

**TRANSPARENCIA FISCAL Y
SECRETO PROFESIONAL: UN
EQUILIBRIO NECESARIO EN LA
ERA DE LA SOSTENIBILIDAD
JURÍDICA**



*Frederic Insenser Morgadas (MUAP +
AGT, 26')*

I. INTRODUCCIÓN

En los últimos años, el concepto de sostenibilidad ha experimentado una notable expansión en el ámbito jurídico. Tradicionalmente vinculado a la protección del medio ambiente y al desarrollo económico responsable, hoy se reconoce que la sostenibilidad también posee una dimensión institucional y jurídica, estrechamente relacionada con la calidad del Estado de Derecho, la protección de los derechos fundamentales y la confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas³³. Desde esta perspectiva, la sostenibilidad jurídica del ordenamiento no se limita a la consecución de determinados fines materiales, sino que exige la capacidad del sistema para articular de manera equilibrada los derechos y libertades individuales con las obligaciones y deberes constitucionales que recaen sobre los ciudadanos, preservando el núcleo esencial de las garantías que estructuran un Estado social y democrático de Derecho.

En este contexto, el Derecho tributario se erige como un espacio especialmente sensible a dichas tensiones, al situarse en el punto de encuentro de una tensión estructural entre derechos fundamentales y deberes constitucionales. En efecto, el deber de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme a su capacidad económica (art. 31.1 CE) coexiste con derechos como el derecho a la intimidad y a la protección de la vida privada (art. 18 CE), así como con el derecho a la tutela judicial efectiva y al derecho de defensa (art. 24 CE). La legitimidad y sostenibilidad del sistema tributario dependen, por tanto, no solo de su eficacia recaudatoria, sino también de su compatibilidad con estos derechos, cuya preservación resulta indispensable para mantener la confianza de los ciudadanos en la actuación de los poderes públicos.

En este escenario de tensiones estructurales y de creciente interdependencia económica internacional, la intensificación de la cooperación administrativa entre Estados y el

³³ Asamblea General de las Naciones Unidas, *Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*, Resolución A/RES/70/1, 25 de septiembre de 2015, especialmente ODS 16, que vincula el desarrollo sostenible con el fortalecimiento del Estado de Derecho, el acceso a la justicia y las instituciones eficaces y responsables. También, Vid. Díaz-Galán, E. (2022). *El valor jurídico de la Agenda 2030 sobre Desarrollo Sostenible: ¿una nueva tendencia normativa?* *Revista Iberoamericana de Estudios de Desarrollo*, 11(2), 30-52.

fortalecimiento de los mecanismos de transparencia fiscal responden, en gran medida, al impulso del Proyecto BEPS de la OCDE y el G20. Dicho proyecto parte del diagnóstico de que una parte significativa de la pérdida de recaudación no deriva de conductas ilícitas en sentido estricto, sino de la utilización estratégica de mecanismos jurídicos formalmente lícitos que permiten una desimposición efectiva, el traslado artificial de beneficios y la tributación en jurisdicciones de baja o nula imposición, desconectadas del territorio en el que se generan realmente el valor económico y los beneficios empresariales.

Es precisamente en este marco donde debe situarse 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, conocida como DAC 6. Esta Directiva no se orienta a la persecución directa de la evasión fiscal, entendida como conducta ilícita y sancionable, sino que se centra en la identificación temprana de mecanismos transfronterizos potencialmente elusivos, que pueden ser lícitos o llegar a serlo desde una perspectiva estrictamente formal. Su finalidad es proporcionar a las Administraciones tributarias de los Estados miembros de la UE información suficiente para que, conforme a los criterios desarrollados en BEPS, puedan evaluar si dichas estructuras resultan contrarias al principio de tributación allí donde se generan los beneficios y si contribuyen a la erosión de las bases imponibles.

Desde esta óptica, la DAC 6 responde a una lógica de prevención y disuasión, más que de represión, y se configura como un instrumento destinado a facilitar que los Estados identifiquen y reaccionen frente a esquemas que, aun respetando formalmente la legalidad, desnaturalizan la finalidad del sistema tributario. La distinción entre evasión y elusión fiscal resulta aquí determinante: mientras que la evasión no plantea, en términos generales, dudas de legitimidad constitucional en su persecución, la elusión fiscal se desarrolla dentro de los márgenes del Derecho, lo que sitúa su control en un terreno jurídicamente más delicado y especialmente sensible desde la perspectiva de los derechos fundamentales, ya que la colisión se produce entre derechos constitucionales concurrentes, cuya ponderación exige soluciones normativas proporcionadas y respetuosas con el contenido esencial de las garantías afectadas.

Esta circunstancia explica la intensidad del debate jurídico suscitado por la DAC 6, en la medida en que la imposición de amplios deberes de información respecto de prácticas lícitas o potencialmente lícitas implica una anticipación del control administrativo que incide directamente en derechos como la intimidad y en garantías esenciales del derecho de defensa y de la tutela judicial efectiva. La afectación resulta aún más significativa cuando dichas obligaciones recaen sobre intermediarios jurídicos y, en particular, sobre los abogados, cuya actuación se encuentra amparada por el secreto profesional, concebido como una garantía institucional indisociable del correcto funcionamiento de la justicia y del propio Estado de Derecho. La imposición de deberes de información que afectan directamente a la relación abogado-cliente plantea, por tanto, una cuestión de especial

relevancia: si la búsqueda de una mayor transparencia fiscal puede justificar la restricción de derechos fundamentales y, en su caso, cuáles son los límites constitucionales de dicha restricción. Esta problemática adquiere una dimensión particularmente relevante en el ámbito del asesoramiento tributario, donde la frontera entre la planificación fiscal legítima y las prácticas abusivas no siempre resulta nítida. Todo ello pone de relieve la función institucional de la abogacía como pilar de la sostenibilidad jurídica del Estado de Derecho, al actuar como garante del derecho a la tutela judicial efectiva y de la confianza legítima en el sistema de justicia.

Desde esta perspectiva, el presente artículo se propone analizar la DAC 6 como un caso paradigmático de tensión estructural entre transparencia fiscal y garantías fundamentales, poniendo el foco en el secreto profesional del abogado tributario. El objetivo no es cuestionar la legitimidad de la lucha contra la elusión fiscal ni del marco conceptual de BEPS, sino examinar si el diseño normativo y su interpretación jurisprudencial permiten alcanzar un equilibrio compatible con una concepción jurídicamente sostenible del Estado de Derecho, en línea con el Objetivo de Desarrollo Sostenible número 16, relativo a la promoción de instituciones eficaces, responsables y justas. A tal fin, el artículo combinará el análisis normativo y jurisprudencial con una reflexión crítica orientada a identificar criterios interpretativos y propuestas que contribuyan a reforzar la confianza en el sistema tributario y en la función institucional de la abogacía.

II. LA DAC 6 Y EL REFORZAMIENTO DE LA TRANSPARENCIA FISCAL EN LA UE

El desarrollo normativo de la cooperación fiscal en la Unión Europea ha seguido una evolución progresiva. En concreto, según Arrasate (2021)³⁴, *“cada una de estas DAC ha supuesto un paso adelante en el incremento del nivel de transparencia en el ámbito de la fiscalidad comunitaria, lo que entronca por otro lado con uno de los mandatos fundamentales que emanaron del Plan BEPS de la OCDE.”*

En especial, la DAC 6 representa un paso cualitativo en la estrategia europea de transparencia fiscal, al introducir un sistema de comunicación obligatoria de determinados mecanismos transfronterizos potencialmente elusivos. Las finalidades declaradas de esta Directiva son dotar a las autoridades tributarias de los Estados miembros de información para reaccionar ante prácticas fiscales perjudiciales a través de la modificación de las normas o la iniciación de inspecciones fiscales y desincentivar y frenar la elusión y la evasión fiscal mediante el intercambio de información temprana entre intermediarios y autoridades fiscales, así como entre las autoridades de los distintos Estados Miembros para proteger sus bases imponibles frente a esquemas de planificación fiscal internacional.

³⁴ Vid. Merino Jara, I., *El control de los riesgos en la empresa a través del compliance tributario*, Editorial CISS, Madrid, 2021, Capítulo II. La directiva DAC 6, Patxi Arrasate.

La DAC 6 establece un régimen de información obligatoria respecto de aquellos mecanismos transfronterizos que presenten determinados elementos indicativos de riesgo fiscal, conocidos como señas distintivas. Estas constituyen indicadores o elementos objetivos que permiten presumir, al menos indiciariamente, la existencia de una posible estrategia de elusión fiscal³⁵. A tal efecto, el anexo IV de la Directiva enumera cinco categorías diferenciadas de señas distintivas, que han sido reconocidas como los elementos esenciales para delimitar las operaciones que deben ser objeto de información obligatoria. En primer lugar, identifica las señas distintivas generales, basadas no en la estructura del mecanismo en sí, sino en elementos accesorios vinculados a la obtención de una ventaja fiscal, como la confidencialidad, la remuneración del intermediario ligada al ahorro fiscal o la estandarización del esquema, todas ellas condicionadas al cumplimiento del criterio del beneficio principal³⁶. En segundo lugar, agrupa las señas distintivas específicas que también requieren dicho criterio y que responden a técnicas clásicas de planificación fiscal agresiva, como la utilización artificiosa de pérdidas, la conversión de rentas en categorías fiscalmente más favorables o el empleo de operaciones circulares carentes de sustancia económica. En tercer lugar, distingue las señas distintivas específicamente asociadas a operaciones transfronterizas, centradas en situaciones de desimposición internacional, como la deducibilidad de pagos hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, la doble utilización de depreciaciones o deducciones por doble imposición, y las divergencias valorativas en transferencias de activos. En cuarto lugar, incluye las señas distintivas relativas al intercambio automático de información y a la titularidad real, orientadas a detectar mecanismos que eluden o menoscaban la transparencia fiscal mediante estructuras opacas o carentes de actividad económica sustantiva. Por último, recoge las señas distintivas vinculadas a los precios de transferencia, que abarcan, entre otros supuestos, el uso de regímenes de protección unilateral, la transmisión de intangibles difíciles de valorar y la reasignación transfronteriza de funciones, riesgos o activos con un impacto significativo en la base imponible futura.

Esta obligación de comunicación, recae sobre los denominados intermediarios siempre y cuando cumpla al menos uno de los criterios de vinculación territorial con la Unión Europea, recae sobre los denominados intermediarios dado que estos gozan de una posición privilegiada de conocimiento y por razones de eficacia y prevención temprana del riesgo de elusión fiscal, es decir, dicha motivación se articula desde una lógica eminentemente funcional y administrativa. No obstante, la Directiva establece una cláusula de cierre que prevé que el propio contribuyente interesado podrá quedar sujeto a

³⁵ El art. 3.20 de la Directiva 2011/16/UE (introducido por el art. 1.b) de la DAC 6), define una señal distintiva como «una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo que supone una indicación de un riesgo potencial de elusión fiscal».

³⁶ El Anexo IV de la DAC 6 establece que: “El criterio del beneficio principal se tendrá por satisfecho cuando se pueda determinar que el beneficio principal o uno de los beneficios principales que una persona puede esperar razonablemente de un determinado mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, es la obtención de un beneficio fiscal.”

la obligación de información cuando no haya intermediarios obligados o cuando los intermediarios puedan alegar la dispensa de la obligación de comunicación de acuerdo con la cláusula de secreto profesional.

En cuanto a la cláusula del secreto profesional reconocida en la Directiva, se faculta a los Estados miembros para exonerar a ciertos intermediarios del deber de comunicación cuando esta obligación vulnere el secreto profesional, según lo definido en sus respectivas legislaciones nacionales. Al tratarse de una exención de configuración eminentemente interna, los Estados miembros gozan de un amplio margen de apreciación para delimitar sus alcances y condiciones de aplicación, siempre que el intermediario actúe dentro del marco legal de su profesión. Es importante subrayar que el hecho de que un intermediario esté amparado por esta dispensa no elimina la obligación de información en sí misma, sino que desplaza el deber de comunicar hacia otros sujetos. En este sentido, la DAC 6 impone a los Estados miembros la obligación de establecer procedimientos eficaces para garantizar que, en los supuestos mencionados, la información sea finalmente comunicada por el intermediario no exento que haya sido notificado o, en su defecto, por el contribuyente interesado.

Esta heterogeneidad en la aplicación práctica de la exención por secreto profesional pone de relieve la necesidad de comprender cómo se configura la protección de la confidencialidad en los distintos sistemas jurídicos europeos.

El análisis comparado del secreto profesional en el ámbito europeo parte de la distinción fundamental entre el *legal professional privilege* (LPP) propio de los sistemas de *common law* y el secreto profesional característico de los ordenamientos de tradición romano-germánica. Ambos modelos responden a concepciones jurídico-procesales distintas para preservar la confidencialidad del cliente y el derecho de defensa frente a las exigencias de aportación de información. Mientras que el LPP se configura como un derecho del cliente de carácter objetivo, centrado en el contenido de las comunicaciones y estrechamente vinculado a los mecanismos de *disclosure*³⁷, el secreto profesional continental se articula como una obligación del abogado de carácter subjetivo, derivada del interés general y sancionable en caso de incumplimiento. Esta divergencia conceptual resulta determinante en el contexto de la obligación de comunicación de mecanismos transfronterizos prevista en la DAC 6, en la medida en que la posibilidad de invocar la exención por secreto profesional depende del modelo nacional aplicable y del alcance que cada ordenamiento reconozca a dicha garantía.

En efecto, dado que la DAC 6 no armoniza el contenido del secreto profesional ni del *legal professional privilege*, sino que se limita a reconocer una exención condicionada a

³⁷ El término *disclosure* hace referencia al procedimiento procesal típico de los sistemas de *common law* mediante el cual las partes deben poner a disposición del tribunal y de la contraparte todos los documentos o comunicaciones relevantes para el proceso. Su finalidad es garantizar la transparencia probatoria y el acceso equitativo a la información, salvo en aquellos casos en que opere el *legal professional privilege*, que excluye determinados documentos vinculados a la defensa legal del cliente.

la normativa interna de los Estados miembros, la aplicación práctica de la obligación de comunicación presenta notables diferencias entre jurisdicciones. En los sistemas de *common law*, donde el privilegio opera como un derecho del cliente susceptible de renuncia y se define por el contenido de la comunicación, la exención puede desplegar un alcance más amplio; por el contrario, en los ordenamientos continentales, donde el secreto se concibe como una obligación indisponible del abogado y circunscrita a un colectivo profesional determinado, la exención puede resultar más restringida. Esta heterogeneidad normativa incide directamente en la delimitación de los sujetos obligados a comunicar, en el reparto de responsabilidades entre intermediarios y contribuyentes y, en última instancia, en la intensidad de la afectación a derechos fundamentales, poniendo de relieve una de las principales tensiones estructurales de la DAC 6 entre transparencia fiscal y garantías propias del Estado de Derecho.

III. LA TRANSPOSICIÓN ESPAÑOLA DE LA DAC 6 Y LAS TENSIONES CON EL SECRETO PROFESIONAL

El anteproyecto que transponía la normativa de la DAC 6 acotaba la referida dispensa al ámbito del artículo 93.5 de la Ley 58/2023, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) a los datos privados no patrimoniales, así como a los datos confidenciales del obligado tributario interesado que conozca el intermediario en el ejercicio de las funciones de asesoramiento y defensa³⁸. De este modo, la *ratio legis* de esta previsión era evitar un trato desigual entre los distintos tipos de intermediarios en función que nos encontráramos ante abogados u otros profesionales, permitiendo que todos ellos pudieran acogerse a la exoneración cuando se tratara de información confidencial no relacionada con el patrimonio o de carácter privado.

Ahora bien, esta equiparación funcional plantea serias objeciones cuando el intermediario es un abogado. Si bien la normativa española limita el asesoramiento y la defensa jurídica a los abogados, en particular la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (en adelante LOPJ), art. 542.1, y el Estatuto General de la Abogacía Española, aprobado por Real Decreto 135/2021, de 2 de marzo, en su art. 5, reduciendo así el impacto práctico de las obligaciones impuestas a los intermediarios fiscales, resulta pertinente preguntarse si, cuando dicho intermediario es abogado, la redacción del Anteproyecto protege realmente su secreto profesional o, por el contrario, lo vacía de contenido al subordinarlo de facto a los deberes de información tributaria, generando una tensión estructural incompatible con la función constitucional de la abogacía.

Desde una interpretación sistemática del ordenamiento es evidente que esta reserva del art. 93.5 LGT no constituye propiamente una verdadera cláusula de secreto profesional ni parece plenamente compatible con las exigencias establecidas en la DAC 6, máxime si

³⁸ Vid. Consejo General del Poder Judicial, 2019, Informe sobre el Anteproyecto de Ley de transposición de Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, párrafo 30

se tiene en cuenta que el secreto profesional de la abogacía constituye una materia reservada a Ley Orgánica, lo que plantea serias dudas sobre la capacidad de una ley ordinaria de transposición para incidir válidamente en su ámbito material. Desde esta perspectiva, la apelación al citado precepto como fundamento de la dispensa resulta especialmente problemática, en la medida en que parte de la doctrina excluye su aplicación cuando no se está ante profesiones reguladas en los términos exigidos por la Directiva (García Prats, 2019, pp. 55-59).

Precisamente porque el secreto profesional no se agota en la protección de datos o informaciones concretas, sino que salvaguarda la propia relación abogado-cliente con independencia del mayor o menor grado de confidencialidad de los datos intercambiados, su debilitamiento normativo adquiere una especial relevancia constitucional. En efecto, el secreto profesional protege derechos fundamentales del cliente, entre los que destacan el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión y los derechos vinculados a la esfera de la privacidad. En este sentido, el secreto profesional se erige en una garantía esencial para el ejercicio de la abogacía, razón por la cual merece la máxima protección en el sistema jurídico.

El Consejo General del Poder Judicial (en adelante CGPJ) entendía que la transposición no respetaba el secreto profesional de la abogacía, porque éste debe estar vinculado al derecho a defensa y al derecho a la tutela judicial efectiva, y eso debe quedar protegido en la transposición. En sintonía con esta postura, Jiménez-Valladolid de L’Hotellerie-Fallois (2021) sostiene que: *“para que opere el secreto profesional es necesario que las funciones realizadas como intermediarios a efectos de lo previsto en la obligación de comunicación de información se encontraran cubiertas dentro de las labores propias del ejercicio de la abogacía, ya que son aquellas las únicas que están cubiertas por el secreto profesional en sentido estricto”*.

Sobre esta base, el CGPJ introduce una distinción conceptual de especial relevancia al señalar que no todo asesoramiento jurídico merece idéntico nivel de protección, acuñando la expresión “asesoramiento neutral”, posteriormente también asumida por el Consejo de Estado en su Dictamen 1072/2019. Este asesoramiento neutral, que puede definirse como un asesoramiento estrictamente jurídico, desvinculado de la implementación o ejecución del mecanismo, es el que, a juicio del CGPJ, resulta compatible con la protección dispensada por la Directiva. De ello se desprende que los abogados que actúen como intermediarios no podrán invocar el secreto profesional cuando diseñen, comercialicen, organicen o pongan a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo —los denominados *intermediarios de primer nivel*—, ni tampoco cuando asistan o asesoren en dichas tareas como *intermediarios de segundo nivel*, en la medida en que la obligación de comunicación surge con anterioridad al inicio de cualquier procedimiento jurisdiccional o administrativo. Concretamente, en el primer supuesto, el Informe explica que el abogado que participa en la creación de un mecanismo transfronterizo actúa más bien como un gestor de intereses ajenos que como un profesional de la abogacía que realiza las tareas mencionadas anteriormente, descritas en el art. 542.1 LOPJ. En estos

supuestos, el CGPJ considera que los intereses públicos asociados a la obtención de información sobre mecanismos fiscales transfronterizos justifican la imposición de la obligación de información.

