

Posicionamiento CCBE sobre la propuesta de directiva relativa a las normas del IVA para la era digital y sus posibles efectos sobre el secreto profesional

10/11/2023

RESUMEN

En este documento, CCBE analiza la propuesta de directiva de la Comisión sobre las normas del IVA en la era digital y sus posibles efectos sobre el secreto profesional. El documento esboza los problemas que la introducción de la declaración y facturación electrónicas podría crear a los abogados, recordando que, en principio, la identidad del cliente y del abogado y la existencia de su relación están amparadas por el secreto profesional y que los abogados no pueden revelar en detalle el tipo de servicios que prestan a sus clientes. CCBE propone introducir en la propuesta cambios concretos que preserven el secreto profesional abogado-cliente. Si bien CCBE comprende la necesidad de incluir a los abogados en la propuesta, deberían establecerse las excepciones oportunas para la facturación electrónica y la presentación de informes por parte de los abogados con el fin de evitar la violación del secreto profesional.

1. Introducción

El 8 de diciembre de 2022, la Comisión publicó una serie de medidas destinadas a "*hacer frente a los retos que plantea el desarrollo de la economía de plataforma en el ámbito del IVA*". Entre ellas figura una propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA aplicables en la era digital ("*propuesta ViDA*").¹

Según las propuestas de la Comisión, los Estados miembros deben introducir la facturación electrónica obligatoria para 2026. El nuevo sistema introduce la notificación digital en tiempo real a efectos del IVA, basada en el principio de facturación electrónica. La intención es dar a los Estados miembros la valiosa información que necesitan para intensificar la lucha contra el fraude del IVA, en particular el fraude carrusel.

CCBE toma nota de los siguientes elementos de la propuesta.

- **La facturación electrónica será la norma general**, un sistema por defecto de expedición de facturas, ya que los Estados miembros deberán aceptar las facturas electrónicas si se ajustan a la norma establecida en la propuesta. Antes de esta propuesta, la expedición de facturas electrónicas estaba sujeta a la aceptación del destinatario, disposición que la propuesta suprime. Las facturas en papel estarán permitidas si así lo autorizan los Estados miembros.

¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX%3A52022PC0701>

Estados miembros (pero no se permitirá para determinados tipos - Capítulo 6 Título XI (estados recapitulativos)). Además, los Estados miembros podrán exigir la facturación electrónica (artículos 217, 218 y 232).

- El artículo 223 quedará derogado a partir de enero de 2028, por lo que **ya no será posible emitir facturas periódicas**. Con el nuevo sistema de notificación, la información sobre las transacciones debe enviarse a las autoridades fiscales prácticamente en tiempo real. Los datos relativos a cada operación deberán enviarse dos días laborables después de la emisión de la factura (artículo 263 en la versión aplicable a partir del 1 de enero de 2028).
- **El contenido de las facturas** será idéntico al del artículo 226 de la Directiva actualmente en vigor² pero con nuevos elementos añadidos en la propuesta, que entrará en vigor el 1 de enero de 2028. Los elementos de datos añadidos al contenido de la factura son el identificador de la cuenta bancaria en la que se abonará el pago de la factura, las fechas acordadas y el importe de cada pago vinculado a una transacción específica y, en el caso de una factura que modifique la factura inicial, la identificación de esta última (artículo 226).
- **El sistema de declaración digital sólo será obligatorio para las transacciones transfronterizas** (intracomunitarias). Los datos deberán transmitirse por vía electrónica, y los Estados miembros facilitarán los medios necesarios para esta transmisión. La información podrá ser transmitida directamente por el sujeto pasivo o por un tercero en su nombre. El primer apartado del artículo 264 establece la **información que debe presentarse para cada operación** (la misma información que debía presentarse en los estados recapitulativos, pero detallada para cada operación en lugar de agregada por cliente, más los nuevos campos que se han añadido para mejorar la detección del fraude (artículo 226). De conformidad con el artículo 264 en la versión aplicable el 1 de enero de 2028, el nombre y la dirección del contribuyente (artículo 226, punto (5)) y la fecha de entrega (artículo 226, punto (7)) no deben incluirse en los datos que deben transmitirse (artículos 262 a 271).
- **La declaración digital será posible para las transacciones nacionales (pero no obligatoria)**. No obstante, si los Estados miembros optan por esta solución, deberán cumplir las normas (como se indica en el artículo 271 ter, las características del sistema de declaración del artículo 271 ter son similares a las diseñadas para las transacciones intracomunitarias). El segundo párrafo del artículo 271 bis permite a los Estados miembros establecer sistemas de declaración para cualquier otro tipo de transacción. Este segundo apartado abarca, por ejemplo, **la declaración de las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por un sujeto pasivo a un particular**. El artículo 271 bis es una posibilidad y no una obligación para los Estados miembros (artículos 271 bis a 273).
- Los Estados miembros que ya dispongan de sistemas de notificación de estas operaciones deberán adaptarlos a las características del sistema armonizado de notificación. Para ello, la iniciativa exige que esta adaptación tenga lugar a más tardar en 2028.

A CCBE le preocupa que este nuevo sistema pueda socavar el secreto profesional.

² <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX%3A02006L0112-20220701>

2. Exposición del problema

Se trata de una cuestión importante, dado que varios elementos de las facturas emitidas por los abogados pueden ser confidenciales. Entre ellos figuran el nombre del cliente y los servicios prestados.

En principio, el secreto profesional significa que :

- la identidad del cliente y del abogado debe permanecer confidencial, al igual que la existencia de su relación ;
- Los abogados no deben revelar el tipo de servicios que prestan a sus clientes.

El TJUE lo ha reiterado recientemente en su sentencia de 8 de diciembre de 2022 en el asunto C-694/20:

"[...] de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos se desprende que el artículo 8, apartado 1, del CEDH protege el secreto de toda correspondencia entre particulares y confiere una mayor protección a los intercambios entre abogados y sus clientes (véase, en este sentido, Tribunal Europeo de Derechos Humanos, sentencia de 6 de diciembre de 2012, Michaud c. Francia, CE:TEDH:2012:1206JUD001232311, §§ 117 y 118). Al igual que esta disposición, cuya protección abarca no solo la actividad de defensa, sino también el asesoramiento jurídico, el artículo 7 de la Carta garantiza necesariamente el secreto de dicho asesoramiento jurídico, tanto en lo que respecta a su contenido como a su existencia. Como ha señalado el TEDH, las personas que consultan a un abogado pueden razonablemente esperar que sus comunicaciones sigan siendo privadas y confidenciales [TEDH, sentencia de 9 de abril de 2019, Altay c. Turquía (n.º 2), CE:TEDH:2019:0409JUD001123609, § 49]. Por lo tanto, salvo en situaciones excepcionales, dichas personas deben poder confiar legítimamente en que su abogado no revelará a nadie que le están consultando sin su consentimiento."³

El 20 de julio de 2023, el Tribunal Constitucional belga reiteró los principios previamente establecidos por el TJUE en su sentencia de 8 de diciembre de 2022 (aplicados a la ley belga de aplicación de la DAC6)⁴.

Por consiguiente, en principio, los abogados no pueden facilitar a las autoridades información amparada por el secreto profesional, es decir, relativa a la identidad del cliente y a los servicios prestados al mismo.

Los cambios que la propuesta ViDA pretende introducir podrían causar problemas a este respecto, al menos en algunos Estados miembros. En Francia, por ejemplo, los detalles de los servicios prestados deben ser adjuntados a la factura por los abogados como un documento separado y, por lo tanto, pueden separarse fácilmente de la factura cuando se proporciona a las autoridades. La propuesta ViDA podría crear una situación en la que el paso a la facturación e información electrónicas dificultaría la separación de esta información, que por lo tanto acabaría siendo revelada a las autoridades violando el secreto profesional.

