

Causa C-432/23**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

12 luglio 2023

Giudice del rinvio:

Cour administrative (Lussemburgo)

Data della decisione di rinvio:

11 luglio 2023

Ricorrenti in appello:

Società in accomandita semplice F

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

Resistente in appello:

Stato lussemburghese

1. Oggetto e dati della controversia

- 1 Il 28 giugno 2022 il directeur de l'administration des contributions directes (direttore dell'amministrazione delle imposte dirette, Lussemburgo) trasmetteva alla società in accomandita semplice F (in prosieguo: la «società (F)») una decisione redatta, in sostanza, nei seguenti termini:

«(...) È pervenuta, a questa amministrazione, una richiesta di informazioni da parte dell'autorità competente dell'amministrazione tributaria spagnola ai sensi (...) della direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, (...).

La persona giuridica interessata dalla richiesta è la società spagnola (K) (...).

Vi preghiamo di fornirci, entro e non oltre il 3 agosto 2022, per il periodo dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2019, le informazioni e i documenti seguenti:

- per il periodo indicato, tutta la documentazione disponibile (lettera di incarico, contratti con il cliente, relazioni, memorandum, comunicazioni, fatture, ecc.)

riguardante i servizi forniti dalla [vostra società] (F) alla società spagnola (K) nell'ambito:

- o dell'acquisizione, nel 2015, dell'80% delle partecipazioni della (N) da parte del gruppo di investimento (O) (fattura n. ...);
 - o dell'acquisizione di un'altra impresa spagnola da parte del gruppo nel 2018 (fattura n. ...);
- una descrizione dettagliata dello svolgimento delle operazioni summenzionate, dall'assunzione dei servizi della società (F) fino al loro completamento, nonché una spiegazione del suo coinvolgimento in tali processi, l'identificazione dei suoi interlocutori (venditori, acquirenti e terzi) e le fatture;

(...)).».

- 2 Con messaggio di posta elettronica dell'8 luglio 2022, la società (F) comunicava all'amministrazione delle imposte dirette di avere agito in qualità di consulente legale del gruppo al quale apparteneva la società (K) e di trovarsi pertanto legalmente impossibilitato a comunicare informazioni relative al suo cliente, in quanto le medesime erano coperte dal segreto professionale.
- 3 Con lettera raccomandata dell'8 agosto 2022, la società (F) ribadiva la propria posizione precisando che il suo mandato legale nel caso oggetto della decisione non era di natura fiscale, bensì riguardava esclusivamente il diritto societario.
- 4 Con lettera raccomandata del 19 agosto 2022, il direttore dell'amministrazione delle imposte dirette comunicava alla società (F) che la sua risposta non era soddisfacente e le ricordava il commentario all'articolo 26 del Modello di convenzione fiscale dell'OCSE:

«Uno Stato interpellato può rifiutare di trasmettere informazioni relative alle comunicazioni riservate tra avvocati, o altri rappresentanti legali autorizzati, nell'esercizio delle loro funzioni e i loro clienti, nella misura in cui le comunicazioni sono protette da ogni divulgazione in forza della sua legislazione interna. Tuttavia, l'ambito della tutela di cui beneficiano tali comunicazioni riservate deve essere definito in senso restrittivo. Il segreto non vale per i documenti consegnati ad un avvocato nel tentativo di proteggerli da una divulgazione richiesta dalla legge. Inoltre, le informazioni relative all'identità di una persona quale un amministratore o un titolare effettivo di una società non sono generalmente protette in quanto comunicazioni riservate. Sebbene l'ambito della tutela concessa alle comunicazioni riservate possa variare da Stato a Stato, esso non deve essere eccessivamente ampio, in quanto ciò ostacolerebbe uno scambio effettivo di informazioni. Le comunicazioni tra avvocati, o altri rappresentanti legali autorizzati, e i loro clienti sono riservate solo nella misura in cui tali rappresentanti agiscono nella loro qualità di avvocati, o di altri rappresentanti legali autorizzati, e non ad altro titolo, come azionisti mandatari, fiduciari, costituenti di un trust o amministratori di società, oppure in virtù del

loro potere di consulenza per rappresentare una società nelle sue operazioni commerciali» (aggiornamento dell'articolo 26 del Modello di convenzione fiscale dell'OCSE e del commentario relativo a tale articolo, adottato dal Consiglio dell'OCSE il 17 luglio 2012, punto 19.3).

