

CIRCULAR DE LA ABOGACÍA ESPAÑOLA

NÚMERO 1/2026

**PROTECCIÓN DE LOS DOCUMENTOS ELABORADOS POR EL PROFESIONAL
DE LA ABOGACÍA Y ENTREGADOS AL CLIENTE EN EL MARCO DE LA
RELACIÓN PROFESIONAL DE ASESORAMIENTO Y DEFENSA**

Consejo General de la Abogacía Española

Pleno. 2026

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 9 y 5 de la Ley 2/1974, de 13 de febrero, sobre Colegios profesionales, corresponde al Consejo General de la Abogacía Española (en adelante, CGAE) ordenar en el ámbito de su competencia, la actividad profesional de los colegiados, velando por la ética y dignidad profesional y por el respeto debido a los derechos de los particulares, en cuanto tenga ámbito o repercusión nacional.

El Estatuto General de la Abogacía Española, aprobado por Real Decreto 135/2021, de 2 de marzo (en adelante, EGAE), recoge entre las funciones del CGAE, la de ordenar el ejercicio profesional de la Abogacía en España.

El ejercicio de las funciones de ordenación, regulación y supervisión de la profesión se establece en el Título VII bis del Reglamento de Régimen Interior, cuyo artículo 29 establece que

«El ejercicio de las potestades del Consejo General de la Abogacía de desarrollo o aplicación, en relación con las competencias y funciones que le atribuye la Ley de Colegios Profesionales, la Ley de Asistencia Jurídica Gratuita, el Estatuto General de la Abogacía Española y otras disposiciones normativas, para la ordenación, regulación o supervisión de la profesión, se realizara a través de Reglamentos, Circulares o Consultas. El ejercicio de dichas potestades debe ajustarse a las disposiciones generales de desarrollo o aplicación, con respeto, en todo caso, a las competencias autonómicas y su regulación existente en la materia».

El artículo 31, en sus apartados 1 y 2, dispone que,

«1. Las Circulares del CGAE son textos aprobados por el Pleno que contienen interpretaciones normativas relativas al ejercicio profesional, criterios generales o pautas de actuación profesional o de organización.

2. Las Circulares del CGAE reflejan la opinión institucional del CGAE y, salvo que normativamente se establezca lo contrario, no tendrán carácter vinculante. El seguimiento de las Circulares se considerará en todo caso una buena práctica del ejercicio profesional, susceptible de amparo por el CGAE».

Específicamente, en lo que se refiere a las garantías institucionales para el ejercicio de la abogacía, el artículo 23 de la Ley Orgánica 5/2024, de 11 de noviembre, del Derecho de Defensa (en adelante, LODD), recoge la “*garantía de las circulares deontológicas*”, diciendo:

«El Pleno del Consejo General de la Abogacía Española, en cumplimiento de sus funciones de ordenación del ejercicio de la profesión y la protección de los intereses de los consumidores y usuarios, dictara circulares interpretativas del Código Deontológico de la Abogacía Española».

En cumplimiento de esta función de ordenación, regulación y supervisión de la profesión se dicta la siguiente Circular.

I. INTRODUCCIÓN Y OBJETO DE LA CIRCULAR.

La presente Circular tiene por objeto analizar si el secreto profesional de la abogacía, reconocido por el ordenamiento jurídico español como derecho y deber de los profesionales, se extiende también a los documentos elaborados por el letrado y entregados a su cliente, de manera que las Administraciones Públicas, particularmente la Administración tributaria, no puedan requerir al cliente la aportación de tales documentos cuando están amparados por dicho secreto.

La cuestión ha adquirido especial relevancia con motivo de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 15 de octubre de 2025, núm. 00/04521/2022, que considera ajustados a Derecho determinados requerimientos de la AEAT dirigidos a obtener informes de *due diligence* elaborados por profesionales de la abogacía en el contexto de operaciones de compraventa, siempre que el requerimiento se dirija a una de las partes de la operación y no directamente al profesional de la abogacía¹.

II. MARCO NORMATIVO APLICABLE.

A) Constitución Española.

El secreto profesional de la abogacía se articula en el Derecho español a través de normas de rango constitucional, orgánico, legal y estatutario, cuya síntesis deontológica se recoge en el artículo 5 del Código Deontológico de la Abogacía Española, aprobado por el Pleno del Consejo General de la Abogacía Española el 6 de marzo de 2019 (en adelante, CDAE). Desde la perspectiva constitucional, el secreto profesional es una garantía instrumental del derecho a la defensa (artículo 24.1 CE), del derecho a no declarar contra sí mismo, ni confesarse culpable (artículo 24.2 CE), del derecho a la intimidad (artículo 18.1 CE) y del secreto de las comunicaciones (artículo 18.3 CE). El propio artículo 24.2 CE dispone que *«la ley regulará los casos en que, por razón de parentesco o de secreto profesional, no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos.»*

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional (en adelante, TC) ha puesto de relieve que el secreto profesional no se configura como un privilegio del profesional de la abogacía, sino como una exigencia derivada de la protección de los derechos fundamentales del cliente, en particular del derecho a no auto incriminarse y a preservar su intimidad². El artículo 5.1 CDAE recoge expresamente este fundamento al vincular el secreto al *«derecho de este a su defensa e intimidad y a no declarar en su contra»*.

¹Análisis jurídico sobre requerimientos de AEAT y secreto profesional abogacía. Véase, asimismo: STC 110/1984, de 26 de noviembre; STS 451/2018, de 10 de octubre; Resolución TEAC 00/04521/2022, de 15 de octubre de 2025. <https://www.abogacia.es>

²Tribunal Constitucional, STC 110/1984, de 26 de noviembre. <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/110/1984>

B) Ley Orgánica del Poder Judicial.