De este modo, el CGPJ propone distinguir entre un asesoramiento participativo, consistente en el diseño, organización o ejecución del mecanismo, no amparado por el secreto, y un asesoramiento neutral, orientado a la valoración jurídica del mecanismo, que sí permite invocar el secreto profesional.

En coherencia con lo anterior, la transposición finalmente adoptó la solución propuesta por el CGPJ, incorporando una exoneración expresa para los abogados cuando desempeñen las funciones previstas en el artículo 542 LOPJ, garantizando que la labor esencial de la abogacía quedara protegida por el secreto profesional. Dado que se trata de un deber de rango constitucional, cuyo incumplimiento tiene relevantes consecuencias penales y disciplinarias, resulta crucial establecer límites claros que permitan a los abogados que actúan como intermediarios conocer con exactitud cuándo su actuación está cubierta por dicho secreto. Sin embargo, incluso aceptando esta delimitación y la distinción entre asesoramiento neutral y participativo, la regulación finalmente adoptada introduce elementos adicionales que merecen una valoración crítica desde la óptica del secreto profesional.

En particular, resulta especialmente cuestionable la incorporación de una obligación autónoma para el abogado intermediario consistente en notificar al obligado tributario o a otro intermediario la existencia de la obligación de declarar el mecanismo transfronterizo, obligación cuyo incumplimiento se encuentra, además, tipificado como infracción sancionable. Tal exigencia no constituye un mero deber formal accesorio, sino que incide directamente en el núcleo de la relación abogado-cliente, al imponer una actuación comunicativa cuya trazabilidad puede ser objeto de verificación por parte de la Administración tributaria.

Esta problemática se acentúa si se atiende al distinto tratamiento dispensado a abogados y a otros intermediarios no jurídicos. En efecto, la Administración tributaria se encuentra históricamente habituada a recibir información de terceros ajenos al ámbito del secreto profesional (entidades financieras, notarios, asesores no abogados) que, en el desarrollo ordinario de su actividad, ya soportan obligaciones de suministro de información relevantes sobre particulares, por ejemplo, la comunicación de movimientos de efectivo superiores a determinados umbrales o la comunicación de operaciones sospechosas o relevantes en materia de prevención de blanqueo de capitales. Estas obligaciones han sido pacíficamente aceptadas por el sistema, precisamente porque no inciden sobre una relación jurídicamente protegida por un deber constitucional de confidencialidad.

El desplazamiento del foco de la DAC 6 hacia los abogados introduce, sin embargo, un cambio cualitativo sustancial. Mientras que los intermediarios no abogados ya se

encuentran plenamente integrados en los circuitos de información tributaria, la imposición de deberes de comunicación a los abogados plantea una tensión inédita: la obligación de informar deja de recaer sobre un tercero funcionalmente neutro y se proyecta directamente sobre el garante del secreto profesional. Es en este punto donde la exención prevista por la Directiva adquiere una relevancia central, pues actúa como válvula de equilibrio entre los objetivos de transparencia fiscal y la preservación de una garantía estructural del Estado de Derecho.

Como ha advertido el Consejo de la Abogacía Europea (CCBE, 2018)³⁹, la imposición de un deber de notificación susceptible de control administrativo permite, siquiera de manera indirecta, fiscalizar la existencia y el contenido de las comunicaciones entre abogado y cliente, lo que supone una injerencia difícilmente conciliable con el secreto profesional. En efecto, la amenaza de sanción asociada al incumplimiento de este deber proyecta un efecto disuasorio que, en la práctica, vacía de contenido la dispensa basada en el secreto profesional que la propia Directiva reconoce, transformando una garantía en una excepción de alcance meramente retórico.

Desde una perspectiva práctica, esta tensión se ve intensificada por la lógica sancionadora del sistema. Si el abogado no comunica y el mecanismo resulta fraudulento, es razonable pensar que el contribuyente tampoco cumplirá voluntariamente con la obligación de declaración, máxime cuando las sanciones previstas para este último pueden resultar, en términos económicos, poco disuasorias. La arquitectura normativa de la DAC 6 parece, así, trasladar de facto el peso del cumplimiento hacia aquellos sujetos para los que la sanción ya sea económica, reputacional o profesional resulta verdaderamente relevante: los abogados intermediarios. Este desplazamiento plantea serias dudas desde la óptica de la proporcionalidad y de la correcta distribución de responsabilidades, aunque se articule desde una lógica principalmente funcional y administrativa del acceso privilegiado de los intermediarios a la información sobre los mecanismos y por motivos de eficiencia y prevención temprana de la elusión fiscal.

Precisamente por ello, la situación se torna aún más problemática si se atiende a la posible concurrencia de responsabilidades de distinta naturaleza. Mientras que el incumplimiento de la obligación de comunicación en el ámbito tributario puede sancionarse sobre la base de la mera culpa, una eventual vulneración del secreto profesional puede dar lugar a responsabilidades disciplinarias e incluso penales, para las que se exige, al menos, la concurrencia de dolo. El abogado queda así atrapado en una encrucijada normativa en la que el cumplimiento de una obligación administrativa puede implicar la infracción de un deber profesional esencial, generando un riesgo jurídico que excede claramente el asumido por otros intermediarios. Esta asimetría refuerza la necesidad de criterios claros, previsibles y restrictivos a la hora de delimitar cuándo el abogado puede ser legítimamente obligado a comunicar sin traicionar su función institucional.

³⁹ Council of Bars and Law Societies of Europe (CCBE). (2018). *Guía CCBE sobre determinados aspectos de la Directiva sobre intermediarios fiscales*.

Desde la perspectiva del ejercicio profesional, la obligación de notificar plantea además problemas sustanciales en relación con la naturaleza del asesoramiento jurídico. El acto mediante el cual el abogado informa a su cliente sobre la existencia de la DAC 6, analiza su aplicabilidad al supuesto concreto y le orienta acerca de las obligaciones que de ella se derivan constituye, sin duda, una actividad típica de asesoramiento jurídico, plenamente amparada por el secreto profesional. Exigir al abogado que conserve evidencias de haber realizado dicha notificación o que declare frente a la Administración que ha informado al contribuyente supone forzar la documentación, y potencial revelación, de una actividad que, por su propia naturaleza, debería permanecer confidencial.