- 5 Con decisione del 16 settembre 2022, il direttore dell'amministrazione delle imposte dirette infliggeva alla società (F) un'ammenda per non avere ottemperato alla decisione del 19 agosto 2022.
- 6 La società (F) proponeva un ricorso nel quale interveniva l'Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg (Ordine degli avvocati del foro di Lussemburgo). Con sentenza del 23 febbraio 2023 il tribunal administratif (Tribunale amministrativo, Lussemburgo) respingeva il ricorso e l'intervento.
- 7 Con atti depositati il 10 e il 13 marzo 2023, la società (F) e l'Ordine hanno impugnato tale sentenza dinanzi alla Cour administrative (Corte amministrativa, Lussemburgo).
- 8 La Cour administrative (Corte amministrativa) ammette le due impugnazioni nei ricorsi diretti avverso la decisione del 19 agosto 2022 e, nell'ambito del loro esame, sottopone alla Corte di giustizia le questioni pregiudiziali formulate in chiusura.

2. Disposizioni rilevanti

A. Diritto dell'Unione

Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea

- 9 L'articolo 7 così dispone:

«Rispetto della vita privata e della vita familiare

Ogni persona ha diritto al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e delle proprie comunicazioni».

- 10 L'articolo 52 così dispone:

«Portata e interpretazione dei diritti e dei principi

1. Eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. Nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui.

(...))».

Direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE

11 L'articolo 17 così dispone:

«Limiti

1. L'autorità interpellata in uno Stato membro fornisce all'autorità richiedente in un altro Stato membro le informazioni di cui all'articolo 5 purché l'autorità richiedente abbia esaurito le fonti di informazione consuete che avrebbe potuto utilizzare, a seconda delle circostanze, per ottenere le informazioni richieste senza rischiare di compromettere il raggiungimento dei suoi obiettivi.

(...)

4. La trasmissione di informazioni può essere rifiutata qualora comporti la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale, di un processo commerciale o di un'informazione la cui divulgazione sia contraria all'ordine pubblico».

12 L'articolo 18 così dispone:

«Obblighi

1. Se le informazioni sono chieste da uno Stato membro in conformità della presente direttiva, lo Stato membro interpellato pone in atto, per ottenere le informazioni richieste, le misure previste a tale scopo, anche quando tale Stato non necessita di dette informazioni per i propri fini fiscali. Detto obbligo si applica fatto salvo l'articolo 17, paragrafi 2, 3 e 4, che non può in nessun caso essere interpretato nel senso di autorizzare uno Stato membro interpellato a rifiutare di fornire informazioni per il solo motivo che queste ultime non presentano alcun interesse per tale Stato.

(...))».

C. *Legislazione lussemburghese*

Loi générale des impôts du 22 mai 1931 (legge generale in materia di imposte, del 22 maggio 1931) «Abgabenordnung», in forma abbreviata «AO»

13 L'articolo 177 dispone, in sostanza, quanto segue:

«(1) Possono inoltre rifiutarsi di comunicare le informazioni:

1. i difensori e gli avvocati intervenuti in procedimenti penali;

2. i medici, per le informazioni loro affidate nell'esercizio della loro professione;
3. gli avvocati, per le informazioni loro affidate nell'esercizio della loro professione;
4. gli assistenti o i collaboratori delle persone di cui ai punti da 1 a 3, per i fatti di cui siano venuti a conoscenza in tale qualità.

(2) La presente disposizione non si applica alle persone di cui ai punti 3 e 4 per i fatti di cui esse siano venute a conoscenza nell'ambito dell'attività di consulenza o rappresentanza in procedimenti tributari, salvo che si tratti di questioni in cui una risposta in senso affermativo o negativo esporrebbe i loro mandanti al rischio di essere perseguiti penalmente».

