comunicación de información, es preciso señalar, por una parte, que, en la medida en que la consulta de un abogado está sujeta al secreto profesional, los demás intermediarios no tendrán, como se ha señalado en el apartado 30 de la presente sentencia, necesariamente conocimiento de la identidad del abogado intermediario ni de su consulta en relación con el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, lo que, en tal caso, excluye de entrada ese riesgo.

49. Por otra parte, incluso en el supuesto contrario de que los demás intermediarios tengan tal conocimiento, no cabe temer que estos cuenten, sin comprobación alguna, con que el abogado intermediario lleve a cabo la comunicación de información requerida, puesto que el artículo 8 *bis ter*, apartado 9, párrafo segundo, de la Directiva 2011/16 modificada precisa que un intermediario solo quedará dispensado de la obligación de transmitir información si puede probar que esa misma información ya ha sido transmitida por otro intermediario. Por otra parte, al establecer expresamente, en su artículo 8 *bis ter*, apartado 5, que el secreto profesional puede conducir a una dispensa de la obligación de comunicación de información, la Directiva 2011/16 modificada convierte al abogado intermediario en una persona de la que los demás intermediarios no pueden, a priori, esperar ninguna iniciativa que les exima de sus propias obligaciones de comunicación de información.

50. En tercer término, procede recordar que todo intermediario que, debido al secreto profesional al que está sujeto por el Derecho nacional, quede dispensado de la obligación de comunicación de información establecida en el apartado 1 del artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16 modificada, sigue estando obligado, no obstante, a notificar sin demora a su cliente sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 de dicho artículo.

51. En cuarto término, por lo que respecta a la divulgación a la Administración tributaria, por los terceros intermediarios a quienes se ha realizado la notificación, de la identidad del abogado intermediario y de su consulta, esta divulgación tampoco parece ser estrictamente necesaria para la consecución de los objetivos de lucha contra la planificación fiscal agresiva y prevención del riesgo de elusión y evasión fiscales perseguidos por la Directiva 2011/16 modificada.

52. En efecto, por una parte, la obligación de comunicación de información que incumbe a los demás intermediarios no sometidos al secreto profesional y, a falta de tales intermediarios, la que incumbe al contribuyente interesado, garantizan, en principio, que la Administración tributaria sea informada de los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Además, tras recibir tal información, la Administración tributaria puede solicitar, si fuera necesario, información adicional sobre el mecanismo en cuestión directamente al contribuyente interesado, que podrá dirigirse entonces a su abogado para que le asista, o llevar a cabo un control de la situación fiscal de dicho contribuyente.

53. Por otra parte, habida cuenta de la dispensa de comunicación de información prevista en el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada, el hecho de informar a la Administración tributaria de la identidad del abogado intermediario y de su consulta no permitirá, en ningún caso, a dicha administración, exigir de este que le comunique información sin el consentimiento de su cliente.

54. No obstante, en la vista celebrada ante el Tribunal de Justicia, la Comisión sostuvo, en esencia, que esta divulgación de la identidad del abogado intermediario y de su consulta es necesaria para permitir a la Administración tributaria comprobar si este invoca de manera justificada el secreto profesional.

55. No cabe aceptar esta alegación.

56. Es cierto que, como se ha señalado en el apartado 24 de la presente sentencia, el segundo párrafo del apartado 5 del artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16 modificada precisa que los abogados intermediarios solo podrán acogerse a una dispensa con arreglo al párrafo primero de ese apartado en la medida en que actúen dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional por la que se definan sus profesiones. No obstante, 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, sino luchar contra las prácticas fiscales potencialmente agresivas y prevenir el riesgo de elusión y evasión fiscales, garantizando que la información relativa a los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información se transmita a las autoridades competentes.

57. Pues bien, como resulta de los apartados 47 a 53 de la presente sentencia, dicha Directiva garantiza la transmisión de tal información a la Administración tributaria, sin que sea necesario a tal efecto que se le comunique la identidad del abogado intermediario ni su consulta.

58. En estas circunstancias, la posibilidad de que los abogados intermediarios puedan invocar erróneamente el secreto profesional para eludir su obligación de comunicación de información no permite considerar estrictamente necesaria la obligación de notificación establecida en el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de dicha Directiva, ni la comunicación a la Administración tributaria de la identidad y la consulta del abogado intermediario notificante que se deriva de ello.