En este contexto, resulta imprescindible profundizar en la delimitación material entre asesoramiento neutral y asesoramiento participativo, no solo desde una perspectiva teórica, sino también desde una óptica eminentemente práctica. La cuestión central no es si el abogado interviene o no en relación con un mecanismo transfronterizo, sino en qué medida su actuación contribuye causalmente a la configuración, implementación o ejecución del mismo. Así, una respuesta jurídica emitida a instancia del cliente, orientada a valorar la licitud o las consecuencias fiscales de una determinada operación, debería quedar inequívocamente subsumida en el ámbito del asesoramiento neutral y, por tanto, amparada por el secreto profesional. Por el contrario, cuando el abogado diseña un *step plan*, coordina desplazamientos internacionales, articula estructuras contractuales o interviene activamente en la ejecución del mecanismo, su actuación se aproxima funcionalmente a la de un partícipe necesario, lo que justificaría, en su caso, la activación de la obligación de comunicación. No obstante, forzar esta frontera hasta el extremo de erosionar cualquier forma de asesoramiento previo supondría vaciar de contenido la exención reconocida por la Directiva y desnaturalizar el núcleo mismo de la función de la abogacía. Esta circunstancia conduce inevitablemente a una cuestión de fondo: ¿hasta dónde puede legítimamente obligarse al abogado a comunicar sin vaciar de contenido el secreto profesional?

La determinación de esta delimitación no puede resolverse a partir de criterios meramente formales. Por el contrario, exige una aproximación material y funcional que permita ponderar, en cada caso concreto, si la intervención profesional se inscribe en el ámbito del asesoramiento jurídico protegido por el secreto profesional o si, por el contrario, excede de dicho núcleo y justifica la activación del deber de comunicación. En este contexto, considero que resulta posible —y necesario— articular un test jurídico de carácter orientativo, basado en una serie de juicios sucesivos, que permita determinar de forma razonablemente previsible cuándo la intervención del intermediario se sitúa dentro del ámbito del asesoramiento jurídico amparado por el secreto profesional y cuándo, por el contrario, lo trasciende y legitima la activación del deber de comunicación. Un enfoque de esta naturaleza contribuye a reducir la actual incertidumbre interpretativa, dotando de mayor seguridad jurídica tanto a los profesionales afectados como a la propia

Administración tributaria, sin menoscabar los objetivos de transparencia fiscal perseguidos por el legislador europeo.

A partir de esta premisa, el primer criterio de análisis debe centrarse en la naturaleza de la actuación profesional desplegada por el abogado. Así pues, en primer lugar, debe atenderse a la naturaleza de la actuación profesional desplegada por el abogado. Cuando su intervención se limita a interpretar el Derecho, valorar la licitud de una operación o analizar sus consecuencias fiscales, nos hallamos ante un asesoramiento jurídicamente neutral, plenamente amparado por el secreto profesional. En cambio, si el abogado asume un rol activo en la construcción del mecanismo, diseñando su arquitectura jurídica o proponiendo activamente esquemas con una finalidad fiscal predominante, su actuación deja de ser meramente interpretativa y se aproxima a una función constructiva, susceptible de generar obligación de comunicación.

En segundo término, resulta relevante el grado de implicación causal del abogado en la existencia del mecanismo. Si la operación hubiese existido en términos sustanciales con independencia de su intervención, limitándose esta a un análisis jurídico de una estructura previamente concebida por el cliente o por terceros, la implicación causal es reducida y refuerza la operatividad de la exención por secreto profesional. Por el contrario, cuando el mecanismo nace, se articula o se hace jurídicamente viable como consecuencia directa de la intervención del abogado, este adquiere una posición funcionalmente determinante que puede justificar su consideración como intermediario obligado a comunicar.

Un tercer elemento decisivo es el momento temporal de la intervención profesional. El asesoramiento prestado en una fase previa, exploratoria o preventiva, incluso cuando se proyecta sobre escenarios futuros, se integra en el núcleo esencial de la función jurídica y queda protegido por el secreto profesional. En cambio, la intervención durante la fase de ejecución o implementación del mecanismo, mediante una asistencia activa en operaciones materiales o contractuales, desborda el ámbito del asesoramiento neutral y aproxima la actuación del abogado a la de un partícipe activo en el esquema transfronterizo. Asimismo, debe distinguirse entre el tipo de actuaciones realizadas. Las actuaciones estrictamente jurídicas, como la interpretación normativa, la calificación jurídica de hechos o la formulación de advertencias sobre riesgos de elusión o abuso, permanecen dentro del perímetro protegido. Por el contrario, las actuaciones de carácter instrumental u organizativo, tales como la coordinación de estructuras, la preparación de vehículos societarios con finalidad fiscal o la interlocución operativa con terceros para ejecutar el mecanismo, pueden justificar la activación del deber de comunicación.

Un cuarto criterio viene dado por la conexión de la actuación con el derecho de defensa y la tutela de la posición jurídica del cliente. Cuando el asesoramiento se orienta a proteger dicha posición, a prevenir contingencias sancionadoras o a preparar una eventual estrategia administrativa o judicial, la exención por secreto profesional debe operar de forma especialmente intensa. En ausencia de esta conexión, particularmente en contextos de asesoramiento meramente transaccional u organizativo, la protección se debilita.

En último término, la delimitación de la obligación de comunicación debe someterse a un juicio de proporcionalidad. La exigencia de comunicar será desproporcionada cuando los objetivos de transparencia perseguidos por la DAC 6 puedan alcanzarse razonablemente mediante otros intermediarios o directamente a través del contribuyente. Solo cuando el abogado sea el único sujeto con conocimiento estructural relevante y su intervención exceda claramente del ámbito del asesoramiento jurídico protegido podrá considerarse proporcionada la imposición del deber de comunicación.

En resumen, de la aplicación conjunta de estos criterios se desprende una regla de cierre fundamental: el abogado solo puede ser legítimamente obligado a comunicar cuando su actuación deje de ser jurídicamente neutral y se convierta en funcionalmente determinante para la creación o ejecución del mecanismo transfronterizo. En caso de duda razonable, debe prevalecer la exención por secreto profesional, en cuanto garantía estructural del Estado de Derecho y límite material a la expansión de los deberes de colaboración tributaria en el marco de la DAC 6.

En este sentido, puede resultar convincente la posición del CCBE cuando sostiene que la solución más respetuosa con el secreto profesional en la transposición nacional habría consistido en atribuir directamente al contribuyente la obligación de declarar el mecanismo transfronterizo cuando el intermediario sea un abogado, sin imponer a este último deberes formales adicionales de comunicación o acreditación. Esta alternativa permitiría alcanzar los objetivos de transparencia perseguidos por la Directiva sin erosionar una garantía esencial del Estado de Derecho. No obstante, esta postura va en contra de la propia lógica de la DAC 6, que asigna la obligación de informar al intermediario precisamente porque el contribuyente, al carecer de incentivos efectivos, podría no declarar un esquema susceptible de elusión. Adoptar la propuesta del CCBE equivaldría, en la práctica, a vaciar de contenido la Directiva, comprometiendo sus fines de detección temprana y prevención de la evasión fiscal. Aunque la DAC 6 genera tensión con el secreto profesional de los abogados, su diseño reconoce la necesidad de trasladar la responsabilidad a quien dispone de la información y de un incentivo real para comunicarla, asegurando así la eficacia del sistema sin depender de la buena fe del contribuyente.

