Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 26 de septiembre de 2024*

«Procedimiento prejudicial — Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad — Directiva 2011/16/UE — Intercambio de información previa solicitud — Requerimiento de información dirigido a un abogado — Secreto profesional de los abogados — Artículos 7 y 52, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea»

En el asunto C-432/23,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Luxemburgo), mediante resolución de 11 de julio de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 12 de julio de 2023, en el procedimiento entre

F SCS,

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

y

Administration des contributions directes,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. A. Prechal, Presidenta de Sala, y los Sres. F. Biltgen, N. Wahl y J. Passer (Ponente) y la Sra. M. L. Arastey Sahún, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de la Ordre des avocats du barreau de Luxembourg, por los Sres. P. Mellina y A. Steichen, avocats;

– en nombre del Gobierno luxemburgués, por los Sres. A. Germeaux y T. Schell, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: francés.

– en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. J. Möller, J. Heitz y M. Hellmann, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno español, por el Sr. L. Aguilera Ruiz, en calidad de agente;

– en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. A. Posch y la Sra. J. Schmoll, en calidad de agentes;

– en nombre del Consejo de la Unión Europea, por las Sras. K. Pavlaki, S. Santoro y A. Sikora-Kalėda, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. A. Ferrand y W. Roels, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 30 de mayo de 2024;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 17, apartados 1 y 4, y 18, apartado 1, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DO 2011, L 64, p. 1), y del artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»), así como la validez de la Directiva 2011/16 a la luz de los artículos 7 y 52, apartado 1, de la Carta.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre, por un lado, F SCS, un despacho de abogados constituido como sociedad comanditaria simple en Luxemburgo, y la Ordre des avocats du barreau de Luxembourg (Colegio de Abogados de Luxemburgo) (en lo sucesivo, «OABL») y, por el otro, la Administration des contributions directes (Administración de Impuestos Directos, Luxemburgo), en relación con la decisión de esta última de requerir a F para que aportara cierta información y documentos y con la multa impuesta a F por no haber atendido tal requerimiento.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2011/16

3 La Directiva 2011/16 instaura un sistema de cooperación entre las autoridades tributarias de los Estados miembros y establece las normas y los procedimientos que deben aplicarse a los intercambios de información entre Estados miembros con fines fiscales.

4 El artículo 1, apartado 1, de esta Directiva dispone:

«La presente Directiva establece las normas y los procedimientos con arreglo a los cuales los Estados miembros cooperarán entre sí con vistas a intercambiar información que, previsiblemente, guarde

relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros en relación con los impuestos mencionados en el artículo 2.»

5 El artículo 3 de dicha Directiva, titulado «Definiciones», establece:

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

[…]

8) "intercambio de información previa petición": el intercambio de información basado en una solicitud efectuada por el Estado miembro requirente al Estado miembro requerido en un caso específico;

[…]».

6 El artículo 5 de la Directiva 2011/16, que es la primera disposición de la sección I, titulada «Intercambio de información previa solicitud», del capítulo II de esta Directiva, tiene el siguiente tenor:

«A petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida comunicará a la autoridad requirente toda información de la mencionada en el artículo 1, apartado 1, que obre en su poder o que obtenga a raíz de investigaciones administrativas.»

7 De conformidad con el artículo 6 de la citada Directiva, titulado «Investigaciones administrativas»:

«1. La autoridad requerida se encargará de llevar a cabo cualquier investigación administrativa que sea necesaria para obtener la información mencionada en el artículo 5.

[…]

3. A fin de obtener la información o llevar a cabo la investigación administrativa solicitadas, la autoridad requerida aplicará los mismos procedimientos que si actuase por propia iniciativa o a instancias de otra autoridad de su propio Estado miembro.

[…]»

8 El artículo 17, titulado «Límites», que figura en el capítulo IV, titulado «Condiciones de la cooperación administrativa», de la misma Directiva, preceptúa:

«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.

2. La presente Directiva no impondrá a ningún Estado miembro la obligación de llevar a cabo investigaciones o de comunicar información, si realizar tales investigaciones o recopilar la información solicitada para los propios fines de dicho Estado miembro infringe su legislación.

[…]

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.

[…]»

9 El artículo 18, titulado «Obligaciones», que figura en el mismo capítulo IV de la Directiva 2011/16, prevé:

«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 […] 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.

2. No podrá interpretarse, en ningún caso, que los apartados 2 y 4 del artículo 17 autorizan a la autoridad requerida de un Estado miembro a negarse a facilitar información exclusivamente por el hecho de que esa información obre en poder de un banco u otra entidad financiera, un representante o una persona que actúe en calidad de intermediario o agente fiduciario, o porque esté relacionada con la participación en el capital de una persona.

[…]»

Directiva (UE) 2018/822

10 La Directiva 2011/16 ha sido modificada en varias ocasiones y, en particular, por la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16 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 (DO 2018, L 139, p. 1), que introdujo la obligación de comunicar a las autoridades competentes información relativa a los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva.

11 El artículo 8 *bis ter*, titulado «Ámbito de aplicación y condiciones del intercambio automático y obligatorio de información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información», de la Directiva 2011/16, en su versión modificada por la Directiva 2018/822, dispone, en sus apartados 1 y 5, lo siguiente:

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

[…]

5. Cada Estado miembro podrá adoptar las medidas necesarias para otorgar a los intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información cuando la obligación de comunicar información vulnere la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de

dicho Estado miembro. En estas circunstancias, cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para exigir a los intermediarios que notifiquen sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 a cualquier otro intermediario, o cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado.