El artículo 542.3 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (en adelante, LOPJ), dispone que los profesionales de la abogacía *«deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias de que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos»*. Este es precisamente el precepto al que remite el artículo 5.1 CDAE al configurar el derecho y deber de secreto, de modo que este Código incorpora y desarrolla el mandato orgánico.³

C) Ley Orgánica 5/2024, de 11 de noviembre, del Derecho de Defensa.

El artículo 16 LODD, dedicado a la *"Garantía de confidencialidad de las comunicaciones y secreto profesional"*, proclama en su apartado primero⁴:

«Todas las comunicaciones mantenidas entre un profesional de la abogacía y su cliente tienen carácter confidencial y solo podrán ser intervenidas en los casos y con los requisitos expresamente recogidos en la ley».

El apartado 5 del artículo 16 LODD concreta el alcance del secreto profesional en tres manifestaciones específicas:

*«a) La inviolabilidad y el secreto de todos los documentos y comunicaciones del profesional de la abogacía, que estén relacionados con el ejercicio de sus deberes de defensa. b) La dispensa de prestar declaración ante cualquier autoridad, instancia o jurisdicción sobre hechos, documentos o informaciones de los que tuvieran conocimiento como consecuencia de su desempeño profesional, con las excepciones legales que puedan establecerse. c) La protección del secreto profesional en la entrada y registro de los despachos profesionales respecto de clientes ajenos a la investigación judicial»*⁵.

La letra a) es especialmente relevante. Al declarar la inviolabilidad de *«todos los documentos y comunicaciones del profesional de la abogacía»*, sin distinción en función de su ubicación material, complementa y refuerza el alcance objetivo que el artículo 5.2 CDAE atribuye al secreto profesional.

D) Código Deontológico de la Abogacía Española.

El artículo 5 del CDAE, constituye el núcleo deontológico central en materia de secreto profesional y es la norma cuya interpretación motiva la presente Circular⁶. Su apartado 1 establece:

³Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, artículo 542.3. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1985-12666>

⁴Ley Orgánica 5/2024, de 11 de noviembre, del Derecho de Defensa. BOE num. 272. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2024-22741>

⁵Artículo 16, Ley Orgánica 5/2024, del Derecho de Defensa. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2024-22741>

⁶Artículo 5 CDAE, aprobado por el Pleno del Consejo General de la Abogacía Española el 6 de marzo de 2019. <https://www.abogacia.es/wp-content/uploads/2019/05/Codigo-Deontologico-2019.pdf>

«La confianza y confidencialidad en las relaciones con el cliente, ínsita en el derecho de este a su defensa e intimidad y a no declarar en su contra, impone a quien ejerce la Abogacía la obligación de guardar secreto, y, a la vez, le confiere este derecho, respecto de los hechos o noticias que conozca por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, limitándose el uso de la información recibida del cliente a las necesidades de su defensa y asesoramiento o consejo jurídico, sin que pueda ser obligado a declarar sobre ellos como reconoce la Ley Orgánica del Poder Judicial».

El apartado 2 del artículo 5 CDAE define el ámbito objetivo del secreto en términos especialmente amplios, que resultan determinantes para la cuestión analizada:

«El deber y derecho al secreto profesional comprende todas las confidencias y propuestas del cliente, las de la parte adversa, las de los compañeros, así como todos los hechos y documentos de que haya tenido noticia o haya remitido o recibido por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional».

La referencia a los documentos que el profesional haya "remitido" es de capital importancia: al igual que el artículo 22.1 EGAE protege los documentos "emitidos", el artículo 5.2 CDAE protege los documentos que el profesional ha "remitido" al cliente. Ambas expresiones apuntan al mismo resultado: los documentos que el profesional elabora y entrega en el marco de la relación de asesoramiento no pierden su carácter protegido por el hecho de pasar a la custodia del cliente.

El apartado 3 del artículo 5 CDAE extiende la protección a las comunicaciones entre profesionales de la Abogacía, que no podrán ser facilitadas al cliente ni aportadas a los Tribunales sin autorización expresa. El apartado 5 confirma que el secreto *«ampara las comunicaciones y negociaciones orales y escritas de todo tipo, con independencia del medio o soporte utilizado»*. El apartado 8 establece la permanencia del deber *«incluso después de haber cesado en la prestación de los servicios al cliente o abandonado el despacho donde se estaba incorporado, sin que esté limitada en el tiempo»*. Finalmente, el apartado 10 dispone que *«el consentimiento del cliente no excusa de la preservación del secreto profesional»*, norma que debe ponerse en relación sistemática con el artículo 22.6 EGAE, el cual permite la relevación del secreto únicamente mediante autorización expresa del cliente, referida a hechos que *«solo afecten o se refieran»* a ese consumidor de servicios jurídicos.

E) Estatuto General de la Abogacía Española (Real Decreto 135/2021, de 2 de marzo).

El artículo 21 EGAE, bajo la rúbrica "Secreto profesional", recoge en términos concordantes con el artículo 5.1 CDAE el deber y derecho de guardar secreto *«de todos los hechos o noticias que conozca por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligado a declarar sobre ellos⁷»*.

⁷Real Decreto 135/2021, de 2 de marzo, Estatuto General de la Abogacía Española. Arts. 21, 22 y 23. BOE núm. 71. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2021-4568>

El artículo 22.1 EGAE, bajo la rúbrica "Ámbito del secreto profesional", establece que el secreto *«comprende todos los hechos, comunicaciones, datos, informaciones, documentos y propuestas que, como profesional de la Abogacía, haya conocido, emitido o recibido en su ejercicio profesional»*. La inclusión expresa de los documentos "emitidos" por el profesional refuerza la conclusión alcanzada a partir del artículo 5.2 CDAE: la protección del secreto alcanza también a los documentos que el profesional elabora y entrega al cliente.

El artículo 22.2 EGAE introduce la única exclusión relevante del ámbito objetivo del secreto: no quedan amparadas las comunicaciones en que el profesional intervenga *«con mandato representativo de su cliente y así lo haga constar expresamente»*. Esta excepción, reflejada igualmente en el artículo 5.3 CDAE por referencia a comunicaciones entre profesionales, en las que el remitente deja constancia de que no están sujetas al secreto, no afecta a los informes de asesoramiento jurídico elaborados en el contexto de una relación de defensa y consejo.

El artículo 22.5 EGAE confirma la permanencia temporal de la protección, en los mismos términos que el artículo 5.8 CDAE: el deber de secreto permanece sin límite temporal. El artículo 22.6 EGAE establece que el abogado únicamente quedará relevado del secreto sobre aquello que *«solo afecte o se refiera a su cliente, siempre que este le haya autorizado expresamente»*, regla que ha de interpretarse en coherencia con el artículo 5.10 CDAE, que proclama que *«el consentimiento del cliente no excusa de la preservación del secreto profesional»*, salvo en los términos del EGAE.

F) Código Penal.

El artículo 199 del Código Penal sanciona como delito al profesional que incumple la obligación de sigilo o reserva respecto de los secretos de otra persona. Esta tipificación penal confirma la dimensión de orden público del secreto profesional y su carácter de obligación irrenunciable, coherente con el artículo 5.10 CDAE y el artículo 22.6 EGAE.

G) Ley General Tributaria.

El artículo 93.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), excluye del deber general de suministrar información *«aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa»*. El ámbito objetivo de esta exclusión debe interpretarse de conformidad con los artículos 5.1 y 5.2 CDAE y el artículo 22.1 EGAE, que constituyen las normas sectoriales especiales que delimitan el contenido del secreto profesional de la abogacía⁸.

H) Derecho europeo: Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea y Convenio Europeo de Derechos Humanos.

El artículo 7 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en adelante, CDFUE) garantiza el respeto a la vida privada y a las comunicaciones, y el artículo 47

⁸Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículo 93. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

reconoce el derecho a ser aconsejado, defendido y representado. El artículo 8.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (en adelante, CEDH) garantiza igualmente el respeto de la vida privada y de la correspondencia. La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha reconocido que la correspondencia entre profesional de la abogacía y cliente goza de una protección reforzada. Destacan las sentencias Niemietz c. Alemania (16 de diciembre de 1992)⁹, Campbell c. Reino Unido (25 de marzo de 1992)¹⁰, Michaud c. Francia (6 de diciembre de 2012)¹¹ y Altay c. Turquía (9 de abril de 2019)¹².

I) Normativa deontológica europea: Model Code of Conduct del CCBE (2021).

En el plano deontológico europeo, el *Model Code of Conduct for European Lawyers* del CCBE extiende expresamente la confidencialidad a los documentos preparados por el profesional de la abogacía y entregados al cliente (apartado 5), en términos paralelos al artículo 5.2 CDAE¹³:

«Confidentiality also applies to any and all documents prepared by the lawyer, to all those delivered by the lawyer to his or her client and to all communications between them.» / (La confidencialidad también se aplica a todos y cada uno de los documentos preparados por el abogado, a todos los entregados por el abogado a su cliente y a todas las comunicaciones entre ellos”.

Esta formulación del CCBE confirma que el estándar deontológico europeo, asumido por el CDAE, es inequívoco: la entrega del documento al cliente no implica la pérdida de su carácter confidencial ni de su cobertura por el secreto profesional.

III. JURISPRUDENCIA RELEVANTE.

A) Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) ha construido un cuerpo doctrinal sólido sobre la protección del secreto profesional de los profesionales de la abogacía frente a las potestades administrativas de supervisión y control fiscal, interpretación que resulta perfectamente coherente con el alcance objetivo que el artículo 5 CDAE atribuye al secreto.

i) Sentencia de 18 de mayo de 1982, AM & S Europe/Comision (C-155/79).

El Tribunal reconoció que la correspondencia entre profesional de la abogacía y cliente goza de una protección cualificada, señalando que los profesionales de la abogacía tienen «la

⁹ <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57887>

¹⁰ <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-57771%22%7D>

¹¹ [https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/docx/pdf?filename=CASE+OF+MICHAUD+v.+FRANCE+-+\[Spanish+Translation\]+by+the+COE/ECHR.pdf&id=001-139467&library=ECHR&logEvent=False](https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/docx/pdf?filename=CASE+OF+MICHAUD+v.+FRANCE+-+[Spanish+Translation]+by+the+COE/ECHR.pdf&id=001-139467&library=ECHR&logEvent=False)

¹² https://www.abogacia.es/wp-content/uploads/2022/12/STJUE-Arts-7-y-47-CDFUE-Dispensa-de-la-obligacion-de-comunicar-informacion-a-favor-del-abogado-intermediario-sujeto-a-secreto-profesional_.doc

¹³CCBE, Model Code of Conduct for European Lawyers, revision 2016 (incorporado 2021). https://www.ccbe.eu/fileadmin/speciality_distribution/public/documents/DEONTOLOGY/DEON_Postion_Papers/EN_DEON_20161202_Model_Article_on_Confidentiality.pdf

exigencia de que todo justiciable debe poder dirigirse con entera libertad a su profesional de la abogacía» y «la exigencia, correlativa, de lealtad del profesional de la abogacía hacia su cliente», principio que informa el artículo 5.1 CDAE¹⁴.

ii) Sentencia de 8 de diciembre de 2022, Orde van Vlaamse Balies y otros (C-694/20).

