

**Asunto C-432/23****Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

12 de julio de 2023

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Luxemburgo)

**Fecha de la resolución de remisión:**

11 de julio de 2023

**Partes recurrentes:**

Société en commandite simple F (sociedad comanditaria simple F)

Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg (Colegio de Abogados de Luxemburgo)

**Parte recurrida:**

État luxembourgeois (Estado luxemburgués)

**1. Objeto y antecedentes del litigio:**

- 1 El 28 de junio de 2022, el directeur de la administration des contributions directes (director de la Administración de Impuestos Directos) dirigió a la sociedad comanditaria simple F [en lo sucesivo, «sociedad (F)»] una decisión que, en esencia, tenía el siguiente tenor:

«[...] la autoridad competente de la Administración tributaria española nos ha remitido una solicitud de información con arreglo a [...] la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011 [...]

La persona jurídica a la que se refiere la solicitud es la sociedad española (K) [...]

Les ruego nos faciliten, a más tardar el 3 de agosto de 2022, la siguiente información y documentación correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero de 2016 y el 31 de diciembre de 2019:

- Toda la documentación disponible correspondiente al período en cuestión (hoja de encargo profesional, contratos con el cliente, informes, memorandos, comunicaciones, facturas, etc.) relativa a los servicios prestados por [su sociedad] (F) a la sociedad española (K) en el contexto de:
  - o La adquisición en 2015 del 80 % de las participaciones de (N) por el grupo inversor (O) [factura n.º [...]].
  - o La adquisición de otra empresa española por el grupo en 2018 [factura n.º [...]].
- Una descripción detallada del desarrollo de las operaciones mencionadas, desde el momento en que se contrataron los servicios de la sociedad (F) hasta su finalización, una explicación de su participación en estos procesos, la identificación de sus interlocutores (vendedores, compradores y terceros) y las facturas.

[...]»

- 2 Mediante correo electrónico de 8 de julio de 2022, la sociedad (F) informó a la Administración de Impuestos Directos que había actuado como abogado asesor jurídico del grupo al que pertenece la sociedad (K) y que, por tanto, la ley no le permitía comunicar información relativa a su cliente en la medida en que estaba amparada por su secreto profesional.
- 3 Por carta certificada de 8 de agosto de 2022, la sociedad (F) reiteró su postura y precisó que su mandato jurídico por lo que respecta al expediente objeto de la decisión no estaba comprendido en el ámbito tributario, sino exclusivamente en el del Derecho de sociedades.
- 4 Por carta certificada de 19 de agosto de 2022, el director de la Administración de Impuestos Directos comunicó a la sociedad (F) que su respuesta no era satisfactoria y le recordó el comentario al artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE:

*«Un Estado requerido puede negarse a desvelar información relativa a las comunicaciones confidenciales entre abogados, procuradores u otros representantes legales autorizados para el ejercicio, en su calidad de tales, y sus clientes en la medida en que estas comunicaciones estén protegidas de toda divulgación en virtud de su legislación interna. No obstante, el rango de protección concedido a estas comunicaciones confidenciales debiera definirse de forma estricta. Esta protección no puede alcanzar a documentos o registros entregados a un abogado, procurador u otro representante legal autorizado en un intento de proteger esos documentos o registros de su divulgación legalmente exigida. Asimismo, la información acerca de la identidad de una persona, como puede ser un miembro del consejo de administración o un beneficiario efectivo de una sociedad no queda por lo general protegida como “comunicación confidencial”. Si bien el alcance de la protección concedida a las comunicaciones*

*confidenciales puede diferir entre Estados, no deberá ser excesivamente amplio, hasta el punto de que obstaculice el intercambio efectivo de información. Las comunicaciones entre abogados, procuradores u otros representantes legales autorizados y sus clientes solo serán confidenciales en la medida en que tales representantes actúen en su condición de abogados, procuradores o representantes legales autorizados, y no en otra, como puede ser de accionistas nominales, fiduciarios, fideicomitentes, administradores de una sociedad o como apoderados de una sociedad en su actividad económica» (actualización del artículo 26 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE y del comentario a dicha disposición, adoptada por el Consejo de la OCDE el 17 de julio de 2012, apartado 19.3).*

- 5 Mediante decisión de 16 de septiembre de 2022, el director de la Administración de Impuestos Directos impuso una multa a la sociedad (F) por no haber atendido al requerimiento de la decisión de 19 de agosto de 2022.
- 6 La sociedad (F) interpuso un recurso en el que intervino el Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg (Colegio de Abogados de Luxemburgo). Mediante sentencia de 23 de febrero de 2023, el tribunal administratif (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo) desestimó el recurso y la intervención.
- 7 Mediante escritos presentados los días 10 y 13 de marzo de 2023, la sociedad (F) y el Colegio de Abogados recurrieron dicha sentencia ante la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo).
- 8 La Cour administrative admite ambos recursos de apelación en el procedimiento contra la decisión de 19 de agosto de 2022 y, al examinarlos, plantea al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales que se exponen más adelante.

## **2. Disposiciones controvertidas:**

### ***A. Derecho de la Unión***

#### *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea*

- 9 El artículo 7 dispone:

«Respeto de la vida privada y familiar

Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones.»

- 10 El artículo 52 dispone:

«Alcance e interpretación de los derechos y principios

1. Cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Dentro del respeto del principio de proporcionalidad, solo podrán introducirse limitaciones cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás.

[...]»

*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*

11 El artículo 17 dispone:

«Límites

1. La autoridad requerida de un Estado miembro deberá facilitar a la autoridad requirente de otro Estado miembro la información a que se refiere el artículo 5 siempre que la autoridad requirente haya agotado las fuentes habituales de información que podría utilizar en esas circunstancias para obtener la información solicitada sin arriesgarse a que ello afecte negativamente a sus fines.

[...]

4. Podrá denegarse la comunicación de información en caso de que ello suponga la divulgación de un secreto comercial, industrial o profesional, de un procedimiento comercial, o de una información cuya divulgación sea contraria al interés público.»

12 El artículo 18 dispone:

«Obligaciones

1. En caso de que un Estado miembro solicite información de conformidad con la presente Directiva, el Estado miembro requerido aplicará, a fin de obtener la información requerida, las medidas nacionales previstas al efecto, aun cuando no precise de tal información para sus propios fines fiscales. Tal obligación se entenderá sin perjuicio de los apartados 2, 3 y 4 del artículo 17, que en ningún caso podrán interpretarse en el sentido que autorizan a un Estado miembro a negarse a facilitar información exclusivamente por el hecho de que esta no reviste interés nacional.

[...]»

**C. *Derecho luxemburgués***

*Loi générale des impôts du 22 mai 1931 «Abgabenordnung» (Ley General Tributaria de 22 de mayo de 1931) (en su forma abreviada, «AO»)*

13 El artículo 177 dispone, en esencia:

«(1) También podrán negarse a comunicar información:

1. Los abogados y representantes que intervengan en asuntos penales.
2. Los médicos, por lo que atañe a la información que se les hubiera transmitido en el ejercicio de su profesión.
3. Los abogados, por lo que atañe a la información que se les hubiera transmitido en el ejercicio de su profesión.
4. Los asistentes o colaboradores de las personas mencionadas en los puntos 1 a 3, por lo que atañe a las circunstancias que hubieran conocido en esa condición.

(2) La presente disposición no se aplicará a las personas mencionadas en los puntos 3 y 4 respecto de los hechos de los que hubieran tenido conocimiento al asesorar o representar a sus mandantes en asuntos fiscales, a menos que se trate de cuestiones cuya respuesta afirmativa o negativa los exponga a un riesgo de acciones penales».

**3. Apreciación de la Cour administrative:**

14 La decisión recurrida de 19 de agosto de 2022 es conforme a la legislación luxemburguesa sobre el intercambio internacional de información fiscal previa petición y, en particular, al artículo 177 de la AO que regula el secreto profesional de los abogados en materia tributaria.

15 El artículo 177 de la AO no impide que la Administración de Impuestos Directos solicite a un abogado información relativa a otro contribuyente en un contexto interno o internacional. Una decisión por la que se solicita información pertinente de cualquier naturaleza no resulta ilegal por estar dirigida a un abogado.

16 En cambio, el secreto profesional del abogado, cuando se invoca con arreglo a los criterios previstos en el artículo 177 de la AO, debe considerarse un motivo válido de no ejecución de la decisión de requerimiento por el abogado e impide imponer a este una multa.

17 No obstante, las partes recurrentes impugnan la decisión de 19 de agosto de 2022. Invocan el artículo 17, apartado 4, de la Directiva 2011/16 y alegan, en esencia, que los requerimientos dirigidos a la sociedad (F) para que facilite toda la

documentación disponible relativa a los servicios prestados a su cliente constituyen una injerencia injustificada en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes garantizado por el artículo 7 de la Carta. En opinión de las partes recurrentes, esta injerencia no puede justificarse sobre la base del objetivo perseguido por la Directiva 2011/16 de mejorar la evaluación correcta de los impuestos en situaciones transfronterizas y de lucha contra el fraude, debido a que el requerimiento a la sociedad (F) para que facilite la información solicitada no puede considerarse estrictamente necesario para alcanzar los objetivos de dicha Directiva.

- 18 Las partes recurrentes se apoyan en la sentencia de 8 de diciembre de 2022, *Orde van Vlaamse Balies y otros*, C-694/20, EU:C:2022:963. A su juicio, aunque el análisis llevado a cabo en dicha sentencia versa sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresivos, el Tribunal de Justicia interpretó el alcance del artículo 7 de la Carta de manera más general por lo que respecta al secreto profesional de los abogados. Así pues, los principios que en ella se enuncian afectan a la validez de las disposiciones de la Directiva 2011/16 relativas al intercambio de información previa petición y a las disposiciones de transposición al Derecho interno, así como a la validez de la resolución adoptada en dicho asunto. Sin embargo, pese a la formulación general de estos principios, el Tribunal de Justicia aún no ha tenido ocasión de aplicarlos plenamente al sistema de intercambio de información previa petición.
- 19 Al impugnar la validez de la decisión de 19 de agosto de 2022, en particular a la luz del artículo 7 de la Carta, las partes recurrentes cuestionan la propia obligación impuesta a la sociedad (F), en virtud de disposiciones de Derecho de la Unión y de Derecho nacional, de facilitar la información solicitada.
- 20 Para poder pronunciarse desde este punto de vista en el presente recurso, la Cour administrative desea que el Tribunal de Justicia aporte una serie de precisiones sobre las cuestiones que se exponen a continuación.
- 21 En primer lugar, el Tribunal de Justicia precisó que el artículo 7 de la Carta «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» (sentencia de 8 de diciembre de 2022, *Orde van Vlaamse Balies y otros*, C-694/20, EU:C:2022:963, apartado 27), protección que abarca no solo la actividad de defensa, sino también el asesoramiento jurídico, tanto en lo que respecta a su contenido como a su existencia.
- 22 En el presente asunto, la sociedad (F) declara haber asesorado a su cliente español únicamente en el ámbito del Derecho de sociedades, en concreto, con el objetivo de crear una estructura de adquisición y financiación en la que participasen varias sociedades luxemburguesas. Aun cuando *a priori* parece lógico aceptar que, dado que el asesoramiento jurídico prestado por un abogado con vistas al establecimiento de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal está amparado por la protección reforzada que confiere el artículo 7 de la Carta, cabe

extraer la misma conclusión respecto del asesoramiento dirigido al establecimiento de estructuras societarias de inversión, la Cour administrative considera, no obstante, que es necesaria una aclaración en este sentido, habida cuenta de la diversidad de estos ámbitos de intervención (primera cuestión prejudicial).

- 23 En segundo lugar, el Tribunal de Justicia declaró que la obligación impuesta por la Directiva 2011/16 al abogado de revelar su identidad, su apreciación en cuanto al contenido del mecanismo transfronterizo y el hecho de que ha sido consultado a este respecto, así como la divulgación a la Administración tributaria de tales informaciones, suponen una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado por el artículo 7 de la Carta (sentencia de 8 de diciembre de 2022, Orde van Vlaamse Balies y otros, C-694/20, EU:C:2022:963, apartados 27 a 30).
- 24 Pues bien, en el presente asunto, la decisión de 19 de agosto de 2022 obliga a la sociedad (F) a proporcionar al director, *grosso modo*, toda la documentación relativa a sus relaciones con su cliente, una descripción detallada de las operaciones mencionadas, una explicación de su participación en dichos procesos y la identidad de sus interlocutores. Dado el carácter general de la información solicitada, parece lógico concluir que la decisión de 19 de agosto de 2022, como acto individual a través del cual la autoridad competente de un Estado miembro da cumplimiento en un caso particular a las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 2011/16, también 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. No obstante, dada la diferencia entre los respectivos regímenes de intercambio de información en cuestión y los correspondientes actos de que se trata, la Cour administrative considera necesario que el Tribunal de Justicia confirme este análisis (segunda cuestión prejudicial).
- 25 En tercer lugar, en el supuesto de que la protección del artículo 7 de la Carta deba aplicarse al presente asunto y de que la existencia de una injerencia se considere acreditada, la Cour administrative señala que el Tribunal de Justicia recordó 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» (sentencia de 8 de diciembre de 2022, Orde van Vlaamse Balies y otros, C-694/20, EU:C:2022:963, apartado 34). «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» (sentencia de 8 de diciembre de 2022, Orde van Vlaamse Balies y otros, C-694/20, EU:C:2022:963, apartado 44).

- 26 Por lo tanto, cabe concluir que el secreto profesional del abogado, que abarca las relaciones entre el abogado y sus clientes, no goza de una protección absoluta que excluya cualquier requerimiento de información derivado de una solicitud de intercambio de información emitida por otro Estado miembro, sino que tal requerimiento resulta admisible dentro de unos límites que sean conformes a los requisitos antes mencionados.
- 27 En cuanto atañe al requisito de que las limitaciones sean establecidas por la ley, el Tribunal de Justicia examinó las disposiciones del artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16, relativo al régimen de notificación e intercambio automático de mecanismos transfronterizos, y concluyó que dicho apartado, al obligar expresamente al abogado intermediario, exento de la obligación de comunicación de información debido al secreto profesional al que está sujeto, a notificar a los demás intermediarios sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 de dicho artículo, respeta el principio de legalidad.
- 28 No obstante, la Directiva 2011/16 no recoge ninguna disposición en materia de intercambio de información previa petición que establezca un régimen particular que contemple limitaciones específicas a la obligación de un abogado de facilitar información como tercero poseedor, sino que se limita a enunciar en su artículo 17, apartado 4, que un secreto profesional puede justificar que se deniegue una solicitud de intercambio de información.
- 29 Por consiguiente, la cuestión de la conformidad de la Directiva 2011/16 con los artículos 7 y 52, apartado 1, de la Carta se plantea en la medida en que aquella no contiene, más allá de su artículo 17, apartado 4, ninguna disposición que establezca una adaptación particular y armonizada del deber de cooperación del abogado como tercero poseedor en el intercambio de información previa petición (tercera cuestión prejudicial).
- 30 En cuarto lugar, en el supuesto de que el Tribunal de Justicia considere que la Directiva 2011/16 es conforme a Derecho, pese a no prever disposiciones especiales relativas al secreto profesional de los abogados, y en particular si declara legítimo que la Directiva deje a los Estados miembros la tarea de regular esta cuestión en su Derecho interno, con observancia de los límites impuestos por el artículo 7 de la Carta, la Cour administrative se pregunta si el régimen de cooperación de los abogados en el intercambio de información previa petición establecido por la Directiva 2011/16, que tiene en cuenta la repercusión de su secreto profesional, puede ser determinado por las disposiciones del Derecho interno de cada Estado miembro previstas para las situaciones internas, en virtud de la remisión efectuada por el artículo 18, apartado 1, de la Directiva. En tal caso, debería aplicarse el artículo 177 de la AO por ser la disposición de Derecho interno que regula el deber de cooperación de los abogados como terceros (cuarta cuestión prejudicial).