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

Derecho luxemburgués

Ley de 29 de marzo de 2013

12 El artículo 6 de la loi du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16 et portant 1) modification de la loi générale des impôts, 2) abrogation de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs [Ley de 29 de marzo de 2013 relativa a la transposición de la Directiva 2011/16 y por la que 1) se modifica la Ley General Tributaria y 2) se deroga la Ley Modificada de 15 de marzo de 1979 sobre la Asistencia Administrativa Internacional en Materia de Impuestos Directos] (*Mémorial* A 2013, p. 756; en lo sucesivo, «Ley de 29 de marzo de 2013»), establece:

«A petición de la autoridad requirente, la autoridad luxemburguesa requerida le comunicará la información que, previsiblemente, guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales del Estado miembro requirente con respecto a los impuestos mencionados en el artículo 1, que obre en su poder o que obtenga a raíz de investigaciones administrativas.»

13 Con arreglo al artículo 7, apartados 1 y 3, de la Ley de 29 de marzo de 2013:

«(1) La autoridad luxemburguesa requerida se encargará de llevar a cabo cualquier investigación administrativa que sea necesaria para obtener la información mencionada en el artículo 6.

[…]

(3) A fin de obtener la información o llevar a cabo la investigación administrativa solicitadas, la autoridad luxemburguesa requerida aplicará los mismos procedimientos que si actuase por propia iniciativa o a instancias de otra autoridad luxemburguesa.»

14 El artículo 18, apartados 2 y 4, de dicha Ley establece:

«(2) La autoridad luxemburguesa requerida no estará obligada a llevar a cabo investigaciones o a comunicar información si realizar tales investigaciones o recopilar la información solicitada para sus propios fines infringe su legislación.

[…]

(4) Podrá denegarse la comunicación de información en caso de que 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.»

Ley de 25 de noviembre de 2014

15 La loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande (Ley de 25 de noviembre de 2014 relativa al procedimiento aplicable al intercambio de información previa solicitud en el ámbito de la fiscalidad y por la que se modifica la Ley de 31 de marzo de 2010 relativa a la aprobación de los convenios fiscales y que establece el procedimiento aplicable en materia de intercambio de información previa solicitud) (*Mémorial* A 2014, p. 4170), en su versión modificada por la Ley de 1 de marzo de 2019 (*Mémorial* A 2019, n.º 112) (en lo sucesivo, «Ley de 25 de noviembre de 2014»), transpuso al Derecho luxemburgués la Directiva 2011/16 por lo que respecta a sus aspectos procedimentales.

16 A tenor del artículo 1, apartado 1, de dicha Ley:

«Esta Ley se aplicará, a partir de su entrada en vigor, a las solicitudes de intercambio de información formuladas en el ámbito de la fiscalidad por las autoridades competentes de un Estado miembro requirente en virtud de:

[…]

4. la [Ley de 29 de marzo de 2013];

[…]».

17 El artículo 2, apartados 1 y 2, de la Ley de 25 de noviembre de 2014 dispone:

«(1) Las Administraciones tributarias podrán solicitar a quien esté en posesión de ella cualquier tipo de información que sea requerida a efectos del intercambio de información previsto en los convenios y en las leyes.

(2) Quien esté en posesión de la información estará obligado a facilitar los datos exigidos en su totalidad, de forma precisa y sin alteraciones, en el plazo de un mes a contar desde la notificación de la decisión por la que se le requiera la información solicitada. Dicha obligación incluye el envío, sin modificaciones, de los documentos en los que se base la información.»

18 El artículo 3, apartados 3 y 5, de dicha Ley está redactado en los siguientes términos:

«(3) En caso de que la Administración tributaria competente no disponga de la información requerida, su director o la persona en quien este tenga delegadas sus funciones notificará mediante carta certificada a quien posea tales datos su decisión de requerirle para que proporcione la información de que se trate.

[…]

(5) Además del procedimiento de requerimiento establecido en el apartado 3, la Administración tributaria competente dispondrá de las mismas facultades de investigación que las aplicadas en los procedimientos tributarios dirigidos a la determinación o el control de los impuestos, derechos o gravámenes, con todas las garantías previstas en ellos.»

Código Tributario luxemburgués

19 El artículo 171 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931 (Ley General Tributaria de 22 de mayo de 1931) (*Mémorial* A 1931, n.º 900), en su versión modificada (en lo sucesivo, «Código Tributario luxemburgués»), dispone en su apartado 2:

«[El sujeto pasivo] deberá presentar, previa solicitud, las notas, libros y registros comerciales, así como los documentos pertinentes para la liquidación del impuesto (artículo 207), para su consulta y control.»

20 De conformidad con el artículo 175, apartados 1 y 2, del Código Tributario luxemburgués:

«(1) Toda persona que no sea sujeto pasivo, a excepción de las personas designadas como parientes cercanos […], deberá facilitar asimismo a la autoridad de inspección tributaria información sobre hechos pertinentes para el ejercicio del control tributario o en el marco de un procedimiento de investigación tributaria a efectos de la determinación de créditos fiscales. […]

(2) La información deberá solicitarse y facilitarse por escrito, siempre que sea posible y no sea necesario establecer excepciones por razones especiales; no obstante, la oficina de inspección tributaria podrá ordenar la comparecencia de la persona obligada a facilitar la información.»

21 En virtud del artículo 177 del Código Tributario luxemburgués:

«(1) Podrán […] negarse a comunicar información:

1. Los abogados y representantes que intervengan en asuntos penales.

[…]

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 en la medida en que se trate de hechos de los que hayan 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.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

22 Tras recibir de las autoridades tributarias españolas una solicitud de información basada en la Directiva 2011/16, la Administración de Impuestos Directos remitió a F, el 28 de junio de 2022, una decisión por la que la requería para que facilitase toda la documentación e información disponible sobre los servicios que había prestado a K, una sociedad de Derecho español, en el contexto de la adquisición de una empresa y de una participación mayoritaria de una sociedad, en ambos casos también de Derecho español.

23 La decisión tenía el siguiente tenor:

«[…]

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

– […] Toda la documentación disponible […] (hojas de encargo profesional, contratos con el cliente, informes, memorandos, comunicaciones, facturas, etc.) relativa a los servicios prestados por (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 … … de 04/03/2016].

o La adquisición de otra empresa española por el grupo en 2018 [factura n.º … … de 13/12/2018].

– […] 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.

– […] Una copia de todos los documentos pertinentes relativos a los puntos anteriores.

Les comunico que, a tenor del artículo 2[, apartado 2,] de la [Ley de 25 de noviembre de 2014] […], quien esté en posesión de información estará obligado a facilitar los datos exigidos en su totalidad, de forma precisa y sin alteraciones, así como los documentos en los que se base la información.

[…]»

24 Mediante correo electrónico de 8 de julio de 2022, F respondió que había actuado como abogada con labores de asesoramiento jurídico del grupo empresarial al que pertenece K y que, por lo tanto, no podía comunicar información relativa a su cliente por cuanto está sujeta al secreto profesional.

25 Mediante correo electrónico de 11 de julio de 2022, la Administración de Impuestos Directos, remitiéndose al artículo 2, apartados 1 y 2, de la Ley de 25 de noviembre de 2014, instó a F a atender el requerimiento de 28 de junio de 2022.

26 Mediante escrito de 8 de agosto de 2022, F respondió que no disponía de ninguna información que no estuviera amparada por el secreto profesional recogido en el artículo 177, apartado 1, del Código Tributario luxemburgués, y precisó que su mandato jurídico por lo que respecta al expediente objeto del requerimiento no estaba comprendido en el ámbito fiscal, sino exclusivamente en el del Derecho de sociedades.

27 Mediante decisión de 19 de agosto de 2022, dicha Administración volvió a requerir a F, bajo apercibimiento de multa, para que proporcionara la información y la documentación solicitadas, y le recordó que estaba obligada a facilitar los datos exigidos en su totalidad, de forma precisa y sin alteraciones, en virtud del artículo 2, apartado 2, de la Ley de 25 de noviembre de 2014.

28 Mediante decisión de 16 de septiembre de 2022, la referida Administración impuso a F una multa tributaria por no haber atendido el requerimiento de 19 de agosto de 2022.

29 El 18 de octubre de 2022, F interpuso ante el Tribunal administratif (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, Luxemburgo) un recurso contencioso-administrativo contra la decisión de 16 de septiembre de 2022 y, el 25 de noviembre de 2022, un recurso de anulación contra el requerimiento de 19 de agosto de 2022 (en lo sucesivo, «requerimiento controvertido»). La OABL solicitó intervenir como parte coadyuvante en apoyo de F en este segundo recurso.

30 Mediante sentencia de 23 de febrero de 2023, el citado órgano jurisdiccional declaró la inadmisibilidad *ratione temporis* del recurso de anulación y, en consecuencia, rechazó la intervención de la OABL.

31 F y la OABL apelaron dicha sentencia ante la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Luxemburgo), el órgano jurisdiccional remitente.

32 Mediante sentencia de 4 de mayo de 2023, dicho órgano jurisdiccional declaró la admisibilidad del recurso de anulación interpuesto por F contra el requerimiento controvertido y de la demanda de intervención presentada por la OABL, y decidió entrar a conocer del asunto.

33 En cuanto al fondo, el órgano jurisdiccional remitente señala que las partes recurrente y coadyuvante en el litigio principal basan su argumentación relativa a la ilegalidad del requerimiento controvertido en el artículo 17, apartados 2 y 4, de la Directiva 2011/16 y en el artículo 18, apartados 2 y 4, de la Ley de 29 de marzo de 2013, que transpone dicha Directiva al Derecho luxemburgués, e invocan, en este contexto, la sentencia de 8 de diciembre de 2022, Orde van Vlaamse Balies y otros (C-694/20, en lo sucesivo, «sentencia Orde van Vlaamse Balies y otros», EU:C:2022:963), así como las disposiciones de la Carta, en particular su artículo 7.