El TJUE declaró la invalidez del artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16/UE por vulnerar el artículo 7 CDFUE. El Tribunal subrayó que la protección alcanza no solo al contenido de las comunicaciones, sino también al hecho mismo de la existencia de la relación de asesoramiento entre profesional de la abogacía y cliente, en línea con el carácter amplio del artículo 5.2 CDAE¹⁵.

iii) Sentencia de 29 de julio de 2024, Belgian Association of Tax Lawyers y otros (C-623/22).

El TJUE confirmó que el asesoramiento jurídico prestado por un profesional de la abogacía, cualquiera que sea el ámbito del Derecho al que se refiera, goza de la protección reforzada que el artículo 7 CDFUE confiere a las comunicaciones. Este criterio de universalidad es coherente con el artículo 5.2 CDAE, que no restringe la protección por razón de la materia jurídica objeto del asesoramiento¹⁶.

iv) Sentencia de 26 de septiembre de 2024, Ordre des avocats du barreau de Luxembourg (C-432/23).

Esta sentencia es el pronunciamiento más directamente relevante para el objeto de la presente Circular. El TJUE confirmó que el secreto profesional *«garantiza necesariamente el secreto de la consulta, tanto respecto de su contenido como de su existencia»*, y que excluir la protección en *“toda una rama del Derecho”* supone un vaciamiento contrario al artículo 7 CDFUE. La doctrina es plenamente aplicable al ordenamiento español y refuerza la interpretación del artículo 5.2 CDAE¹⁷.

B) Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

El TEDH, en sentencias como *Michaud c. Francia* (6 de diciembre de 2012) ya citada, ha declarado que las injerencias públicas en la confidencialidad de las relaciones entre profesional de la abogacía y cliente solo pueden ser admitidas bajo requisitos muy estrictos de previsión legal, necesidad y proporcionalidad. Existe una presunción de confidencialidad de toda la información intercambiada entre el profesional de la abogacía y su cliente, en coherencia con el carácter amplio del deber deontológico establecido en el artículo 5 CDAE.

¹⁴TJUE, Sentencia de 18 de mayo de 1982, *AM & S Europe Ltd. c. Comision*, C-155/79, ECLI:EU:C:1982:157. <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-155/79>

¹⁵TJUE, Gran Sala, C-694/20, de 8 de diciembre de 2022, *Orde van Vlaamse Balies*, ECLI:EU:C:2022:963. <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-694/20>

¹⁶TJUE, C-623/22, *Belgian Association of Tax Lawyers*, de 29 de julio de 2024, ECLI:EU:C:2024:639. <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-623/22>

¹⁷TJUE, C-432/23, *Ordre des avocats du barreau de Luxembourg*, de 26 de septiembre de 2024, ECLI:EU:C:2024:791. <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-432/23>

C) Tribunal Constitucional español.

El Tribunal Constitucional español, desde la STC 110/1984, de 26 de noviembre¹⁸, ha dejado sentado que, siendo el secreto profesional obligado e incluso penalmente protegido, «*la Inspección Fiscal no puede pretender que se viole*». Esta doctrina es el referente jurisprudencial interno sobre el que descansa el deber deontológico del artículo 5 CDAE en el ámbito tributario.

Las SSTC 45/1989, de 20 de febrero, y 143/1994, de 9 de mayo, y los AATC 642/1986, de 23 de julio, y 982/1986, de 19 de noviembre, han consolidado la protección constitucional del secreto profesional por su carácter instrumental en relación con la protección del derecho a la intimidad del artículo 18 CE y el derecho a la defensa del artículo 24.2 CE.

D) Tribunal Supremo.

El Tribunal Supremo ha destacado, en la STS 451/2018, de 10 de octubre¹⁹, que la amplitud de las posibilidades de defensa «*está vinculada [también] al momento preprocesal ya que en el mismo la futura parte del eventual proceso ha de ser libre de suministrar al letrado que le asiste toda la información que garantice la efectiva defensa*». Esta doctrina subraya que la función del secreto profesional, en la línea del artículo 5.1 CDAE, no se ciñe a las actuaciones procesales propiamente dichas, sino que se anticipa al momento en que el justiciable busca asesoramiento.

IV. NATURALEZA Y EXTENSIÓN OBJETIVA DEL SECRETO PROFESIONAL.

Partiendo de este marco normativo y jurisprudencial, la primera premisa dogmática que debe afirmarse es que el secreto profesional no es un privilegio personal del profesional de la abogacía, sino una manifestación del derecho fundamental del cliente a la defensa, a la intimidad y a no autoincriminarse y que, en cuanto tal, es inherente a la relación abogado-cliente, de modo que constituye, para el profesional, un derecho-deber (ex artículos 5 y 6 CDAE y artículo 21 EGAE) y, para el cliente, un derecho del que este puede disponer —con las limitaciones derivadas del artículo 5.10 CDAE—, pero que ninguno de los dos puede simplemente renunciar en perjuicio del otro, ni de la integridad de la propia relación de defensa.

Esta concepción está expresamente recogida en el artículo 5.1 CDAE, que radica el fundamento del secreto en el «*derecho de éste a su defensa e intimidad y a no declarar en su contra*».