3. Valutazione della Cour administrative (Corte amministrativa)

- 14 La decisione impugnata del 22 agosto 2022 è conforme alla legislazione lussemburghese relativa allo scambio internazionale di informazioni su richiesta in materia fiscale e, in particolare, all'articolo 177 AO, che disciplina il segreto professionale degli avvocati in materia fiscale.
- 15 L'articolo 177 AO non impedisce all'amministrazione delle imposte dirette di chiedere a un avvocato informazioni relative ad un altro contribuente in un contesto nazionale o internazionale. Una decisione con la quale vengono chieste informazioni pertinenti di qualsiasi natura non diviene illegittima per il fatto di essere stata rivolta ad un avvocato.
- 16 Per contro, il segreto professionale dell'avvocato invocato conformemente ai criteri definiti all'articolo 177 AO deve essere considerato un motivo valido, da parte dell'avvocato, per non dare esecuzione a un'ingiunzione e impedisce di infliggergli una sanzione pecuniaria.
- 17 Gli appellanti contestano tuttavia la decisione del 22 agosto 2022. Essi fanno valere l'articolo 17, paragrafo 4, della direttiva 2011/16 e affermano, in sostanza, che le ingiunzioni rivolte alla società (F), di fornire tutta la documentazione disponibile relativa ai servizi forniti al suo cliente, costituirebbero un'ingerenza ingiustificata nel diritto al rispetto delle comunicazioni tra gli avvocati e i loro clienti, garantito dall'articolo 7 della Carta. Secondo gli appellanti, tale ingerenza non potrebbe essere giustificata sulla base dell'obiettivo perseguito dalla direttiva 2011/16, di favorire il corretto accertamento delle tasse e delle imposte nelle situazioni transfrontaliere e di contrastare le frodi, in quanto l'ingiunzione rivolta alla società (F), di fornire le informazioni richieste, non potrebbe essere considerata strettamente necessaria per conseguire gli obiettivi di detta direttiva.
- 18 Gli appellanti invocano la sentenza dell'8 dicembre 2022, Orde van Vlaamse Balies e a., C-694/20, EU:C:2022:963. A loro avviso, sebbene l'analisi ivi svolta

verta sui meccanismi transfrontalieri di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva, la Corte di giustizia interpreterebbe in tale sentenza la portata dell'articolo 7 della Carta più in generale con riferimento al segreto professionale degli avvocati. I principi ivi enunciati dalla Corte di giustizia interesserebbero quindi la validità delle disposizioni della direttiva 2011/16 relative allo scambio di informazioni su richiesta e delle disposizioni di trasposizione interna, nonché la validità della decisione impugnata nel caso di specie. Tuttavia, nonostante la formulazione generale di tali principi, la Corte di giustizia non avrebbe ancora avuto modo di applicarli pienamente in relazione al regime di scambio di informazioni su richiesta.

- 19 Contestando la validità della decisione del 19 agosto 2022, in particolare alla luce dell'articolo 7 della Carta, gli appellanti mettono quindi in discussione l'obbligo in quanto tale imposto alla società (F), in esecuzione delle disposizioni del diritto dell'Unione e del diritto nazionale, di fornire le informazioni ivi richieste.
- 20 Per poter statuire sotto tale profilo nel presente ricorso, la Cour administrative (Corte amministrativa) chiede alla Corte di giustizia di fornire alcune precisazioni sui seguenti punti.
- 21 In primo luogo, la Corte di giustizia ha precisato che l'articolo 7 della Carta «tutela la riservatezza di ogni scambio di corrispondenza tra individui e concede una tutela rafforzata alle comunicazioni tra gli avvocati e i loro clienti» (sentenza dell'8 dicembre 2022, *Orde van Vlaamse Balies e a.*, C-694/20, EU:C:2022:963, punto 27), e tale tutela copre non solo l'attività di difesa, ma altresì la consulenza giuridica tanto riguardo al suo contenuto quanto alla sua esistenza.
- 22 Nel caso di specie, la società (F) afferma di avere fornito una consulenza al suo cliente spagnolo esclusivamente nel settore del diritto societario e, più precisamente, al fine di costituire una struttura di acquisizione e di finanziamento che coinvolgeva diverse società lussemburghesi. Sebbene sembri logico a priori ammettere che, poiché la consulenza giuridica di un avvocato ai fini della costituzione di meccanismi transfrontalieri di pianificazione fiscale rientra nella tutela rafforzata di cui all'articolo 7 della Carta, si possa trarre la stessa conclusione per una consulenza finalizzata alla creazione di strutture societarie di investimento, la Cour administrative (Corte amministrativa) ritiene nondimeno che sia necessario un chiarimento in tal senso, tenuto conto della diversità di tali settori di intervento (prima questione pregiudiziale).
- 23 In secondo luogo, la Corte di giustizia ha considerato che l'obbligo imposto dalla direttiva 2011/16 all'avvocato, di rivelare la sua identità, la sua valutazione in merito al contenuto del meccanismo transfrontaliero e il fatto di essere stato consultato nonché la divulgazione all'amministrazione fiscale di tali informazioni, comportano un'ingerenza nel diritto al rispetto delle comunicazioni tra gli avvocati e i loro clienti, garantito all'articolo 7 della Carta (sentenza dell'8 dicembre 2022, *Orde van Vlaamse Balies e a.*, C-694/20, EU:C:2022:963, punti da 27 a 30).

- 24 Orbene, nel caso di specie la decisione del 19 agosto 2022 impone alla società (F) di fornire al direttore dell'amministrazione delle imposte dirette sostanzialmente tutti i documenti relativi ai suoi rapporti con il suo cliente, una descrizione dettagliata delle operazioni summenzionate, nonché una spiegazione del suo coinvolgimento in tali processi e l'identità dei suoi interlocutori. Data la generalità delle informazioni richieste, sembra logico concludere che la decisione del 19 agosto 2022, in quanto atto individuale con cui l'autorità competente di uno Stato membro adempie, in un caso specifico, gli obblighi ad essa incombenti in forza della direttiva 2011/16, comporta del pari un'ingerenza nel diritto al rispetto delle comunicazioni tra gli avvocati e i loro clienti, garantito dall'articolo 7 della Carta. Tuttavia, tenuto conto della differenza tra i regimi di scambio di informazioni rispettivamente in discussione e gli atti corrispondenti considerati, la Cour administrative (Corte amministrativa) ritiene che sia necessaria una conferma di tale analisi da parte della Corte di giustizia (seconda questione pregiudiziale).
- 25 In terzo luogo, qualora la tutela di cui all'articolo 7 della Carta dovesse trovare applicazione nel caso di specie e venisse accertata la sussistenza di un'ingerenza, la Cour administrative (Corte amministrativa) rileva che la Corte di giustizia ha ricordato che «i diritti sanciti dall'articolo 7 della Carta non appaiono come prerogative assolute, ma vanno considerati alla luce della loro funzione sociale. Infatti, come risulta dall'articolo 52, paragrafo 1, della Carta, quest'ultima ammette limitazioni all'esercizio dei diritti in parola, purché tali limitazioni siano previste dalla legge, rispettino il contenuto essenziale di detti diritti e, in ottemperanza al principio di proporzionalità, siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui» (sentenza dell'8 dicembre 2022, Orde van Vlaamse Balies e a., C-694/20, EU:C:2022:963, punto 34). «Orbene, il contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva e la prevenzione del rischio di elusione ed evasione fiscali rappresentano finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione, ai sensi dell'articolo 52, paragrafo 1, della Carta, tali da consentire che sia apportata una limitazione all'esercizio dei diritti garantiti dall'articolo 7 di quest'ultima» (sentenza dell'8 dicembre 2022, Orde van Vlaamse Balies e a., C-694/20, EU:C:2022:963, punto 44).
- 26 Si può quindi concludere che il segreto professionale dell'avvocato, che copre i rapporti tra l'avvocato e i suoi clienti, non beneficia di una tutela assoluta tale da escludere qualsiasi ingiunzione di fornire informazioni, a seguito di una richiesta di scambio di informazioni proveniente da un altro Stato membro, ma che un'ingiunzione siffatta resta ammissibile entro limiti conformi alle condizioni summenzionate.
- 27 Per quanto riguarda la condizione secondo cui le limitazioni devono essere previste dalla legge, la Corte di giustizia ha esaminato le disposizioni dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16, relativo al sistema di notifica e di scambio automatico di [informazioni sui] meccanismi transfrontalieri, e ha concluso che tale paragrafo, prevedendo espressamente l'obbligo, per

l'avvocato intermediario esonerato dall'obbligo di comunicazione a causa del segreto professionale cui è tenuto, di notificare agli altri intermediari i rispettivi obblighi di comunicazione ai sensi del paragrafo 6 di detto articolo, soddisfa il principio di legalità.

- 28 Tuttavia la direttiva 2011/16 non contiene, in materia di scambio di informazioni su richiesta, alcuna disposizione che preveda un regime speciale che comporti specifiche limitazioni all'obbligo di un avvocato di fornire informazioni in qualità di terzo detentore ma si limita ad enunciare, all'articolo 17, paragrafo 4, che un segreto professionale può giustificare il rifiuto di dare seguito ad una richiesta di scambio di informazioni.
- 29 Di conseguenza, si pone la questione della conformità della direttiva 2011/16 agli articoli 7 e 52, paragrafo 1, della Carta, in quanto detta direttiva non contiene, a parte il suo articolo 17, paragrafo 4, alcuna disposizione che istituisca modalità specifiche e armonizzate relative al dovere di cooperazione dell'avvocato in qualità di terzo detentore nello scambio di informazioni su richiesta (terza questione pregiudiziale).
- 30 In quarto luogo, per il caso in cui la Corte di giustizia concludesse per la conformità della direttiva 2011/16, nonostante l'assenza di specifiche disposizioni riguardanti il segreto professionale degli avvocati, in particolare dichiarando che detta direttiva può validamente lasciare agli Stati membri il compito di disciplinare tale questione nel diritto interno nel rispetto dei limiti imposti dall'articolo 7 della Carta, ci si chiede se il regime della cooperazione che gli avvocati devono fornire nello scambio di informazioni su richiesta istituito dalla direttiva 2011/16, che tiene conto dell'incidenza del loro segreto professionale, possa essere determinato dalle disposizioni della normativa nazionale di ciascuno Stato membro prevista per le situazioni interne, conformemente al rinvio operato dall'articolo 18, paragrafo 1, della direttiva citata. In tal caso, l'articolo 177 AO dovrebbe essere applicato in quanto disposizione di diritto interno che disciplina l'obbligo di cooperazione degli avvocati in qualità di terzi (quarta questione pregiudiziale).
- 31 In quinto luogo, vero è che l'articolo 177 AO riguarda soltanto la consulenza fornita in materia fiscale. Tuttavia tale limitazione dell'obbligo di comunicazione dell'avvocato vale solamente al livello dell'esecuzione della decisione di ingiunzione, e non al livello dell'emissione dell'ingiunzione stessa. Infatti, l'articolo 177 AO non contiene alcuna limitazione specifica dell'obbligo dell'avvocato relativa alla portata o alla natura delle informazioni che il medesimo può essere chiamato a fornire e che imponga al direttore dell'amministrazione delle imposte dirette, sin dall'adozione della sua decisione di ingiunzione, restrizioni nella definizione delle informazioni che un avvocato sia chiamato a fornirgli.
- 32 Orbene, «per quanto riguarda il rispetto del contenuto essenziale del diritto al rispetto delle comunicazioni tra gli avvocati e i loro clienti, garantito all'articolo 7

della Carta, occorre rilevare che l'obbligo di notifica, istituito dall'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16 modificata, comporta solo in misura limitata la revoca, nei confronti di un terzo intermediario e dell'amministrazione fiscale, della riservatezza delle comunicazioni tra l'avvocato intermediario e il suo cliente» (sentenza dell'8 dicembre 2022, Orde van Vlaamse Balies e a., C-694/20, EU:C:2022:963, punto 39). La Cour administrative (Corte amministrativa) ne deduce che l'obbligo di fornire informazioni imposto ad un avvocato, che comporti la revoca della riservatezza di tali comunicazioni, andrebbe considerato come un'ingerenza nel nucleo stesso del diritto al rispetto delle comunicazioni tra gli avvocati e i loro clienti.