- 31 En quinto lugar, es cierto que el artículo 177 de la AO se limita únicamente al asesoramiento prestado en materia tributaria. Sin embargo, esta limitación de la obligación de comunicación del abogado solo se aplica a la ejecución de la decisión de requerimiento, y no a la emisión de la propia decisión. En efecto, el artículo 177 de la AO no contiene ninguna limitación particular de la obligación del abogado en cuanto al alcance o la naturaleza de la información que pueda tener que facilitar y que imponga al director de la Administración de Impuestos Directos, desde la adopción de su decisión de requerimiento, restricciones en la definición de la información que un abogado debe proporcionarle.
- 32 Pues bien, «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 [...], 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» (sentencia de 8 de diciembre de 2022, Orde van Vlaamse Balies y otros, C-694/20, EU:C:2022:963, apartado 39). La Cour administrative deduce de lo anterior que una obligación de información impuesta a un abogado que implique el levantamiento de la confidencialidad de estas comunicaciones debe considerarse una injerencia en el propio núcleo del derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes.
- 33 En el presente asunto, la decisión de 19 de agosto de 2022 obliga a la sociedad (F) a proporcionar al director de la Administración de Impuestos Directos, *grosso modo*, todos los documentos relativos a sus relaciones con su cliente, una descripción detallada de las operaciones mencionadas, así como una explicación de su participación en dichos procesos y la identidad de sus interlocutores. Dado el carácter general de la información solicitada, que abarca todo su expediente, y en particular los detalles sobre el contenido de todas las comunicaciones entre la sociedad (F) y su cliente español, cabe presuponer que la obligación de comunicar toda esa información afecta al contenido esencial del derecho al respeto de las comunicaciones entre el abogado y su cliente y puede menoscabar el artículo 7 de la Carta. Sin embargo, la decisión controvertida es conforme al artículo 177 de la AO y su destinatario solo puede negarse a proporcionar la información solicitada si ha asesorado a su cliente sobre un ámbito distinto del fiscal, a menos que se trate de cuestiones fiscales cuya respuesta afirmativa o negativa exponga a su mandante a un riesgo de acciones penales.
- 34 Por consiguiente, no puede excluirse que el Tribunal de Justicia también considere que el artículo 177 de la AO no es conforme al artículo 7 de la Carta y que de ello deba deducirse que la decisión es contraria al Derecho de la Unión a este respecto.
- 35 Sin embargo, tal conclusión no conduciría automáticamente a la anulación de toda la decisión en la medida en que esta no constituye un todo único, sino que puede dividirse en cada una de las informaciones mencionadas. Pues bien, cuando la ilegalidad solo vicia determinadas partes disociables de una decisión —en el

presente asunto, las partes de la decisión de 19 de agosto de 2022 que debe considerarse que afectan al contenido esencial del derecho al respeto de las comunicaciones entre el abogado y su cliente—, el juez de lo contencioso-administrativo luxemburgués está facultado para limitar la anulación de la decisión únicamente a dichas partes. Dicho de otro modo, en el caso de autos, el juez de lo contencioso-administrativo luxemburgués podría permitir que subsistiera la obligación impuesta al abogado de facilitar la información que no considere que afecte al contenido esencial del derecho al respeto de las comunicaciones entre el abogado y su cliente.

- 36 Por consiguiente, aun cuando el Tribunal de Justicia reconociera en principio la posibilidad de requerir a un abogado para que facilite información en el contexto de un intercambio de información previa petición y el artículo 177 de la AO fuera admitido en principio como fundamento jurídico interno válido para tal requerimiento, en virtud de la remisión efectuada por el artículo 18, apartado 1, de la Directiva 2011/16, la Cour administrative no debería limitarse a examinar la injerencia en el contenido esencial de la confidencialidad de las comunicaciones entre el abogado y su cliente, sino comprobar, por lo demás, si otros principios establecidos por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 8 de diciembre de 2022 pueden, en su caso, limitar aún más la información que puede exigirse válidamente a un abogado en el contexto de un intercambio de información previa petición basado en la Directiva 2011/16.
- 37 En efecto, en su sentencia de 8 de diciembre de 2022, el Tribunal de Justicia aplicó el principio de proporcionalidad a la obligación de notificación de los abogados y declaró que «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» (sentencia de 8 de diciembre de 2022, Orde van Vlaamse Balies y otros, C-694/20, EU:C:2022:963, apartado 41).
- 38 Por lo que respecta a si en dicho asunto la obligación impuesta a los abogados era adecuada y necesaria para alcanzar los objetivos de la Directiva 2011/16, el Tribunal de Justicia examinó esa cuestión en relación con la obligación de notificación prevista en el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva, y verificó si era estrictamente necesaria en relación con las obligaciones que incumben a todos los demás intermediarios o, en su caso, al contribuyente interesado. En la medida en que el Tribunal de Justicia estimó que tales obligaciones de los demás intermediarios y del contribuyente interesado garantizaban la notificación efectiva

del mecanismo en cuestión a la Administración tributaria competente, concluyó que la obligación de notificación que incumbe a los abogados no era necesaria.

- 39 Si bien estas exigencias basadas en el carácter adecuado y necesario para satisfacer el objetivo de la Directiva 2011/16 deben aplicarse a la obligación de un abogado de facilitar información en el contexto del intercambio de información previa petición, podrían entenderse en el sentido de que imponen un control reforzado de la verdadera pertinencia que aparentemente tenga la información solicitada al abogado con el fin de garantizar que se le solicite proporcionar únicamente información que pueda resultar efectivamente útil a efectos fiscales en el Estado requirente. La exigencia relativa al carácter necesario de la obligación de cooperación del abogado también podría implicar un control reforzado de la condición de que el Estado miembro requirente haya agotado efectivamente las fuentes habituales de información que puede utilizar para obtener la información solicitada sin arriesgarse a que ello afecte negativamente a sus fines, de conformidad con el artículo 17, apartado 1, de la Directiva 2011/16. La misma exigencia podría llevar también a comprobar en la práctica si el abogado en cuestión es realmente la única fuente de la que puede obtenerse la información solicitada.
- 40 Del mismo modo, la ponderación equilibrada que debe efectuarse 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, podría obligar a establecer requisitos adicionales de validez de una decisión de requerimiento dirigida a un abogado en un intercambio de información previa petición, que podrían obedecer a una finalidad fiscal específica, como la detección de estructuras agresivas o abusivas, o a la importancia de las implicaciones económicas del control que se está llevando a cabo en el Estado requirente.
- 41 La Cour administrative considera que, al examinar la validez de un requerimiento dirigido a un abogado para que facilite determinada información en un procedimiento de intercambio de información previa petición con otro Estado miembro sobre la base de la Directiva 2011/16, los principios enunciados en la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de diciembre de 2022 permiten cuestionar la validez de ciertas disposiciones de la Directiva 2011/16, del artículo 177 de la AO y de la decisión de 19 de agosto de 2022 (cuestiones prejudiciales quinta y sexta).

#### **4. Cuestiones prejudiciales:**

- 42 Con arreglo al artículo 267 TFUE, la Cour administrative solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie con carácter prejudicial sobre las siguientes cuestiones:

«1. ¿Está comprendido en el ámbito de la protección reforzada conferida a las comunicaciones entre los abogados y sus clientes por el artículo 7 de la Carta el asesoramiento jurídico de un abogado en materia de Derecho de sociedades, que

en el presente asunto tiene por objeto el establecimiento de una estructura societaria de inversión?

2. En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿constituye una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado en el artículo 7 de la Carta, una decisión de la autoridad competente de un Estado miembro requerido, adoptada en respuesta a una solicitud de intercambio de información previa petición emitida por otro Estado miembro con arreglo a la Directiva 2011/16, por la que se requiere a un abogado para que le proporcione *grosso modo* toda la documentación disponible relativa a sus relaciones con su cliente, una descripción detallada de las operaciones objeto de su asesoramiento, una explicación de su participación en dichos procesos y la identificación de sus interlocutores?

3. En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión, ¿es compatible la Directiva 2011/16 con los artículos 7 y 52, apartado 1, de la Carta en la medida en que esta no contiene ninguna disposición, más allá de su artículo 17, apartado 4, que permita formalmente una injerencia en la confidencialidad de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes en el contexto del régimen de intercambio de información previa petición y que defina por sí misma el alcance de la limitación del ejercicio del derecho de que se trata?

4. En caso de respuesta afirmativa a la tercera cuestión, el régimen del deber de colaboración de los abogados (o de un despacho de abogados), en su condición de terceros poseedores, en la aplicación del mecanismo de intercambio de información previa petición establecido en la Directiva 2011/16, y en particular las limitaciones específicas previstas para que se tenga en cuenta su secreto profesional, ¿puede determinarse mediante las disposiciones del Derecho interno de cada Estado miembro que regulan el deber de colaboración de los abogados, en su condición de terceros, en las investigaciones tributarias en el contexto de la aplicación de la normativa tributaria interna, en virtud de la remisión efectuada por el artículo 18, apartado 1, de dicha Directiva?

5. En caso de respuesta afirmativa a la cuarta cuestión, para que una disposición legal nacional que establezca el régimen del deber de colaboración de los abogados en su condición de terceros poseedores, como la aplicable en el presente asunto, sea conforme al artículo 7 de la Carta, ¿debe contener disposiciones especiales que:

- garanticen el respeto del contenido esencial de la confidencialidad de las comunicaciones entre el abogado y su cliente; y
- establezcan condiciones particulares para garantizar que la obligación de colaboración de los abogados no exceda los límites de lo que es adecuado y necesario para satisfacer el objetivo de la Directiva 2011/16?

6. En caso de respuesta afirmativa a la quinta cuestión, ¿debe incluirse en las condiciones particulares destinadas a garantizar que la colaboración de los

abogados en la investigación tributaria no exceda los límites de lo que es adecuado y necesario para satisfacer el objetivo de la Directiva 2011/16 la obligación de la autoridad competente del Estado miembro requerido de:

- efectuar un control reforzado del requisito de que el Estado miembro requirente haya agotado efectivamente las fuentes habituales de información que podría utilizar para obtener la información solicitada sin arriesgarse a que ello afecte negativamente a sus fines, de conformidad con el artículo 17, apartado 1, de la Directiva 2011/16; y/o
- haberse dirigido previamente y en vano a otros posibles poseedores de información para poder dirigirse, en última instancia, a un abogado en su condición de posible poseedor de información; y/o
- efectuar, en cada caso concreto, una ponderación entre, por un lado, el objetivo de interés general, y, por otro, los derechos en cuestión, de modo que una decisión de requerimiento solo pueda dirigirse válidamente a un abogado si se cumplen ciertos requisitos adicionales por los que se exija, por ejemplo, que las implicaciones económicas del control que se está llevando a cabo en el Estado requirente revistan o puedan revestir cierta importancia o que dicho control pueda estar comprendido en el ámbito del Derecho penal?»

DOCUMENTO CONFIDENCIAL