34 A este respecto, el citado órgano jurisdiccional considera que, para poder pronunciarse sobre esa argumentación y resolver el litigio de que conoce, es necesario que el Tribunal de Justicia aporte una serie de precisiones que le permitan apreciar si el requerimiento controvertido es conforme con el Derecho de la Unión, y ello con independencia de si, en el presente asunto, F podría también estar amparada, en su caso, por la dispensa de la obligación de facilitar la totalidad o parte de la información y documentación solicitada en virtud del artículo 177 del Código Tributario luxemburgués por considerarse que el asesoramiento no se prestó «en asuntos fiscales», en el sentido del apartado 2 de la citada disposición.

35 A estos efectos, el órgano jurisdiccional remitente precisa, en primer lugar, que el Tribunal de Justicia declaró, en la sentencia Orde van Vlaamse Balies y otros, que la obligación establecida en el artículo 8 *bis ter* de la Directiva 2011/16, en su versión modificada por la Directiva 2018/822, frente al abogado que diseña, comercializa u organiza un mecanismo transfronterizo, de comunicar a un tercero su identidad, su apreciación acerca del contenido del mecanismo transfronterizo y el hecho de que este ha sido consultado, así como la divulgación a la Administración tributaria de dicha información, 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. Pues bien, en el presente asunto, el requerimiento controvertido obligaba a F a facilitar a la Administración de Impuestos Directos toda la documentación relativa a sus relaciones con su cliente en el marco del establecimiento de varias estructuras societarias de inversión. Por lo tanto, parece lógico deducir de ello que dicho requerimiento también supone una injerencia en el mencionado derecho. No obstante, habida cuenta de la diferencia entre los regímenes de

intercambio de información y los correspondientes actos impugnados, respectivamente, en la sentencia Orde van Vlaamse Balies y otros y en el asunto de que él conoce, el órgano jurisdiccional remitente considera necesario que se confirme este análisis.

36 A continuación, dicho órgano jurisdiccional observa, para el supuesto de que se aplique la protección del artículo 7 de la Carta y se reconozca la existencia de una injerencia, que el Tribunal de Justicia recordó, en el apartado 34 de la sentencia Orde van Vlaamse Balies y otros, que los derechos consagrados en dicho artículo 7 no constituyen prerrogativas absolutas, sino que deben considerarse según su función en la sociedad, y que, 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. Añade, sin embargo, que la Directiva 2011/16, más allá de su artículo 17, apartado 4, 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. Por consiguiente, a falta de disposiciones que prevean ese régimen particular, se plantea la cuestión de la conformidad de la Directiva 2011/16 con los artículos 7 y 52, apartado 1, de la Carta.

37 Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente opina que, en el supuesto de que el Tribunal de Justicia considere que la Directiva 2011/16 es conforme con la Carta desde la óptica evocada en el apartado anterior, se plantea la cuestión de si el alcance del deber de cooperación de los abogados en el intercambio de información previa solicitud establecido por dicha Directiva, teniendo en cuenta la repercusión del secreto profesional al que están sujetos, puede ser determinado por las disposiciones del Derecho de cada Estado miembro, en virtud de la remisión efectuada por el artículo 18, apartado 1, de la citada Directiva. Precisa que, en tal caso, en el presente asunto, debería aplicarse el artículo 177 del Código Tributario luxemburgués por ser la disposición de Derecho interno que regula el deber de cooperación de los abogados como terceros.

38 En este sentido, el órgano jurisdiccional remitente observa asimismo que, en el apartado 39 de la sentencia Orde van Vlaamse Balies y otros, el Tribunal de Justicia declaró que, para garantizar el respeto del contenido esencial de la confidencialidad de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, solo sería admisible el levantamiento limitado de dicha confidencialidad. En el presente asunto, el requerimiento controvertido obliga a F a aportar toda la documentación relativa a sus relaciones con su cliente en el marco del establecimiento de varias estructuras societarias de inversión. En estas circunstancias, no puede excluirse que dicho requerimiento afecte al contenido esencial del derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes. No obstante, dado que dicho requerimiento es conforme con el artículo 177 del Código Tributario luxemburgués, también se plantea la cuestión de si tanto la citada disposición nacional como el requerimiento son conformes con el artículo 7 de la Carta.

39 Por último, el órgano jurisdiccional remitente señala que, en caso de no conformidad con esta última disposición, tal conclusión no conduciría automáticamente a la anulación del requerimiento en su totalidad, en la medida en que este puede dividirse en las distintas informaciones solicitadas. Por consiguiente, el juez 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 sus comunicaciones con su cliente.

40 En consecuencia, a criterio del órgano jurisdiccional remitente, no debería limitarse a constatar la eventual injerencia en el contenido esencial de la confidencialidad de las comunicaciones entre el abogado y su cliente, sino que habría de comprobar si otras consideraciones expresadas por el

Tribunal de Justicia en la sentencia Orde van Vlaamse Balies y otros, en particular relativas al principio de proporcionalidad, pueden, en su caso, limitar la información que cabe exigir válidamente a un abogado en el contexto de un intercambio de información previa solicitud basado en la Directiva 2011/16.

41 En estas circunstancias, la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«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?»

Sobre la competencia del Tribunal de Justicia

42 El Gobierno austriaco ha expresado dudas acerca de la competencia del Tribunal de Justicia por considerar, en esencia, que, dado que la Directiva 2011/16 no establece las condiciones en las que las investigaciones o las comunicaciones pueden llevarse a cabo lícitamente ni, en particular, las condiciones en las que un justiciable puede negarse a facilitar información al amparo del secreto profesional, tales cuestiones dependen exclusivamente del Derecho nacional, de modo que el litigio principal no está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva ni, por lo tanto, del Derecho de la Unión.