En Bélgica, las autoridades aceptan que determinados detalles de los servicios prestados por un abogado a su cliente no se revelen a las autoridades del IVA, siempre que éstas dispongan de información suficiente para determinar si el IVA cobrado por el abogado es o no deducible para el cliente. En otras palabras, las autoridades belgas del IVA respetan el hecho de que no se divulgue la descripción exacta de los servicios de un abogado para evitar cualquier violación del secreto profesional. Sería inaceptable que el nuevo sistema de declaración digital del IVA hiciera

³ Apartado 27, disponible [aquí](#).

⁴ Tribunal Constitucional belga, n.º 111/2023, disponible [aquí](#).

La tolerancia aplicada en el sistema de declaración "tradicional" no puede mantenerse.

Los abogados manejan información amparada por el secreto profesional que no puede transmitirse automáticamente a las autoridades. Revelar información sobre la existencia de una relación con el cliente y la naturaleza de los servicios jurídicos prestados a través de la facturación y los informes electrónicos podría suponer una violación del secreto profesional. Por lo tanto, es necesario encontrar soluciones para evitar tales infracciones. Por ejemplo, una nota en la factura "prestación de servicios jurídicos" sin ningún detalle en la misma debería bastar para cumplir los objetivos de la Directiva.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha establecido que la protección específica que otorgan el artículo 7 de la Carta y el artículo 8, apartado 1, del CEDH al secreto profesional de los abogados, que adopta principalmente la forma de obligaciones que les incumben, se justifica por el hecho de que a los abogados se les confía una función fundamental en una sociedad democrática, a saber, la de defender a los justiciables⁵.

La jurisprudencia de fuera de la Unión Europea también ha confirmado que las facturas de asesoramiento jurídico están amparadas por el secreto profesional⁶.

Aunque el secreto profesional no es un derecho absoluto y puede restringirse, los tribunales han dictaminado que las restricciones sólo son posibles en determinadas condiciones.

A este respecto, en primer lugar, la Guía del artículo 8⁷ del Convenio Europeo de Derechos Humanos comienza afirmando lo siguiente:

*" 241. A pesar de su importancia, el derecho a comunicarse confidencialmente con un abogado no es un derecho absoluto, ya que puede estar sujeto a restricciones. **Para asegurarse de que las restricciones aplicadas no reducen el derecho en cuestión hasta el punto de afectar a su propia esencia y privarlo de su eficacia, el Tribunal debe estar convencido de que son previsibles para el individuo, que persiguen uno o varios objetivos legítimos en el sentido del artículo 8 § 2, y que son "necesarias en una sociedad democrática" en el sentido de que son proporcionadas a los objetivos perseguidos.***

242. El margen de apreciación de que dispone el Estado para evaluar los límites permisibles de injerencia en la confidencialidad de las consultas y comunicaciones con un abogado es estrecho, en el sentido de que sólo circunstancias excepcionales, como la prevención de la comisión de un delito grave o una amenaza importante para la seguridad y protección de la prisión, pueden justificar la necesidad de restringir estos derechos (§ 52)."

CCBE también considera pertinente recordar la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en el asunto Saber contra Noruega⁸ en la que el Tribunal constató una violación del artículo 8 del CEDH debido a la "falta de claridad del marco jurídico y a la ausencia de garantías procesales relativas específicamente a la protección del secreto profesional". El Tribunal tomó en consideración la ausencia de disposiciones adaptadas a las situaciones en las que los datos amparados por el secreto profesional forman parte de lotes de datos almacenados digitalmente". Esta jurisprudencia debería aplicarse *mutatis mutandis* a una situación en la que los datos amparados por el secreto profesional de las facturas forman parte de facturas electrónicas o facturas almacenadas en formato digital.

⁵ TEDH, sentencia de 6 de diciembre de 2012, *Michaud c. Francia*, , párrafos 118-119, disponible [aquí](#).

⁶ <https://law.justia.com/cases/california/supreme-court/2016/s226645.html>

⁷ CEDH, Guía sobre el artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, actualizada el 31 de agosto de 2022, disponible [aquí](#).

⁸ TEDH, sentencia de 17 de diciembre de 2020, *Saber contra Noruega*, par. 56-57, disponible [aquí](#).

En segundo lugar, a nivel nacional, los tribunales también exigen que se cumplan condiciones estrictas para restringir el secreto profesional. Por ejemplo, cabe mencionar la sentencia del Tribunal Constitucional belga de 14 de marzo de 2019⁹. En esta sentencia, el Tribunal no consideró inválida la obligación de comunicar los números de IVA de los clientes (la lista anual de clientes inscritos en el IVA del abogado) porque la comunicación se dirigía únicamente a la administración del IVA, a la que se aplican estrictamente las obligaciones de secreto profesional. El secreto profesional no es absoluto y son posibles excepciones siempre que: a) se interpreten estrictamente; b) el secreto profesional sólo pueda ser objeto de excepción cuando exista un "valor superior" de interés público; y c) la excepción al secreto sea estrictamente proporcionada a la persecución de objetivos superiores.

Por último, la propuesta puede crear problemas adicionales. Por ejemplo, la prohibición de las facturas periódicas puede ser problemática en relación con los clientes a largo plazo que requieren un conjunto de trabajos jurídicos durante un período de tiempo, como los clientes que requieren una verificación continua del cumplimiento de la legislación. Por lo tanto, CCBE considera que es útil mantener la posibilidad de facturación periódica en general (que puede ser el caso de muchas profesiones). Muchos prestadores de servicios prestan servicios idénticos en el plazo de un día (una semana, un mes) y anular las facturas periódicas les supondría una enorme carga administrativa.

3. Enmiendas propuestas por CCBE

Por las razones expuestas, CCBE pide a los legisladores que modifiquen el texto del este modo:

El CCBE propone :

- exigir a los Estados miembros que establezcan excepciones a la facturación electrónica para los abogados cuando el proceso pueda dar lugar a la divulgación de información amparada por el secreto profesional con arreglo a la legislación del Estado miembro; y
- obligar a los Estados miembros a prever excepciones para los abogados, de modo que no estén obligados a comunicar digitalmente información amparada por el secreto profesional en virtud de la legislación del Estado miembro.

Esto podría lograrse añadiendo **un nuevo apartado 3 al artículo 218** en la versión aplicable el 1 de enero de 2024 e introduciendo el mismo cambio en la versión aplicable el 1 de enero de 2028.

Propuesta	Propuesta CCBE
Artículo 218 1. A efectos de la presente Directiva, los Estados miembros aceptarán como facturas todos los documentos o mensajes en papel o en formato electrónico que cumplan las condiciones establecidas en el presente capítulo.	Artículo 218 1. A efectos de la presente Directiva, los Estados miembros aceptarán como facturas todos los documentos o mensajes en papel o en formato electrónico que cumplan las condiciones establecidas en el presente capítulo.

⁹ Tribunal Constitucional belga, sentencia de 14 de marzo de 2019, n.º 43/2019, disponible [aquí](#).

<p>2. Los Estados miembros podrán imponer la obligación de expedir facturas electrónicas. Los Estados miembros que impongan esta obligación permitirán la expedición de facturas electrónicas que se ajusten a la norma europea sobre facturación electrónica y a la lista de sintaxis de conformidad con la Directiva 2014/55/UE del Parlamento Europeo y del Consejo. La expedición de facturas electrónicas por los sujetos pasivos y su transmisión no estarán sujetas a autorización o verificación previa obligatoria por parte de la Administración tributaria, sin perjuicio de las medidas especiales autorizadas en virtud del artículo 395 y ya aplicadas en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva.</p>	<p>2. Los Estados miembros podrán imponer la obligación de expedir facturas electrónicas. Los Estados miembros que impongan esta obligación permitirán la expedición de facturas electrónicas que se ajusten a la norma europea sobre facturación electrónica y a la lista de sintaxis de conformidad con la Directiva 2014/55/UE del Parlamento Europeo y del Consejo. La expedición de facturas electrónicas por los sujetos pasivos y su transmisión no estarán sujetas a autorización o verificación previa obligatoria por parte de la Administración tributaria, sin perjuicio de las medidas especiales autorizadas en virtud del artículo 395 y ya aplicadas en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva.</p> <p>3. Como excepción a lo dispuesto en el apartado 2, con el fin de evitar situaciones que den lugar a la violación del secreto profesional, que constituye un elemento fundamental del derecho a un juicio justo y a la intimidad, los Estados miembros no impondrán a los abogados la obligación de expedir facturas electrónicas cuando la expedición de dichas facturas suponga la divulgación de información amparada por el secreto profesional con arreglo al Derecho nacional de dicho Estado miembro.</p>
---	---

Por lo tanto, la redacción del artículo 218 aplicable a partir del 1 de enero de 2028 debería incluir también el apartado 3 mencionado como apartado 2.

Propuesta	Propuesta CCBE
<p>Artículo 218</p> <p>A efectos de la presente Directiva, las facturas se expedirán en un formato electrónico estructurado. No obstante, los Estados miembros podrán aceptar documentos en papel o en otras formas como facturas para las transacciones que no estén sujetas a las obligaciones de información establecidas en el capítulo 6 del título XI. Los Estados miembros autorizarán la expedición de facturas electrónicas que cumplan la norma europea sobre facturación electrónica y la lista de sintaxis de conformidad con la Directiva 2014/55/UE del Parlamento Europeo y del Consejo. La expedición de facturas electrónicas por los sujetos pasivos y su transmisión no deben estar sujetas a autorización o comprobación previa obligatoria por parte de la</p>	<p>Artículo 218</p> <p>1. A efectos de la presente Directiva, las facturas se expedirán en forma electrónica estructurada. No obstante, los Estados miembros podrán aceptar documentos en papel o en otras formas como facturas para las transacciones que no estén sujetas a las obligaciones de información establecidas en el capítulo 6 del título XI. Los Estados miembros autorizarán la expedición de facturas electrónicas que cumplan la norma europea sobre facturación electrónica y la lista de sintaxis de conformidad con la Directiva 2014/55/UE del Parlamento Europeo y del Consejo. La expedición de facturas electrónicas por los sujetos pasivos y su transmisión no deben estar sujetas a autorización o comprobación previa obligatoria por parte de la</p>

Administración tributaria.	Administración tributaria. 2. Como excepción a lo dispuesto en el apartado 1, con el fin de evitar situaciones que conduzcan a la violación del secreto profesional, que constituye un elemento fundamental del derecho a un juicio justo y a la intimidad, los Estados miembros no exigirán a los abogados que expidan facturas electrónicas cuando la expedición de dichas facturas conduzca a la divulgación de información amparada por el secreto profesional con arreglo al Derecho nacional de dicho Estado miembro.
----------------------------	---

También debería añadirse un nuevo apartado 3 al artículo 263, aplicable a partir del 1 de enero de 2028¹⁰.