La comparación con el régimen de prevención del blanqueo de capitales refuerza esta crítica. Aunque en dicho ámbito se han introducido limitaciones al secreto profesional, estas responden a la persecución de conductas de especial gravedad y elevado reproche social. Pretender extender o incluso intensificar tales excepciones en el marco de la DAC 6, relativa a mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva, supone, como ha señalado el CCBE, una quiebra del principio de proporcionalidad. No resulta jurídicamente sostenible equiparar, ni en términos de lesividad ni de política legislativa, el blanqueo de capitales con la planificación fiscal transfronteriza, ya que la DAC 6 opera sobre mecanismos transfronterizos que no son necesariamente ilícitos, ya que pueden ser

perfectamente lícitos, sino que pueden llegar a ser potencialmente elusivos o declarables. En consecuencia, aplicar restricciones al secreto profesional propias del derecho penal o del blanqueo a una materia puramente administrativa constituye una quiebra de la proporcionalidad normativa.

Finalmente, la arquitectura normativa actual sitúa al abogado en un escenario de riesgo de autoincriminación, forzándolo a una encrucijada jurídica donde el cumplimiento de la norma fiscal puede derivar en una vulneración de su lealtad profesional y responsabilidad deontológica, mientras que el silencio conlleva infracciones tributarias. Esta tensión permanente entre deberes profesionales esenciales y obligaciones de colaboración tributaria constituye una carga jurídica excesiva que amenaza con desnaturalizar la función social de la abogacía bajo el paradigma de la transparencia y, además, con vulnerar el principio de seguridad jurídica al conferir a la sanción administrativa un matiz materialmente penal. En coherencia con lo anterior, el punto de equilibrio no puede situarse en la mera participación del abogado en la génesis intelectual del mecanismo, sino en su implicación directa y funcional en la creación o ejecución de este. Solo así puede preservarse un modelo de transparencia fiscal compatible con una concepción sostenible del Estado de Derecho, en la que la lucha contra la elusión no se lleve a cabo a costa de convertir al abogado en un sujeto estructuralmente incompatible con su propio estatuto constitucional.

IV. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL DEL TJUE

La transposición y aplicación de la DAC 6 ha generado importantes dudas jurídicas, especialmente en lo que respecta a su compatibilidad con los derechos fundamentales, lo que ha motivado la presentación de varias cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE). La primera y más importante dio lugar a la Sentencia del TJUE de 8 de diciembre de 2022 (Asunto C-694/20).

4.1 Sentencia del TJUE de 8 de diciembre de 2022 (Asunto C-694/20)

Esta cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Constitucional belga se somete a control de compatibilidad el artículo 8 bis ter, en concreto los apartados 5 y 6, con el derecho a la vida privada (art. 7 de la CDFUE y art. 8 del CEDH) y con el derecho a un proceso equitativo (art. 47 CDFUE y art. 6 CEDH), en la medida en que impone a los abogados amparados por el secreto profesional la obligación de comunicar a otros intermediarios tanto la existencia de la obligación de información como su propia dispensa.

4.1.1. La invalidez del apartado 5 del artículo 8 bis ter de la DAC 6 a la luz del artículo 7 de la Carta relativo al derecho a la vida privada

El TJUE parte de la premisa de que la obligación de notificación impuesta a los abogados intermediarios constituye una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones

entre abogado y cliente, protegido por el artículo 7 de la Carta, ya que destaca que las comunicaciones entre abogado y cliente gozan de una protección reforzada debido al secreto profesional. Así pues, el tribunal considera que se trata de una injerencia cualificada que no se limita a una revelación puntual de información, sino que afecta estructuralmente a la confidencialidad de la relación profesional, al permitir que terceros intermediarios conozcan la identidad del abogado, su intervención en el diseño o análisis del mecanismo y su apreciación jurídica sobre la concurrencia de una obligación de comunicación. Además, esta información puede transmitirse ulteriormente a la Administración tributaria, amplificando el efecto sobre el núcleo del secreto profesional, cuya protección reforzada resulta esencial para garantizar la función institucional de la abogacía en una sociedad democrática.

A partir de esta constatación, el Tribunal concluye que la injerencia no se encuentra justificada al amparo del artículo 52.1 de la Carta, ya que, aunque cumple el requisito de legalidad y no afecta el contenido esencial del derecho protegido por el artículo 7, no resulta estrictamente necesaria ni proporcionada para alcanzar los objetivos de interés general de la Unión (lucha contra la planificación fiscal agresiva y prevención del riesgo de elusión y evasión fiscales). El Tribunal subraya que existen medios alternativos para que la Administración acceda a la información, sin vulnerar el secreto profesional, y que la divulgación de la identidad del abogado y el contenido de su asesoramiento no aporta valor añadido significativo. Por ello, la obligación es desproporcionada y jurídicamente no justificada, evidenciando que la norma no responde a una necesidad estructural del sistema de cooperación administrativa, sino a una opción legislativa que sacrifica garantías fundamentales sin aportar un valor añadido real en términos de eficacia.

4.1.2 La validez del apartado 5 del artículo 8 bis ter de la DAC 6 a la luz del artículo 47 de la Carta relativo al derecho a un proceso equitativo

Por lo que se refiere a la validez del artículo 8 bis ter, apartado 5, de la DAC 6 a la luz del artículo 47 de la Carta, el TJUE descarta que esta disposición afecte al derecho a la tutela judicial efectiva y a la imparcialidad del juez, al no existir un vínculo directo entre las obligaciones previstas en la DAC 6 y un eventual proceso judicial.

En este sentido, el TJUE⁴⁰ entiende 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 ya está listo para ser aplicado, y por lo tanto, fuera del marco de un procedimiento judicial o de su preparación, por lo 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 DAC 6, no supone una injerencia en el derecho a un proceso justo

⁴⁰ En remisión a su sentencia STJUE de 26 de junio de 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone* y otros contra *Conseil des ministres*, asunto C-305/05.

garantizado en un artículo 47 de la carta, dado que de las exigencias derivadas del derecho a un proceso justo implican, por definición, que exista una relación con algún procedimiento judicial.