Si el secreto profesional protege primordialmente al cliente y a la relación de confianza que vincula a profesional y cliente -siendo para aquél un deber irrenunciable y para éste un derecho fundamental-, resulta irrelevante, desde el punto de vista de la protección, si un determinado documento lo tiene el cliente o el profesional de la abogacía. Lo relevante es la

¹⁸ <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-1984-27951>

¹⁹ <https://vlex.es/vid/743031457>

naturaleza del documento como producto de la relación profesional dirigida al asesoramiento o defensa. Esta conclusión se apoya en la doble mención del artículo 5.2 CDAE a los documentos que el profesional haya "remitido" y a los que haya "recibido": la protección del secreto opera en ambas direcciones de la relación abogado-cliente.

Una interpretación que permitiera a la Administración Pública requerir al cliente un informe elaborado por su profesional de la abogacía, cuando esa misma información no puede exigirse directamente al profesional en virtud del artículo 93.5 LGT, en su caso, y del artículo 16 LODD, conduciría a una contradicción interna del sistema. El mismo contenido, protegido frente al requerimiento directo al profesional de la Abogacía, quedaría desprotegido por la mera circunstancia de su entrega al cliente.

El artículo 16.5.a) LODD aporta el punto de anclaje normativo constitucional decisivo para evitar esa incoherencia. Al declarar *«la inviolabilidad y el secreto de todos los documentos y comunicaciones del profesional de la abogacía, que estén relacionados con el ejercicio de sus deberes de defensa»*, el legislador ha querido proteger el documento como tal, con independencia de su ubicación material. Esta protección es sistemáticamente coherente con el artículo 5.2 CDAE y con el artículo 22.1 EGAE, que incluyen los documentos "remitidos" y "emitidos" respectivamente en el ámbito del secreto.

Desde la perspectiva del Derecho europeo deontológico, el Model Code of Conduct del CCBE y el artículo 5.2 CDAE son convergentes: la entrega del documento al cliente no implica la pérdida de su carácter confidencial. Como ha precisado el TJUE en la sentencia *Ordre des avocats du barreau de Luxembourg (C-432/23)*, el secreto profesional *«garantiza necesariamente el secreto de la consulta, tanto respecto de su contenido como de su existencia»*.

De aceptarse que el documento pierde su carácter protegido por el mero hecho de ser entregado al cliente, se produciría un efecto distorsionador sobre la función de asesoramiento jurídico y su relevancia en el ejercicio del derecho fundamental a la defensa. El profesional de la abogacía se vería disuadido de entregar a su cliente informes completos y escritos, erosionando la calidad del asesoramiento y, en última instancia, la efectividad del derecho de defensa que el artículo 5.1 CDAE tutela.

V. LÍMITE SUBJETIVO: SOLO EL CLIENTE Y EL PROFESIONAL DE LA ABOGACIA PUEDEN INVOCAR EL SECRETO PROFESIONAL.

La protección derivada del secreto profesional se anuda a la relación profesional abogado-cliente y tiene como finalidad garantizar la confianza y la comunicación libre entre ambos sujetos. En consecuencia, la facultad de oponerse a la aportación coactiva de documentos del profesional de la abogacía amparados por el artículo 5 CDAE y el artículo 16.5.a) LODD corresponde exclusivamente al cliente y al propio profesional de la abogacía, pero no a terceros ajenos a la relación de defensa que hayan podido recibir copia del informe.

La remisión del informe a terceros sitúa a estos fuera del círculo de protección propio del secreto profesional abogado-cliente. Dichos terceros no pueden invocar el secreto profesional para resistir un requerimiento de la Administración, en este caso la Administración tributaria, sin perjuicio de que puedan resultar aplicables otras reglas sobre confidencialidad de naturaleza contractual o protección de datos personales.

Esta distinción tiene una relevancia práctica directa que, como se ha señalado, se pone de manifiesto en la propia Resolución del TEAC de 15 de octubre de 2025 a la que nos hemos referido. Para un análisis correcto del caso, resultaría necesario distinguir:

- **Requerimiento al cliente del profesional de la abogacía:** el cliente que encargó el informe puede legítimamente oponer el secreto profesional invocando el artículo 5 CDAE, el artículo 22.1 EGAE, el artículo 16.5.a) LODD y los artículos 7 de la Carta y 8 del CEDH.
- **Requerimiento a un tercero ajeno a la relación de defensa:** si el informe fue transmitido a la otra parte de la operación que no era cliente del profesional autor del informe, ese tercero receptor no puede invocar el secreto profesional, pues no es parte de la relación de defensa abogado-cliente protegida.

En estos casos, la clave estaría en determinar si el destinatario del requerimiento es el cliente del profesional de la abogacía que elaboró el informe o un tercero receptor ajeno a la relación de defensa. Si el comprador requerido fuese el propio cliente del abogado que elaboró la *due diligence*, la protección del secreto profesional ex artículo 5 CDAE debería poder ser opuesta.

VI. UNA DOBLE PERSPECTIVA DEL SECRETO PROFESIONAL.

El preámbulo del CDAE afirma que la Abogacía *«hoy precisa más que nunca ratificar y desarrollar unas normas de comportamiento que permitan satisfacer los inalienables derechos del cliente, respetando la defensa y consolidación de los valores superiores en los que se asienta la sociedad y la propia condición humana»*.

Tal afirmación pone de manifiesto una doble perspectiva para el análisis de las normas deontológicas que rigen la Abogacía, por un lado, su consideración como auténticas normas jurídicas de comportamiento profesional obligatorias para el profesional de la abogacía cuya infracción legitima el ejercicio de la potestad disciplinaria²⁰ y, por otro, su finalidad de satisfacer los derechos del cliente.