43 Es preciso recordar que la Directiva 2011/16 organiza el intercambio de información previa solicitud entre Estados miembros y, en este contexto, dispone, en su artículo 18, apartado 1, que el Estado miembro requerido aplicará, a fin de obtener la información solicitada por el Estado miembro requirente, las medidas nacionales previstas al efecto. De este modo, cuando el Estado miembro requerido, a raíz de una solicitud de intercambio de información formulada en virtud de la sección I del capítulo II de la Directiva 2011/16, lleva a cabo una investigación con arreglo a sus procedimientos nacionales y dirige a la persona que posee información un requerimiento para que la comunique, aplica la citada Directiva y, por lo tanto, el Derecho de la Unión.

44 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que constituye un caso de aplicación del Derecho de la Unión, que, como resulta del artículo 51, apartado 1, de la Carta, determina la aplicabilidad de esta, la adopción por un Estado miembro de un régimen legal que regula el procedimiento de intercambio de información previa solicitud instaurado por la Directiva

2011/16, particularmente cuando establece la posibilidad de que la autoridad competente adopte una decisión por la que obligue a una persona que posee información a comunicársela [sentencia de 6 de octubre de 2020, État luxembourgeois (Derecho de recurso contra una solicitud de información en materia fiscal), C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795, apartados 45 y 46 y jurisprudencia citada].

45 En estas circunstancias, procede concluir que el Tribunal de Justicia es competente para examinar si, y en qué medida, las disposiciones de la Carta se oponen a que un Estado miembro aplique disposiciones nacionales como las controvertidas en el litigio principal en el contexto y a efectos de la ejecución de una solicitud de intercambio de información formulada con arreglo a la sección I del capítulo II de la Directiva 2011/16.

Sobre las cuestiones prejudiciales primera y segunda

46 Mediante las dos primeras cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 7 de la Carta debe interpretarse en el sentido de que el asesoramiento jurídico prestado por un abogado en materia de Derecho de sociedades está comprendido en el ámbito de la protección reforzada de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizada por dicho artículo, de modo que una decisión por la que se requiere a un abogado para que proporcione a la Administración del Estado miembro requerido, a efectos del intercambio de información previa solicitud previsto por la Directiva 2011/16, toda la documentación y la información relativa a sus relaciones con su cliente en el marco de tal asesoramiento constituye una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado por el citado artículo.

47 Procede recordar que el artículo 7 de la Carta, que reconoce a toda persona el derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones, corresponde al artículo 8, apartado 1, del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950 (en lo sucesivo, «CEDH») (sentencia Orde van Vlaamse Balies y otros, apartado 25).

48 De conformidad con el artículo 52, apartado 3, de la Carta, que tiene por objeto garantizar la coherencia necesaria entre los derechos contenidos en ella y los derechos correspondientes garantizados por el CEDH, sin menoscabar la autonomía del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia debe tener en cuenta, en la interpretación que lleve a cabo de los derechos garantizados por el artículo 7 de la Carta, los derechos correspondientes garantizados por el artículo 8, apartado 1, del CEDH, tal como han sido interpretados por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, como nivel mínimo de protección (sentencia Orde van Vlaamse Balies y otros, apartado 26).

49 Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos resulta que el artículo 8, apartado 1, del CEDH protege la confidencialidad de toda la correspondencia entre particulares y ofrece una protección reforzada en el caso de los intercambios entre los abogados y sus clientes. Al igual que esta disposición, cuya protección abarca no solo la actividad de defensa, sino también el asesoramiento jurídico, el artículo 7 de la Carta garantiza necesariamente el secreto de ese asesoramiento, tanto en lo que respecta a su contenido como a su existencia. En efecto, quienes consultan a un abogado pueden esperar razonablemente que sus comunicaciones permanezcan privadas y confidenciales. Por lo tanto,

salvo en situaciones excepcionales, estas personas deben poder confiar legítimamente en que su abogado no divulgará a nadie, sin su consentimiento, que han recurrido a sus servicios (sentencia Orde van Vlaamse Balies y otros, apartado 27 y jurisprudencia citada).

50 La protección específica que el artículo 7 de la Carta y el artículo 8, apartado 1, del CEDH conceden al secreto profesional de los abogados, que se traduce ante todo en obligaciones a cargo de estos, se justifica por el hecho de que se les encomienda un cometido fundamental en una sociedad democrática, a saber, la defensa de los justiciables. Esta misión fundamental implica, por una parte, la exigencia, cuya importancia se reconoce en todos los Estados miembros, de que todo justiciable debe poder dirigirse con entera libertad a su abogado, profesión a la que es propia la función de asesorar jurídicamente, con independencia, a todos aquellos que lo soliciten, y, por otra parte, la exigencia, correlativa, de lealtad del abogado hacia su cliente (sentencia Orde van Vlaamse Balies y otros, apartado 28 y jurisprudencia citada).

51 De las consideraciones anteriores se desprende que el asesoramiento jurídico prestado por un abogado goza, cualquiera que sea el ámbito del Derecho al que se refiera, de la protección reforzada que el artículo 7 de la Carta confiere a las comunicaciones entre los abogados y sus clientes. En consecuencia, un requerimiento como el controvertido en el litigio principal constituye una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado por dicho artículo.