Esta interpretación delimita el marco jurídico del conflicto, circunscribiéndolo al derecho a la vida privada y la confidencialidad de las comunicaciones, sin implicar la tutela judicial efectiva. La negativa del Tribunal a apreciar vulneración del artículo 47 refuerza así la centralidad del artículo 7 de la Carta como criterio decisivo para evaluar la DAC 6, confirmando que la protección del secreto profesional opera de manera autónoma respecto de la existencia de un proceso judicial.

4.1.3 El alcance del secreto profesional en el asesoramiento jurídico y su repercusión en la normativa española de transposición

El TJUE reafirma que el secreto profesional protege no solo el contenido del asesoramiento jurídico, sino también la existencia misma de la relación abogado-cliente, constituyendo un nivel mínimo de protección previsto en el artículo 7 CDFUE y reforzado por la jurisprudencia del TEDH relativa al artículo 8.1 CEDH. Este principio encuentra reflejo en el artículo 542 LOPJ español, aunque la transposición de la DAC 6 ha introducido limitaciones que parecen exceder los márgenes fijados por el Tribunal, al restringir la cobertura del secreto profesional más allá de lo estrictamente necesario.

La utilización del concepto de “asesoramiento neutral” como criterio delimitador del ámbito del secreto profesional plantea serias dificultades desde un punto de vista dogmático y práctico, como se ha mencionado anteriormente, ya que el asesoramiento tributario raramente es puramente abstracto y suele implicar orientación estratégica sobre la conducta del cliente. Imponer al abogado la obligación de determinar *ex ante* si su actuación queda protegida por el secreto profesional, con consecuencias jurídicas potencialmente sancionadoras, introduce un riesgo de autocontrol incompatible con la independencia del juicio jurídico, erosionando la confidencialidad y condicionando el contenido del asesoramiento.

A la luz de lo anterior, cabe cuestionar la adecuación de la restricción introducida por la normativa española de transposición, que limita la protección del secreto profesional únicamente al asesoramiento que tenga por objeto “*evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo*”. Esta limitación no parece encontrar respaldo en el texto ni en el espíritu de la Directiva, al menos cuando el intermediario fiscal es un abogado.

Desde esta perspectiva, resulta difícil conciliar la noción de asesoramiento neutral con el estándar de protección fijado por el Tribunal de Justicia, que extiende el secreto profesional no solo al contenido del asesoramiento jurídico, sino también a la propia existencia de la relación profesional y de la consulta realizada. Si incluso la revelación de

que el abogado ha sido consultado constituye una injerencia en el derecho garantizado por el artículo 7 CDFUE, la exigencia de que el abogado determine administrativamente si su actuación queda o no amparada por el secreto profesional aparece como una contradicción lógica, en la medida en que presupone una exteriorización de la actividad de asesoramiento que el propio Tribunal considera protegida.

Desde la perspectiva del ejercicio profesional, resulta problemático el enfoque que subyace a la normativa de transposición, en la medida en que tiende a instrumentalizar a los abogados como colaboradores necesarios de la Administración tributaria, generando un potencial conflicto de intereses con sus clientes. Dado que los mecanismos transfronterizos contemplados en la DAC 6 no son, por su propia naturaleza, delitos, el contribuyente puede cumplir perfectamente por sí mismo la obligación de declarar, de modo que se alcancen los objetivos de la Directiva, como bien ya se ha comentado que propuso el CCBE.

De hecho, el TJUE rechaza la proporcionalidad de la injerencia en el derecho a la privacidad en la medida en que dicha injerencia no puede considerarse estrictamente necesaria para alcanzar los fines de la Directiva, especialmente teniendo en cuenta que la obligación de informar se impone a todos los intermediarios, estén o no sujetos a secreto profesional. A partir de este razonamiento, podría plantearse si cabe extrapolar el razonamiento de la sentencia a todo intermediario secundario que, sin ser abogados, estén vinculados por un deber de secreto profesional en virtud de su normativa sectorial. No obstante, ya la sentencia de 29 de julio de 2024 del TJUE (Asunto C-623/22) aclara que la protección del secreto profesional en el marco de la DAC 6 se restringe exclusivamente a los abogados conforme a la Directiva 98/5. Otros intermediarios habilitados para actuar ante tribunales, pero que no cumplen los requisitos de la abogacía, no pueden invocar la dispensa del artículo 8 bis ter, apartado 5. Esto implica que dichos profesionales deben cumplir la obligación de comunicación a la Administración tributaria. Esta decisión posterior refuerza el carácter institucional del secreto profesional del abogado, vinculándolo directamente al derecho de defensa y al correcto funcionamiento del sistema judicial. Así, se consolida una distinción clara entre abogados y otros intermediarios respecto a la confidencialidad y la cooperación administrativa.

En conclusión, la limitación interpuesta por la normativa española genera un efecto disuasorio incompatible con la función institucional de la abogacía, al incentivar conductas de sobrerreporte o autocensura por parte de los abogados. La incertidumbre sobre si una determinada actuación será considerada “neutral” o “participativa” compromete la confianza del cliente en la confidencialidad de la relación profesional y resulta difícilmente compatible con una concepción sostenible del Estado de Derecho, en la que el abogado debe poder ejercer su función de asesoramiento y defensa con plena independencia frente a los poderes públicos.

V. CONCLUSIONES

El recorrido argumental efectuado permite concluir que la sostenibilidad jurídica del ordenamiento tributario se articula necesariamente sobre un balance continuo entre derechos y libertades fundamentales y las obligaciones y deberes que el Estado impone a los ciudadanos en la persecución de fines legítimos, como la transparencia fiscal y la lucha contra la elusión tributaria.

En este contexto, la extensión de obligaciones informativas a supuestos de planificación lícita o potencialmente lícita proyecta efectos inmediatos sobre derechos constitucionalmente protegidos. Dentro de este marco, la protección del secreto profesional se erige en una pieza clave para la salvaguarda del derecho de defensa y la confidencialidad de la relación profesional. La proyección de estos deberes de comunicación sobre el ámbito del asesoramiento tributario plantea, así, la cuestión central de si la restricción de derechos constitucionales que tales deberes comportan resulta efectivamente justificada y proporcionada en atención al objetivo de una mayor transparencia fiscal, especialmente en un ámbito en el que la delimitación entre conductas lícitas, elusivas o agresivas presenta contornos particularmente difusos.