²⁰ STS 17-12-1998 (rec. 4342/1994) *«Como ha reconocido el Tribunal Constitucional, sobre este punto, en reiterada jurisprudencia (así, en sentencias nº 9/92, de 11 de junio y nº 4/93, de 26 de abril, y en la anterior de 21 de diciembre de 1989), las normas deontológicas de la profesión aprobadas por los Colegios Profesionales, no son simples tratados de deberes morales y tales normas determinan las obligaciones de necesario cumplimiento para los colegiados, respondiendo de las potestades públicas que la ley delega en favor de dichos Colegios, de manera que las normas de deontología profesional constituyen el presupuesto del ejercicio de las facultades disciplinarias de los Colegios Profesionales y esta misma Sección y Sala del Tribunal Supremo, en sentencias de 16 de diciembre y 27 de diciembre de 1993, ha estimado que la tipificación por incumplimiento de las normas deontológicas y de las reglas éticas que gobiernan la actuación de los Abogados, constituye una predeterminación normativa con*

Es obvio que, por ello, el secreto profesional exigido en el CDAE constituye un deber fundamental de conducta, además de un derecho, del profesional de la abogacía y, resulta igualmente evidente que su inclusión en el CDAE tiene por finalidad la tipificación de una conducta infractora del profesional, en la medida en que el CDAE tiene a éste por destinatario único.

Ello, no puede obviar la finalidad citada de las normas deontológicas de «satisfacer los inalienables derechos del cliente» que, por tanto, es lo que le da sentido y las justifica, lo que obliga a analizar el secreto profesional también desde la perspectiva de los derechos del cliente.

Cobra, a estos efectos, especial importancia la LODD que, conforme a su artículo 1, «tiene por objeto regular el derecho de defensa», que, conforme a su artículo 2, «comprende el conjunto de facultades y garantías, reconocidas en el ordenamiento jurídico, que permiten a todas las personas, físicas y jurídicas, proteger y hacer valer, con arreglo a un procedimiento previamente establecido, sus derechos, libertades e intereses legítimos en cualquier tipo de controversia ante los tribunales y administraciones públicas, incluidas las diligencias de investigación del Ministerio Fiscal, o en los medios adecuados de solución de controversias regulados en la normativa de aplicación».

Es, por tanto, desde esta perspectiva finalista de las normas deontológicas de la Abogacía, al servicio del derecho de defensa de todas las personas físicas y jurídicas, desde la que ha de analizarse y cohonestarse la obligación deontológica de secreto profesional y confidencialidad de las comunicaciones, con la protección de los documentos del profesional de la abogacía que la propia LODD proclama en su artículo 16.

Cobra así, sentido, la obligación de secreto profesional impuesta y exigible únicamente al abogado, y la regulación contenida en el artículo 16.5.a) LODD que incluye entre las manifestaciones del secreto profesional «La inviolabilidad y el secreto de todos los documentos y comunicaciones del profesional de la abogacía, que estén relacionados con el ejercicio de sus deberes de defensa».

Obviamente, en nada afecta a la obligaciones de secreto profesional del profesional de la Abogacía la intervención, incautación o requerimiento administrativo de entrega de los documentos afectantes a la defensa que pueda haber entregado a su cliente, pero ello no es óbice, para que, desde la perspectiva de la protección del derecho de defensa del cliente, pueda y deba proclamarse, con el referido artículo 16.5.a) de la LODD, que la obligación de secreto profesional extiende su protección a los documentos emitidos por el profesional de la abogacía.

No puede olvidarse que lo que hasta ahora eran previsiones de carácter corporativo contenidas, en cuanto a la obligación deber de secreto profesional del profesional de la abogacía en el CDAE y, también, en cuanto a la protección de «los hechos, comunicaciones, datos, informaciones, documentos y propuestas que, como profesional de la Abogacía, haya

certeza suficiente para definir las conductas sancionables...». <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/ed19f6926622cce3/20030906>

conocido, emitido o recibido en su ejercicio profesional», en el artículo 22.1 EGAE, ha pasado, ahora, en lo que podría calificarse como un cambio de paradigma, a constituir una garantía legal que integra el derecho de defensa de acuerdo con la regulación de la LODD.

VII. EL ARTÍCULO 103 CE Y LA POTESTAD DE REQUERIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN.

El artículo 103.1 CE establece que la Administración pública actúa *«con sometimiento pleno a la ley y al Derecho»*. La potestad de requerimiento de información reconocida a la Administración tributaria en el artículo 93 de la LGT debe ejercerse, por tanto, en el marco de los límites derivados de la Constitución y de las leyes, entre ellos los derivados del deber deontológico de secreto establecido en el artículo 5 CDAE, del artículo 22.1 EGAE y, muy especialmente del artículo 16 LODD.

Por ello, cualquier decisión administrativa o judicial, deberá asumir la nueva regulación orgánica del artículo 16 LODD, así como la dimensión objetiva de la inviolabilidad de los documentos establecida en el artículo 5.2 CDAE. De este modo, centrar el análisis únicamente en el sujeto requerido, desatiende que lo protegido no es solo la persona del profesional, sino la relación de defensa y los documentos que la exteriorizan.

Desde la perspectiva del artículo 103.1 CE, una actuación administrativa que utiliza formalmente una potestad reconocida por la ley para alcanzar un resultado contrario a lo dispuesto en el artículo 5 CDAE, en el artículo 22.1 EGAE y en la LODD –ley orgánica posterior y de rango normativo superior– no puede considerarse una actuación conforme al principio de sometimiento pleno a la ley y al Derecho.