52 Por consiguiente, procede responder a las dos primeras cuestiones prejudiciales que el artículo 7 de la Carta debe interpretarse en el sentido de que el asesoramiento jurídico prestado por un abogado en materia de Derecho de sociedades está comprendido en el ámbito de la protección reforzada de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizada por dicho artículo, de modo que una decisión por la que se requiere a un abogado para que proporcione a la Administración del Estado miembro requerido, a efectos del intercambio de información previa solicitud previsto por la Directiva 2011/16, toda la documentación y la información relativa a sus relaciones con su cliente en el marco de tal asesoramiento constituye una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado por el citado artículo.

Sobre las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta

53 Mediante las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2011/16 es inválida a la luz de los artículos 7 y 52, apartado 1, de la Carta en la medida en que esta Directiva no contiene ninguna disposición, más allá de su artículo 17, apartado 4, que, por un lado, permita expresamente una injerencia en las comunicaciones entre los abogados y sus clientes en el contexto del régimen de intercambio de información previa solicitud y, por el otro, defina por sí misma el alcance de la limitación del ejercicio del derecho garantizado en el artículo 7 de la Carta, al tiempo que establece, como se desprende del artículo 18, apartado 1, de dicha Directiva, que corresponde a la normativa de los Estados miembros determinar en qué medida el secreto profesional de los abogados puede ser óbice para una solicitud de información formulada por el Estado miembro requerido.

54 A este respecto, de la petición de decisión prejudicial se desprende, en particular, que el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas en cuanto a si la Directiva 2011/16 es conforme con el artículo 52, apartado 1, de la Carta, sobre todo en la medida en que este precepto dispone que cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por ella deberá ser establecida por la ley.

55 La Directiva 2011/16 se refiere a la cooperación administrativa y el intercambio de información entre Estados miembros en el ámbito de la fiscalidad. De este modo, con arreglo a su artículo 1, apartado 1, dicha Directiva «establece las normas y los procedimientos con arreglo a los cuales los Estados miembros cooperarán entre sí con vistas a intercambiar información que, previsiblemente, guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros en relación con los impuestos mencionados en el artículo 2».

56 En el contexto del intercambio de información previa solicitud, previsto en la sección I del capítulo II de la Directiva 2011/16, que constituye el objeto del presente asunto, esta Directiva organiza las relaciones entre el Estado miembro requirente y el Estado miembro requerido, así como sus obligaciones recíprocas. De este modo, el artículo 6, apartados 1 y 3, de la misma Directiva prevé que la autoridad requerida se encargará de llevar a cabo cualquier investigación administrativa que sea necesaria para obtener la información solicitada y que, en este contexto, dicha autoridad aplicará los mismos procedimientos que si actuase por propia iniciativa o a instancias de otra autoridad de su propio Estado miembro. En el capítulo IV de la Directiva 2011/16, relativo a las condiciones de la cooperación administrativa, el artículo 18, apartado 1, dispone que el Estado miembro requerido aplicará, a fin de obtener la información requerida, las medidas nacionales previstas al efecto.

57 En cambio, la Directiva 2011/16 no determina, respecto del intercambio de información previa solicitud y a diferencia de otros tipos de intercambio de información que organiza, como el intercambio automático y obligatorio de información previsto en la sección II del capítulo II de dicha Directiva, en su versión modificada por la Directiva 2018/822, ninguna obligación de declaración a cargo de las personas u operadores que posean información.

58 Por su parte, el artículo 17, apartado 4, de la Directiva 2011/16, aunque se refiere a las relaciones entre el Estado miembro requerido y el Estado miembro requirente y reconoce el derecho del primero a negarse a comunicar al segundo determinada información, no precisa los detalles de los procedimientos nacionales de recogida de información. Del mismo modo, el artículo 17, apartado 2, de la Directiva dispone que esta no impone al Estado miembro requerido la obligación de llevar a cabo investigaciones o de comunicar información, si realizar tales investigaciones o recopilar la información solicitada para los propios fines de dicho Estado miembro infringe su legislación. No obstante, no determina los requisitos que deben cumplirse en los procedimientos nacionales de recogida de información.

59 De las consideraciones anteriores se deduce que, a efectos del intercambio de información previa solicitud previsto en la Directiva 2011/16, el legislador de la Unión únicamente ha determinado las obligaciones que los Estados miembros tienen entre sí, y los ha autorizado a no atender una solicitud de información cuando llevar a cabo las investigaciones solicitadas o recopilar la información de que se trate sea contrario a su legislación. Así pues, el legislador de la Unión ha confiado a los Estados miembros la tarea de velar por que sus procedimientos nacionales de recogida de información a efectos de tal intercambio respeten la Carta, en particular su artículo 7.