La función institucional de la abogacía se revela, en este escenario, como un elemento clave del análisis. La intervención del abogado trasciende la mera función de intermediación, al integrarse en la arquitectura de garantías del sistema jurídico. La opción adoptada por la DAC 6 de hacer recaer sobre el abogado la obligación de comunicación de mecanismos transfronterizos, aun cuando se acompañe de una dispensa basada en el secreto profesional, genera una tensión estructural difícilmente conciliable. Esta tensión se intensifica de forma particular en el régimen sancionador asociado al incumplimiento de las obligaciones de comunicación. En la práctica, el profesional se ve colocado en una encrucijada normativa: cumplir con las obligaciones administrativas derivadas de la DAC 6 o respetar las exigencias deontológicas inherentes a su profesión. Esta situación no solo compromete la seguridad jurídica del abogado, sino que traslada al profesional una responsabilidad interpretativa que no le corresponde y que produce un efecto disuasorio que se traduce en conductas de sobrerreporte o de autocensura, con efectos perjudiciales para la calidad del asesoramiento jurídico y para la confianza del contribuyente en el sistema, y, por ende, en la calidad institucional del ordenamiento tributario.

Asimismo, la distinción entre asesoramiento “neutral” y “participativo”, sobre la que pivota la delimitación del deber de comunicación, exige una concreción mucho más precisa. La utilización de conceptos jurídicos indeterminados, sin criterios normativos claros, traslada al profesional una carga interpretativa excesiva y genera un elevado grado de incertidumbre. Frente a ello, el enfoque funcional propuesto en este artículo basado en la naturaleza de la actuación, el grado de implicación causal del abogado en el diseño o implementación del mecanismo, el momento temporal de la intervención y su conexión con el ejercicio del derecho de defensa ofrece una vía más respetuosa con el equilibrio

entre transparencia fiscal y garantías fundamentales. Este planteamiento permite delimitar de manera más objetiva y previsible los supuestos en los que resulta legítima la obligación de comunicación, preservando al mismo tiempo el núcleo esencial del secreto profesional de manera que contribuye de forma decisiva a reforzar la seguridad jurídica.

Finalmente, la jurisprudencia del TJUE ha introducido un elemento de especial relevancia al afirmar que la protección del secreto profesional del abogado opera de manera autónoma respecto de la existencia de un proceso judicial, es decir, se refuerza la idea de que el secreto profesional no puede quedar subordinado a una concepción restrictiva vinculada exclusivamente al derecho de defensa en sentido estricto. Esta interpretación pone de manifiesto que cualquier obligación de comunicación que incida directa o indirectamente sobre la relación abogado-cliente debe superar un estricto juicio de necesidad y proporcionalidad. No obstante, esta interpretación acentúa la dificultad de conciliar el concepto de asesoramiento neutral con los estándares de protección fijados por el TJUE, poniendo de relieve las tensiones internas del modelo actual.

En definitiva, la lucha contra la elusión fiscal, por legítima y necesaria que sea, no puede desarrollarse a costa de debilitar aquellos pilares que sostienen la confianza en el ordenamiento jurídico. Solo un modelo que articule de forma clara, proporcionada y respetuosa las obligaciones de información podrá garantizar, al mismo tiempo, la eficacia del control tributario y la preservación de los principios que sostienen la calidad institucional del ordenamiento.

VI. BIBLIOGRAFÍA

Libros, revistas y artículos

ARRASATE ROLDAN, P. “Obligaciones de información en el marco de la DAC 6 y secreto profesional”. En *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario*. Madrid: Editorial Ciss, 2021. 598 págs. ISBN: 9788499546933.

CALVO VÉRGEZ, J. “La trasposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español. Análisis de las principales cuestiones suscitadas”. En *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario*. Madrid: Editorial Ciss, 2021. 598 págs. ISBN: 9788499546933.

CONSEJO GENERAL DE LA ABOGACÍA ESPAÑOLA. “Regulación comparada en Europa sobre confidencialidad y secreto profesional (Informe 15/2019)”. En *Informes 2019. Comisión Jurídica del Consejo General de la Abogacía Española*. Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2020. 508 págs. ISBN: 9788413559032.

COUNCIL OF THE BARS AND LAW SOCIETIES OF EUROPE. *Guía CCBE sobre determinados aspectos de la Directiva sobre intermediarios fiscales*. 2018, 19 de octubre.

DELGADO PACHECO, A. *El secreto profesional de los abogados en el ámbito tributario en la reciente jurisprudencia del TJUE*. En Blog Tributario Garrigues. Madrid: 24 de septiembre de 2024. [en línea] <<https://blogtributario.garrigues.com/doctrina-jurisprudencia/el-secreto-profesional-de-los-abogados-en-el-ambito-tributario-en-la-reciente-jurisprudencia-del-tjue>>.

GARCÍA PRATS, F. A. *La transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC 6)*. Paper nº 14. Madrid: AEDAF, 2019. 157 págs. ISBN: 9788489025370.

JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE FALLOIS, J. "El deber de secreto de abogados y otros profesionales y la transposición de la DAC 6: ¿Una única solución frente a interferencias de distintos derechos?". En *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*. 1ª edición. Madrid: Editorial La Ley, 2021. 784 págs. ISBN: 9788418662065.

Legislación y normativa

Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. (DOUE C 202 de 7 de junio de 2016).

Directiva 98/5/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de febrero de 1998, destinada a facilitar el ejercicio permanente de la profesión de abogado en un Estado miembro distinto de aquel en el que se haya obtenido el título. (DOCE [en línea], 14 de marzo 1998, núm. 77, <<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-1998-80461>>).

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. (DOUE [en línea], 5 de junio 2018, núm. 139, <<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2018-80963>>).

España. Constitución española de 1978. (BOE [en línea], 29 de diciembre de 1978, núm. 311, <[https://www.boe.es/eli/es/c/1978/12/27/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/c/1978/12/27/(1)/con)>).

España. Instrumento de Ratificación del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950, y enmendado por los Protocolos adicionales números 3 y 5, de 6 de mayo de 1963 y 20 de enero de 1966, respectivamente. (BOE [en línea], 10 de octubre 1979, núm. 243, <[https://www.boe.es/eli/es/ai/1950/11/04/\(1\)>](https://www.boe.es/eli/es/ai/1950/11/04/(1)>)).

España. Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. (BOE [en línea], 2 de julio de 1985, núm. 157, <<https://www.boe.es/eli/es/lo/1985/07/01/6/con>>).

España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE [en línea], 18 de diciembre 2003, núm. 302, <<https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con>>).

España. Real Decreto 135/2021, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto General de la Abogacía Española. (BOE [en línea], 24 de marzo 2021, núm. 71, <<https://www.boe.es/eli/es/rd/2021/03/02/135/con>>).

Jurisprudencia

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala), de 26 de junio de 2007, asunto C-305/05, *Ordre des barreaux francophones et germanophone* y otros contra *Conseil des ministres*.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala), de 8 de diciembre de 2022, asunto C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies* y otros contra el Gobierno flamenco.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda), de 29 de julio de 2024, asunto C-623/22, *Belgian Association of Tax Lawyers and Others v Premier ministre / Eerste Minister*.