VIII. ARGUMENTOS ESPECIFICOS A FAVOR DE LA EXTENSIÓN DEL SECRETO A LOS DOCUMENTOS ENTREGADOS AL CLIENTE.

Desde el plano normativo, el artículo 5.2 CDAE y el artículo 16.5.a) LODD permiten sostener, sin necesidad de forzar su tenor literal, que la protección del secreto alcanza a todos los documentos del profesional de la abogacía relacionados con sus deberes de defensa, con independencia de su localización. El criterio determinante es la vinculación del documento con la actividad de defensa, no el lugar donde se encuentre.

La interpretación que mejor realiza la finalidad del secreto profesional –garantizar una comunicación libre y completa entre profesional de la abogacía y cliente, sin temor a represalias– es aquella que mantiene la protección del documento pese a su entrega al cliente. De otro modo, el incentivo del cliente para recibir documentación escrita y detallada disminuiría, erosionando la calidad del asesoramiento y, en última instancia, la efectividad del derecho de defensa que el artículo 5.1 CDAE tutela.

La secuencia jurisprudencial del TJUE –AM & S Europe (C-155/79), Orde van Vlaamse Balies (C-694/20), Belgian Association of Tax Lawyers (C-623/22) y Ordre des avocats du barreau

de Luxembourg (C-432/23)– revela una línea de protección progresivamente más intensa del secreto profesional que cubre el asesoramiento jurídico en cualquier rama del Derecho –incluido el fiscal y el societario–, protege no solo el contenido sino la propia existencia de la consulta, e impide a los Estados miembros vaciar la protección excluyendo ramas enteras del Derecho. Sería incongruente con esta doctrina –y contrario al artículo 5.2 CDAE– admitir que la protección desaparece por el mero hecho de que el documento pase a la custodia material del cliente.

Como ha señalado la doctrina a propósito de la Resolución del TEAC, ésta podría estar consagrando «*un verdadero fraude frente al secreto profesional de la Abogacía, al abrir la vía a través de la cual, por terceros o en circunstancias ajenas al procedimiento originario, se pudieran requerir comunicaciones secretas que, en forma alguna, pueden perder dicha naturaleza*»²¹. La regulación del artículo 93.5 LGT debe aplicarse de forma consistente con el artículo 5 CDAE y con la LODD, ley orgánica posterior y de rango normativo superior.

IX. EXTENSIÓN Y ALCANCE DE PROTECCION DE LA CONFIDENCIALIDAD DE LAS RELACIONES ABOGADO-CLIENTE A LOS DOCUMENTOS ELABORADOS POR EL PROFESIONAL DE LA ABOGACÍA Y ENTREGADOS AL CLIENTE.

9.1. El artículo 5 CDAE configura el secreto profesional como derecho-deber de protección objetiva.

El secreto profesional de la abogacía, regulado en el artículo 5 CDAE, no es un privilegio personal del profesional de la abogacía, sino un derecho-deber cuyo titular último es el cliente.

Un derecho-deber inherente a la relación abogado-cliente: para el profesional, es una obligación irrenunciable y, al mismo tiempo, un derecho a no revelar (ex artículo 5 CDAE y artículo 21 EGAE); para el cliente, constituye un derecho del que puede disponer voluntariamente —relevando al profesional en los términos del artículo 22.6 EGAE—, aunque con los límites del artículo 5.10 CDAE. Por ello, en ningún caso pueden las Administraciones Públicas sustituir la voluntad del cliente para obtener coactivamente lo que el secreto protege.

Su fundamento descansa en los artículos 18.1, 18.3, 24.1 y 24.2 de la Constitución Española, en el artículo 542.3 LOPJ, en el artículo 16 LODD y en los artículos 21 y 22 EGAE.

Su protección se proyecta objetivamente sobre todos los documentos y comunicaciones que integran la relación profesional, con independencia de quien sea su custodio material, siendo esta protección de naturaleza objetiva -vinculada al documento mismo y a su origen en la relación de defensa- y no meramente subjetiva o ligada a la persona que lo custodia.

9.2. Los documentos elaborados y entregados al cliente están amparados por el artículo 5 CDAE.

²¹ <https://www.politica-fiscal.es/equipo/maria-teresa-gonzalez-martinez/algunas-consideraciones-en-relacion-con-el-secreto-profesional-a-proposito-de-la-resolucion-del-teac-de-15-de-octubre-de-2025>

El secreto profesional del artículo 5 CDAE ampara los documentos elaborados por el profesional de la abogacía y entregados a su cliente, incluidos los informes de asesoramiento jurídico –tales como informes de *due diligence*, dictámenes, notas legales y cualquier otro documento elaborado en el ejercicio de las funciones de defensa y asesoramiento–.