59. De las consideraciones anteriores resulta que el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada vulnera el derecho al respeto de las comunicaciones entre el abogado y su cliente, garantizado en el artículo 7 de la Carta, en la medida en que establece, en esencia, que el abogado intermediario sujeto al secreto profesional estará obligado a notificar sus obligaciones de comunicación de información a cualquier otro intermediario que no sea su cliente.

60. Por lo que respecta a la validez del artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada a la luz del artículo 47 de la Carta, procede recordar que el derecho a un proceso justo garantizado en esta última disposición está constituido por diversos elementos. Incluye, en particular, el derecho de defensa, el principio de

igualdad de armas, el derecho de acceso a los tribunales y el derecho a disponer de un abogado tanto en materia civil como penal. El abogado no estaría en condiciones de cumplir adecuadamente su misión de asesoramiento, defensa y representación del cliente, quedando este, por tanto, privado de los derechos que le confiere el artículo 47 de la Carta, si, en el contexto de un procedimiento judicial o de su preparación, aquel estuviera obligado a cooperar con los poderes públicos transmitiéndoles la información obtenida con ocasión de las consultas jurídicas efectuadas en el marco de tal procedimiento (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de junio de 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone y otros*, C-305/05, EU:C:2007:383, apartados 31 y 32).

61. De estas consideraciones resulta que las exigencias derivadas del derecho a un proceso justo implican, por definición, que exista una relación con algún procedimiento judicial (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de junio de 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone y otros*, C-305/05, EU:C:2007:383, apartado 35).

62. Pues bien, es preciso señalar que en el caso de autos no se ha acreditado que exista tal relación.

63. En efecto, del artículo 8 *bis ter*, apartados 1 y 5, de la Directiva 2011/16 modificada y, en particular, de los plazos previstos en estas disposiciones se desprende que la obligación de notificación nace en una fase temprana, a más tardar cuando el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información acaba de ser finalizado y está listo para ser aplicado, y por lo tanto, fuera del marco de un procedimiento judicial o de su preparación.

64. Tal como señaló, en esencia, el Abogado General en el punto 41 de sus conclusiones, en esta fase temprana, el abogado intermediario no actúa como defensor de su cliente en un litigio y la mera circunstancia de que el asesoramiento del abogado o el mecanismo transfronterizo sobre el que se le consulta puedan dar lugar a un litigio en una fase posterior no significa que la intervención del abogado se haya producido en el marco o a efectos del derecho de defensa de su cliente.

65. En estas circunstancias, procede considerar que, dado que la obligación de notificación viene a sustituir, para el abogado intermediario obligado al secreto profesional, a la obligación de comunicación de información establecida en el artículo 8 *bis ter*, apartado 1, de la Directiva 2011/16 modificada, no supone una injerencia en el derecho a un proceso justo garantizado en el artículo 47 de la Carta.

66. De cuanto antecede resulta que procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada, es inválido a la luz del artículo 7 de la Carta en la medida en que su aplicación por los Estados miembros tiene como consecuencia imponer al abogado que actúa como intermediario, en el sentido del artículo 3, punto 21, de dicha Directiva, cuando está exento de la obligación de comunicación de información establecida en el apartado 1 del artículo 8 *bis ter* de la referida Directiva debido a que está sujeto al secreto profesional, la obligación de notificar sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 de dicho artículo 8 *bis ter* a cualquier otro intermediario que no sea su cliente.

Costas

67. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

El artículo 8 *bis ter*, apartado 5, 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, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, es inválido a la luz del artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en la medida en que su aplicación por los Estados miembros tiene como consecuencia imponer al abogado que actúa como intermediario, en el sentido del artículo 3, punto 21, de dicha Directiva, en su versión modificada, cuando está exento de la obligación de comunicación de información establecida en el apartado 1 del artículo 8 *bis ter* de la referida Directiva, en su versión modificada, debido a que está sujeto al secreto profesional, la obligación de notificar sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 de dicho artículo 8 *bis ter* a cualquier otro intermediario que no sea su cliente.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia