

PIEZA DE MEDIDAS CAUTELARES Num.: 3

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

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

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

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**Sección: SEGUNDA**

**Auto núm. /**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 27 de febrero de 2023.

La representación procesal de la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE  
ASESORES FISCALES, solicita la adopción de la medida cautelar consistente  
en la suspensión de la vigencia del Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, o de  
los preceptos derogados en virtud de la STJUE de 8 de diciembre de 2022.

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

## HECHOS

**PRIMERO.** La Sala con fecha 27 de enero de 2023 dictó providencia cuyo contenido es del siguiente tenor literal.

«Dada cuenta, a la vista de las alegaciones de las partes estando los asuntos C-398/21 y C-632/22 pendientes de resolver por el TJUE, las mismas razones que llevaron a acordar la suspensión del presente recurso, a pesar de haberse resuelto el asunto C-694/20, concurren para mantener la suspensión acordada en su día.

Vista la solicitud de la parte recurrente ábrase nueva pieza de medidas cautelares y siga su curso hasta resolverse».

**SEGUNDO.** La representación procesal de la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES solicitó la suspensión de la vigencia de la disposición reglamentaria impugnada o, como mínimo, de los preceptos derogados en virtud de la STJUE de 8 de diciembre de 2022 en tanto se resuelva la presente litis, evitando así los perjuicios irreparables que pudieran irrogarse de su aplicación transitoria.

**TERCERO.** La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO en el traslado que le fue conferido ha formulado alegaciones oponiéndose a la adopción de la medida de suspensión instada.

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO.** *Cambio de circunstancias.*

Este Tribunal ya se ha pronunciado en dos ocasiones anteriores sobre la solicitud de suspensión instada por la parte recurrente respecto de la

disposición general y sus preceptos objeto del presente recurso contencioso administrativo. La última se denegó por auto de 13 de julio de 2022, baste remitirnos al mismo para recordar lo dicho en su día.

La nueva solicitud patrocinada por la parte recurrente se funda en el cambio de circunstancias acontecido con la sentencia dictada el 30 de diciembre de 2022, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en el asunto C-694/2020, que resolvía una primera cuestión prejudicial elevada por el *Grondwettelijk Hof* (Tribunal Constitucional) belga en relación con la compatibilidad del artículo 8 bis ter 5 de la Directiva 2011/16 introducido por la Directiva (UE) 2018/822 (conocida como “DAC 6”) con los derechos a la vida privada (arts. 7 CDFUE y 8 CEDH) y a un proceso equitativo (arts. 47 CDFUE y 6 CEDH).

La sentencia declara que:

*«El artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, es inválido a la luz del artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en la medida en que su aplicación por los Estados miembros tiene como consecuencia imponer al abogado que actúa como intermediario, en el sentido del artículo 3, punto 21, de dicha Directiva, en su versión modificada, cuando está exento de la obligación de comunicación de información establecida en el apartado 1 del artículo 8 bis ter de la referida Directiva, en su versión modificada, debido a que está sujeto al secreto profesional, la obligación de notificar sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 de dicho artículo 8 bis ter a cualquier otro intermediario que no sea su cliente».*

Ciertamente, como indica la parte recurrente, dicha sentencia tiene una trascendencia basilar respecto del resultado del recurso, considerando que se trastoca la apariencia de buen derecho del desarrollo reglamentario objeto del presente recurrente.

**SEGUNDO.** *Sobre la solicitud de las medidas cautelares*

En los autos anteriores denegatorios ya se dejó transcrito la doctrina jurisprudencial dictada a propósito de la solicitud de suspensión de una disposición de carácter general y las limitaciones contempladas. Ahora bien, a la vista de las nuevas circunstancias ha de convenirse que concurre la apariencia de buen derecho, puesto que como una constante jurisprudencia enseña, aún las limitaciones propias del juicio que cabe hacer en la pieza de medidas cautelares, en determinados supuestos tales como actos dictados en cumplimiento o ejecución de una disposición general declarada nula, actos anulados en una instancia anterior aunque no sea firme o existencia de un criterio reiterado de la jurisprudencia que la Administración se resista a aplicar, o como sucede en este caso una sentencia del TJUE que declara inválido un artículo de una Directiva que ha sido transpuesta y desarrollada reglamentariamente, incidiendo directamente sobre el precepto reglamentario a seguir, en estos casos debe considerarse que concurre el citado requisito.

A lo anterior cabe añadir que efectivamente existe, ahora ya sí, el periculum mora, puesto que de llevarse a aplicar el precepto reglamentario cuya suspensión procede adoptar, en los términos que luego se dirá, el cumplimiento de los intermediarios que gozan de secreto profesional, sería imposible reparar en cada supuesto en concreto en que se haya aplicado al dictado de una sentencia favorable.