Esta conclusión se funda en:

- (a) El artículo 5.2 CDAE, que incluye expresamente en el ámbito del secreto profesional *"todos los hechos y documentos de que haya tenido noticia o haya remitido o recibido por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional"*. Los documentos "remitidos" son los que el profesional elabora y entrega al cliente, y están expresamente protegidos.
- (b) El artículo 5.5 CDAE, que confirma que el secreto *"ampara las comunicaciones y negociaciones orales y escritas de todo tipo, con independencia del medio o soporte utilizado"*, sin distinción alguna en función de quien los custodie materialmente.
- (c) El artículo 5.8 CDAE, que establece la permanencia del deber *"incluso después de haber cesado en la prestación de los servicios al cliente"*, lo que confirma que la entrega del documento no determina la extinción de la protección.
- (d) El artículo 22.1 EGAE, que incluye en el ámbito del secreto los documentos que el profesional haya *"conocido, emitido o recibido"* en su ejercicio profesional, y el artículo 22.5 EGAE, que confirma que el secreto no se extingue con la terminación de la relación profesional ni por la mera entrega del documento al cliente.
- (e) El artículo 16.5.a) LODD, que declara *"la inviolabilidad y el secreto de todos los documentos y comunicaciones del profesional de la abogacía, que estén relacionados con el ejercicio de sus deberes de defensa"*, sin distinción alguna en función de su localización material.
- (f) El artículo 5 del Modelo de Código Deontológico del CCBE, que establece expresamente que la confidencialidad se aplica a *«any and all documents prepared by the lawyer, to all those delivered by the lawyer to his or her client»*.
- (g) La sentencia del TJUE *Ordre des avocats du barreau de Luxembourg (C-432/23)*, que garantiza el secreto de la consulta jurídica *"tanto respecto de su contenido como de su existencia"*, con independencia de la rama del Derecho a la que se refiera el asesoramiento.

9.3. La Administración no puede requerir coactivamente al cliente dichos documentos.

La potestad de requerimiento de información reconocida a la Administración, en particular, a la Administración tributaria en el artículo 93 LGT, no alcanza a los documentos elaborados por el profesional de la abogacía en el marco de la relación de defensa y asesoramiento, aunque el requerimiento se dirija al cliente y no directamente al profesional. El artículo 5.2 CDAE, en relación con el artículo 16.5.a) LODD y el artículo 22.1 EGAE, determina que dichos documentos mantienen su carácter protegido con independencia de quien los custodie.

Todo requerimiento administrativo que tenga por objeto documentos elaborados por el profesional de la abogacía en el marco de la relación de defensa y asesoramiento, dirigido al propio cliente, es susceptible de vulnerar el artículo 5 CDAE, el artículo 16.5.a) LODD, el artículo 22.1 EGAE, el artículo 24.2 CE, el artículo 7 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE y el artículo 8 CEDH.

9.4. El cliente puede oponerse al requerimiento invocando el artículo 5 CDAE.

El cliente que recibió del profesional de la abogacía los documentos elaborados en el marco de la relación de defensa y asesoramiento puede legítimamente oponerse a su aportación coactiva invocando, entre otros, los artículos citados, sin que ello suponga una infracción tributaria ni un obstáculo a la acción inspectora fundado en privilegio alguno, sino el legítimo ejercicio de un derecho fundamental cuya tutela deontológica interpretativa incumbe al CGAE en virtud del artículo 23 LODD citado. Todo ello, sin perjuicio de las posibles controversias sobre el alcance del secreto profesional que puedan suscitarse en la praxis administrativa y contencioso-administrativa.

La relevación voluntaria del secreto por el propio cliente es algo cualitativamente distinto de la obligación coactiva de aportarlo bajo apercibimiento de sanción. El artículo 5.10 CDAE proclama que *«el consentimiento del cliente no excusa de la preservación del secreto profesional»*, norma que ha de interpretarse en coherencia con el artículo 22.6 EGAE, según el cual, el abogado únicamente quedará relevado del deber de secreto cuando el cliente *«le haya autorizado expresamente»* sobre aquello que *«solo afecte o se refiera»* a él.

9.5. Límite subjetivo: los terceros ajenos a la relación de defensa no pueden invocar el artículo 5 CDAE.

La protección del artículo 5 CDAE no se extiende a los terceros ajenos a la relación de defensa abogado-cliente que hayan recibido el documento en el contexto comercial u operacional. Dichos terceros no pueden invocar el secreto profesional del profesional de la abogacía autor del documento para resistir los requerimientos de la Administración tributaria. La entrega del documento a un tercero por decisión del cliente hace que ese tercero quede fuera del círculo de protección propio del secreto.

9.6. Obligación deontológica del profesional de la abogacía.

El profesional de la abogacía que sea consultado por su cliente sobre la procedencia de atender un requerimiento de la Administración, en particular la Administración tributaria, referido a documentos elaborados en el marco de la relación de asesoramiento y defensa deberá:

- (a) Informar al cliente de que dichos documentos están amparados por el secreto profesional del artículo 5 CDAE, en relación con el artículo 16.5.a) LODD y el artículo 22.1 EGAE.
- (b) Asesorar al cliente sobre la posibilidad de oponer el secreto profesional frente al requerimiento, advirtiendo de las consecuencias jurídicas de una u otra decisión.

- (c) En ningún caso, colaborar activamente en la entrega a la Administración de documentos propios amparados por el secreto cuando el cliente no ha prestado autorización expresa en los términos del artículo 5.10 CDAE y el artículo 22.6 EGAE, pues ello constituiría una infracción del deber deontológico establecido en el artículo 5 CDAE.

X. CONCLUSION.

El secreto profesional no es un mero privilegio personal del profesional de la abogacía a no declarar, sino un derecho fundamental del cliente que se proyecta objetivamente sobre las comunicaciones y documentos que integran la relación profesional abogado-cliente.

En consecuencia, los documentos elaborados por el letrado y entregados a su cliente están protegidos por la confidencialidad de la relación entre abogado y cliente, de modo que la Administración no puede obtenerlos coactivamente ni siquiera a través de un requerimiento dirigido al propio cliente. Con todo, esta protección no puede ser invocada por terceros ajenos a la relación de defensa a los que el informe haya podido ser remitido.