60 De lo anterior se deduce que el hecho de que el régimen de intercambio de información previa solicitud previsto en la sección I del capítulo II de la Directiva 2011/16 no incluya disposiciones relativas a la protección de la confidencialidad de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, en el contexto de la recogida de información que incumbe al Estado miembro requerido, no implica que la Directiva sea contraria a los artículos 7 y 52, apartado 1, de la Carta. En efecto, de dicha Directiva resulta que, de conformidad con el artículo 51, apartado 1, de la Carta, corresponde a cada Estado miembro garantizar, en los procedimientos nacionales aplicados a efectos de dicha recogida, la protección reforzada de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizada por el artículo 7 de la Carta. De este modo, cada Estado miembro debe velar, en particular, por que cualquier posible limitación del ejercicio de los derechos garantizados por el citado artículo 7, derivada de sus procedimientos nacionales, sea «establecida por la ley», en el sentido del artículo 52, apartado 1, de la Carta.

61 En estas circunstancias, procede responder a las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta que el examen de los aspectos a los que se refieren estas cuestiones no ha puesto de manifiesto ningún elemento que pueda afectar a la validez de la Directiva 2011/16 a la luz de los artículos 7 y 52, apartado 1, de la Carta.

Sobre las cuestiones prejudiciales quinta y sexta

62 Como se desprende de lo expuesto en la resolución de remisión, el requerimiento controvertido obliga a F a presentar toda la documentación relativa a sus relaciones con su cliente en el marco del establecimiento de ciertas estructuras societarias de inversión, una descripción detallada de las operaciones para las que recibió su asesoramiento, una explicación de su participación en dichos procesos y la identidad de sus interlocutores. Este requerimiento, que reproduce un requerimiento anterior con el mismo objeto, fue emitido por la Administración tributaria después de que F se opusiera a transmitirle la información y documentación previamente exigidas por considerar que tal transmisión vulneraría el secreto profesional de los abogados al que ella está sujeta y que, en el presente asunto, además, el asesoramiento prestado no estaba comprendido en el ámbito fiscal. En el requerimiento controvertido, la Administración tributaria, en particular, informó a F de que estaba obligada, bajo apercibimiento de multa, a facilitar la información previamente solicitada en su totalidad, de forma precisa y sin alteraciones, y que no podía acogerse al secreto profesional. Por último, dado que F seguía sin atender dicho requerimiento, la Administración tributaria le impuso la multa anunciada.

63 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente afirma que, dada la extensión de la información solicitada, que abarca, en esencia, todo el expediente de F, y en particular los detalles sobre el contenido de todas las comunicaciones intercambiadas con su cliente, se plantea antes de nada la cuestión de si tal requerimiento, que por lo demás es conforme con el Derecho nacional y, en concreto, con el artículo 177 del Código Tributario luxemburgués, pudiera vulnerar el contenido esencial del derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, amparado por la protección reforzada que confiere el artículo 7 de la Carta.

64 En lo que atañe a la extensión de la información solicitada y a la situación del Derecho nacional sobre cuya base se adoptó el requerimiento controvertido y se impuso a F la consiguiente multa, el órgano jurisdiccional remitente señala, al mismo tiempo, que el artículo 177 del Código Tributario luxemburgués tiene como consecuencia que el abogado a quien se dirige tal requerimiento pueda, en principio, negarse a facilitar cualquier información, pero que, cuando

actúa en calidad de asesor o representante exclusivamente en asuntos fiscales, debe proporcionar toda la información solicitada, a menos que la comunicación de dicha información pueda exponer a su cliente a acciones penales.

65 En estas circunstancias, debe considerarse que, mediante las cuestiones prejudiciales quinta y sexta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 7 y 52, apartado 1, de la Carta deben interpretarse en el sentido de que se oponen a un requerimiento como el descrito en el apartado 52 de la presente sentencia, basado en una disposición nacional en virtud de la cual el asesoramiento y la representación de un abogado en asuntos fiscales no están amparados, salvo en caso de riesgo de acciones penales contra el cliente, por la protección reforzada de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizada por el artículo 7 de la Carta.

66 A este respecto, procede recordar antes de nada que, como resulta del apartado 51 de la presente sentencia, esta protección reforzada de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes es aplicable con independencia del ámbito del Derecho en el que se preste el asesoramiento o se represente al cliente.

67 Dicho esto, es preciso recordar que los derechos consagrados en el artículo 7 de la Carta no constituyen prerrogativas absolutas, sino que deben considerarse según su función en la sociedad. En efecto, como se desprende del artículo 52, apartado 1, de la Carta, esta admite limitaciones del ejercicio de estos derechos, siempre que esas limitaciones sean establecidas por la ley, respeten el contenido esencial de esos derechos y, dentro del respeto del principio de proporcionalidad, sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de julio de 2024, Belgian Association of Tax Lawyers y otros, C-623/22, EU:C:2024:639, apartado 134 y jurisprudencia citada).

68 En el presente asunto, el artículo 177, apartado 2, del Código Tributario luxemburgués prohíbe al abogado al que se dirige una solicitud de comunicación de información a la Administración negarse a transmitir la información a la que ha tenido acceso en el ejercicio de su profesión en la medida en que se trate de hechos de los que haya tenido conocimiento al asesorar o representar a sus mandantes en asuntos fiscales, a menos que se trate de cuestiones cuya respuesta exponga a estos a un riesgo de acciones penales. Así pues, esta prohibición tiene como consecuencia que el contenido de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes sobre asuntos fiscales, ya hayan tenido lugar en el contexto de la prestación de servicios de asesoramiento o en el marco de la representación ante los tribunales, no pueda mantenerse en secreto frente a la Administración, a menos que exponga al cliente a un riesgo de acciones penales.