Por lo demás los intereses en juego también son dignos de valorarse de forma distinta a como se hizo en los anteriores autos a los que nos hemos referido. Ahora sí tenemos una declaración del TJUE invalidando un precepto de la Directiva (DAC 6) que atenta contra el art. 7 de la Carta de Derechos

Fundamentales de la Unión Europea, viéndose afectado y, en su caso, vulnerado, un derecho de corte fundamental, ante ello los intereses públicos tributarios de lograr una buena información, deben ceder ante los dignos de protección constitucional como derecho fundamental.

Ahora bien, dicho lo anterior la parte recurrente solicita la suspensión de la vigencia de la disposición reglamentaria impugnada o, en su defecto, los arts. 45.4.b) y 46.1 del RGAT -expresamente señalados en contra de lo que dice el Sr. Abogado del Estado-. Pero como ya se indicó en los autos precedentes, los preceptos puestos en cuestión en la demanda, y copiamos el suplico de la misma, fueron arts. 45.4.b) ordinal primero, párrafo primero y párrafo segundo; artículo 45.4.b).2º párrafo 4º; artículo 45.5.c) párrafo 3º; 46.1.g); 46.3.b); 47.3.a); 47.4.a) párrafos 1º y 2º; 47.4.b).2º; 47.4.d).2º; 47.5.a); 48.2.c) y d); 49 y las disposiciones transitorias primera y segunda. Como se dijo en el auto de 12 de julio de 2022, las nuevas circunstancias y la relación de causalidad que ofrece la parte recurrente respecto del Real Decreto que nos ocupa, único objeto del presente recurso contencioso administrativo, que en todo caso ha dado lugar a la nueva solicitud de medidas cautelares, lo vincula al art. 8,bis,ter, 9.2 y 14 de la DAC 6, esto es *«Cada Estado miembro tomará todas las medidas necesarias para exigir que, cuando haya más de un intermediario, la obligación de presentar información sobre el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información recaiga en todos los intermediarios que participan en el mismo mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. Un intermediario solo quedará exento de presentar la información en la medida en que tenga la prueba, de conformidad con el Derecho nacional, de que otro intermediario ya haya presentado la misma información a la que se hace referencia en el apartado 14»*. En este caso, a la Sentencia del TJUE y la declaración en la misma contenida invalidando el art. 8.bis.ter. apartado 5 de la DAC 6.

Pues bien, la parte recurrente en su demanda no solicita la nulidad del art. 46.1, sino sólo en exclusividad del 46.1.g), que respecto del contenido de la información a aportar se refiere a *“La determinación del Estado de*

*residencia del obligado u obligados tributarios interesados que participen y de los intermediarios que intervengan en el mecanismo objeto de declaración, así como cualesquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información”. Precepto que no se ve afectado por la Sentencia del TJUE. Por lo que no puede extenderse al mismo las consideraciones anteriormente realizadas, sino las que se hicieron valer en el auto de 13 de julio de 2022.*

Sí, en cambio, se ve directamente afectado el art. 45.4.b), cuyo tenor es el siguiente, *«No estarán obligados a presentar la declaración aquellos intermediarios en los que concurran alguna de las siguientes circunstancias:*

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

*En este caso, el intermediario eximido deberá comunicar dicha circunstancia en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente al nacimiento de la obligación de información a los otros intermediarios que intervengan en el mecanismo y al obligado tributario interesado a través de la comunicación a la que se refiere la disposición adicional vigésima cuarta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

*El contenido de la comunicación se ajustará al modelo que se apruebe por Resolución del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria».*

Pero la declaración de la citada Sentencia incide en exclusividad sobre el segundo párrafo, único que debe ser objeto de suspensión por las razones antes apuntadas.

### TERCERO. *Sobre las costas.*

Conforme al artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción, al estimarse parcialmente la solicitud de suspensión no ha lugar a la imposición de las costas.

**LA SALA ACUERDA:** Ha lugar a la medida cautelar solicitada, sólo en relación con lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 45.4.b) del RGAT, en cuanto dispone que *“En este caso, el intermediario eximido deberá comunicar dicha circunstancia en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente al nacimiento de la obligación de información a los otros intermediarios que intervengan en el mecanismo y al obligado tributario interesado a través de la comunicación a la que se refiere la disposición adicional vigésima cuarta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”*, suspendiéndose su aplicación hasta que recaiga sentencia. Sin costas.

Firme la presente resolución, por ser su conocimiento de interés público y general, en relación con lo dispuesto en el art. 107.2 de la LJCA, referente a las sentencias, procede su publicación en el plazo de diez días desde su firmeza.

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