Propuesta	Propuesta CCBE
<p>Artículo 262, apartado 1 (frase introductoria)</p> <p>Todo sujeto pasivo identificado a efectos del IVA deberá enviar al Estado miembro en el que esté establecido o identificado a efectos del IVA la siguiente información con respecto a cada entrega o transferencia de bienes efectuada de conformidad con el artículo 138, cada adquisición intracomunitaria de bienes efectuada de conformidad con el artículo 20 y cada prestación de servicios imponible en un Estado miembro distinto de aquel en el que esté establecido el proveedor.</p> <p>Artículo 263</p> <p>1. Los datos contemplados en el apartado 1 del artículo 262 se transmitirán para cada operación efectuada por el sujeto pasivo a más tardar dos días laborables después de la expedición de la factura, o después de la fecha en que debía haberse expedido la factura cuando el sujeto pasivo no cumpla con la obligación de expedir factura. Los datos serán transmitidos por el sujeto pasivo o por un tercero en su nombre. Los Estados miembros preverán medios electrónicos de transmisión de dichos datos.</p>	<p>Artículo 262, apartado 1 (frase introductoria)</p> <p>Todo sujeto pasivo identificado a efectos del IVA deberá enviar al Estado miembro en el que esté establecido o identificado a efectos del IVA la siguiente información con respecto a cada entrega o transferencia de bienes efectuada de conformidad con el artículo 138, cada adquisición intracomunitaria de bienes efectuada de conformidad con el artículo 20 y cada prestación de servicios imponible en un Estado miembro distinto de aquel en el que esté establecido el proveedor.</p> <p>Artículo 263</p> <p>1. Los datos contemplados en el apartado 1 del artículo 262 se transmitirán para cada operación efectuada por el sujeto pasivo a más tardar dos días laborables después de la expedición de la factura, o después de la fecha en la que la factura debía haberse expedido cuando el sujeto pasivo no cumpla con la obligación de expedir factura. Los datos serán transmitidos por el sujeto pasivo o por un tercero en su nombre. Los Estados miembros preverán medios electrónicos de transmisión de dichos datos.</p>

¹⁰ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52022PC0701>

Los Estados miembros autorizarán la transmisión de datos de facturas electrónicas que cumplan la norma europea sobre facturación electrónica y la lista de sintaxis de conformidad con la Directiva 2014/55/UE del Parlamento Europeo y del Consejo.

Los Estados miembros podrán autorizar la transmisión de datos de las facturas electrónicas utilizando otros formatos de datos que garanticen la interoperabilidad con la norma europea sobre facturación electrónica.

2. El mensaje electrónico común para la transmisión de los datos a que se refiere el apartado 1 se determinará de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 58, apartado 2, del Reglamento (UE) nº 904/2010.

Los Estados miembros autorizarán la transmisión de datos de facturas electrónicas que cumplan la norma europea sobre facturación electrónica y la lista de sintaxis de conformidad con la Directiva 2014/55/UE del Parlamento Europeo y del Consejo.

Los Estados miembros podrán autorizar la transmisión de datos de las facturas electrónicas utilizando otros formatos de datos que garanticen la interoperabilidad con la norma europea sobre facturación electrónica.

2. El mensaje electrónico común para la transmisión de los datos a que se refiere el apartado 1 se determinará de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 58, apartado 2, del Reglamento (UE) nº 904/2010.

3. Los Estados miembros establecerán una excepción a la transmisión electrónica de datos cuando éstos se refieran a servicios prestados por abogados y estén amparados por la obligación de secreto profesional con arreglo a la legislación del Estado miembro.

Deben modificarse en el mismo **sentido los artículos 271 bis a 273** relativos al sistema de declaración digital para las entregas de bienes y prestaciones de servicios a título oneroso en el territorio de un Estado miembro.

Por último, independientemente de las soluciones preferidas por los legisladores, CCBE propone también añadir un considerando explicativo.

Considerando que ... (nuevo)

Teniendo en cuenta que las facturas emitidas por los abogados deben preservar la confidencialidad de las relaciones con sus clientes, deben aplicárseles normas especiales, dado el papel especial que desempeñan los abogados en la administración de justicia y la importancia del secreto profesional para el derecho a un juicio justo y a la intimidad, tal como establece la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Según esta jurisprudencia, el contenido del asesoramiento jurídico entra en el ámbito del secreto profesional, al igual que la propia existencia de la relación entre abogado y cliente. Por consiguiente, las normas sobre facturas electrónicas y declaraciones digitales no deben dar lugar a la divulgación a las autoridades de tales elementos e información protegidos por el secreto profesional del abogado en virtud de la legislación de los Estados miembros.