69 Por su parte, y en línea con lo previsto en el artículo 177 del Código Tributario luxemburgués, el requerimiento controvertido, al volver a exigir, bajo apercibimiento de multa, la comunicación de la información mencionada en el apartado 62 de la presente sentencia en su totalidad, de forma precisa y sin alteraciones, después de que F hubiera indicado que, en su opinión, el secreto profesional al que está sujeta le impedía facilitar tal información, también tiene como consecuencia que el contenido de las comunicaciones entre ella y su cliente a propósito del establecimiento de las estructuras societarias de inversión en cuestión no pueda mantenerse en secreto frente a la Administración que emitió el requerimiento.

70 A este respecto, procede recordar que el artículo 7 de la Carta garantiza la confidencialidad del asesoramiento jurídico prestado por un abogado tanto en lo que respecta a su existencia como a su contenido. Por lo tanto, las personas que consultan a un abogado pueden esperar razonablemente que sus comunicaciones se mantengan privadas y confidenciales y, salvo en situaciones excepcionales, confiar en que su abogado no divulgará a nadie, sin su consentimiento, que le han solicitado asesoramiento.

71 Es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado, en particular, a este respecto, que no puede considerarse que la obligación de notificación, establecida en el artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16, en su versión modificada por la Directiva 2018/822, vulnere el contenido esencial del derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, consagrado en el artículo 7 de la Carta. No obstante, llegó a esta conclusión tras señalar que tal obligación 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 y, en particular, que esta disposición no obliga, ni tan siquiera autoriza, al abogado intermediario a compartir, sin el consentimiento de su cliente, información relativa al contenido de esas comunicaciones (sentencia Orde van Vlaamse Balies y otros, apartados 39 y 40).

72 Ahora bien, en el presente asunto, como expuso la Abogada General en el punto 50 de sus conclusiones, el artículo 177 del Código Tributario luxemburgués, al excluir casi íntegramente de la protección reforzada de la que debe gozar el secreto profesional de los abogados en virtud del artículo 7 de la Carta el contenido del asesoramiento prestado por los abogados en asuntos fiscales, es decir, en toda una rama del Derecho en la que los abogados pueden asesorar a sus clientes, vacía de su propia esencia a dicha protección en esa rama del Derecho. Por su parte, el requerimiento controvertido, en la medida en que parece partir del presupuesto de que la inoponibilidad del secreto profesional de los abogados derivada del artículo 177 del Código Tributario luxemburgués autoriza a la Administración tributaria a exigir en su totalidad el expediente en poder de F, y en particular los detalles sobre el contenido de todas las comunicaciones entre ella y su cliente, pese a que, según F, el asesoramiento que prestó en el contexto del establecimiento de ciertas estructuras societarias de inversión no se refiere a asuntos fiscales, amplía todavía más el alcance de la vulneración de la esencia del derecho protegido por el artículo 7 de la Carta.

73 En estas circunstancias, debe señalarse que una disposición nacional como el artículo 177 del Código Tributario luxemburgués y la aplicación que se hizo de ella en el presente asunto mediante el requerimiento controvertido, lejos de limitarse a situaciones excepcionales, vulneran el contenido esencial del derecho garantizado por el artículo 7 de la Carta debido a la propia extensión de la exclusión del secreto profesional de los abogados que autorizan respecto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes.

74 De todas las consideraciones que preceden se desprende que un requerimiento como el controvertido, basado en una disposición nacional como el artículo 177, apartado 2, del Código Tributario luxemburgués, constituye una vulneración del contenido esencial del derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes y, por lo tanto, una injerencia que no puede justificarse.

75 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a las cuestiones prejudiciales quinta y sexta que los artículos 7 y 52, apartado 1, de la Carta deben interpretarse en el sentido de que se oponen a un requerimiento como el descrito en el apartado 52 de la presente sentencia, basado en una

disposición nacional en virtud de la cual el asesoramiento y la representación de un abogado en asuntos fiscales no están amparados, salvo en caso de riesgo de acciones penales contra el cliente, por la protección reforzada de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizada por el referido artículo 7.

Costas

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

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

1) **El artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea**

   debe interpretarse en el sentido de que

   el asesoramiento jurídico prestado por un abogado en materia de Derecho de sociedades está comprendido en el ámbito de la protección reforzada de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizada por dicho artículo, de modo que una decisión por la que se requiere a un abogado para que proporcione a la Administración del Estado miembro requerido, a efectos del intercambio de información previa solicitud previsto por 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, toda la documentación y la información relativa a sus relaciones con su cliente en el marco de tal asesoramiento constituye una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado por el citado artículo.

2) **El examen de los aspectos a los que se refieren las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta no ha puesto de manifiesto ningún elemento que pueda afectar a la validez de la Directiva 2011/16 a la luz de los artículos 7 y 52 de la Carta de los Derechos Fundamentales.**

3) **Los artículos 7 y 52, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales deben interpretarse en el sentido de que se oponen a un requerimiento como el descrito en el punto 1 del presente fallo, basado en una disposición nacional en virtud de la cual el asesoramiento y la representación de un abogado en asuntos fiscales no están amparados, salvo en caso de riesgo de acciones penales contra el cliente, por la protección reforzada de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizada por el referido artículo 7.**

Firmas