- 33 Nel caso di specie, la decisione del 19 agosto 2022 ingiunge alla società (F) di fornire al direttore dell'amministrazione delle imposte dirette sostanzialmente tutti i documenti relativi ai suoi rapporti con il cliente, una descrizione dettagliata delle operazioni summenzionate, nonché una spiegazione del suo coinvolgimento in tali processi e l'identità dei suoi interlocutori. Tenuto conto della generalità delle informazioni richieste, che riguardano il suo intero fascicolo, tra cui in particolare i dettagli sul contenuto di tutte le comunicazioni tra la società (F) e il suo cliente spagnolo, si può legittimamente presumere che l'obbligo di fornire tutte le suddette informazioni incida sul contenuto essenziale del diritto al rispetto delle comunicazioni tra l'avvocato e il suo cliente e possa essere in contrasto con l'articolo 7 della Carta. La decisione controversa è tuttavia conforme all'articolo 177 AO e il suo destinatario può rifiutarsi di ottemperarvi solo qualora abbia fornito una consulenza al suo cliente al di fuori del solo ambito fiscale, salvo che si tratti di questioni in materia fiscale in cui una risposta in senso affermativo o negativo esporrebbe il suo committente al rischio di essere perseguito penalmente.
- 34 Di conseguenza, non è escluso che la Corte di giustizia ritenga inoltre che l'articolo 177 AO non sia conforme all'articolo 7 della Carta e che se ne debba dedurre che la decisione non è conforme al diritto dell'Unione sotto tale profilo.
- 35 Tuttavia questa conclusione non comporterebbe automaticamente l'integrale annullamento della menzionata decisione in quanto essa non è inscindibile, bensì costituisce una decisione scindibile in ciascuna delle informazioni indicate. Orbene, qualora l'illegittimità infici solo alcune parti separabili di una decisione, nel caso di specie le parti della decisione del 19 agosto 2022 che andrebbero considerate come incidenti sul contenuto essenziale del diritto al rispetto delle comunicazioni tra l'avvocato e il suo cliente, il giudice amministrativo lussemburghese può limitare l'annullamento della decisione a queste sole parti. In altre parole, nel caso di specie il giudice amministrativo lussemburghese potrebbe lasciar sussistere l'obbligo imposto all'avvocato di fornire le informazioni che non siano considerate riguardanti il contenuto essenziale del diritto al rispetto delle comunicazioni tra l'avvocato e il suo cliente.
- 36 Di conseguenza, quand'anche la Corte di giustizia riconoscesse, in linea di principio, la possibilità di ingiungere ad un avvocato di fornire informazioni

nell'ambito di uno scambio di informazioni su richiesta e quand'anche l'articolo 177 AO fosse riconosciuto, in linea di principio, come base giuridica interna valida per un'ingiunzione siffatta, conformemente al rinvio operato dall'articolo 18, paragrafo 1, della direttiva 2011/16, la Cour administrative (Corte amministrativa) non dovrebbe limitarsi ad esaminare l'ingerenza nel contenuto essenziale della riservatezza delle comunicazioni tra l'avvocato e il suo cliente, bensì verificare inoltre se altri principi utilizzati dalla Corte di giustizia nella sentenza dell'8 dicembre 2022 siano eventualmente idonei a limitare ulteriormente le informazioni che si possono validamente chiedere ad un avvocato, nell'ambito di uno scambio di informazioni su richiesta basato sulla direttiva 2011/16.

- 37 Infatti, nella sentenza dell'8 dicembre 2022 la Corte di giustizia ha applicato il principio di proporzionalità all'obbligo di notifica degli avvocati, precisando che «quest'ultimo richiede che le limitazioni che possono essere apportate, da atti del diritto dell'Unione, ai diritti e alle libertà sanciti nella Carta non superino i limiti di quanto idoneo e necessario al conseguimento degli scopi legittimi perseguiti o dell'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui, fermo restando che, qualora sia possibile una scelta tra più misure appropriate, si deve ricorrere alla meno restrittiva. Inoltre, un obiettivo di interesse generale non può essere perseguito senza tener conto del fatto che esso deve essere conciliato con i diritti fondamentali interessati dalla misura, effettuando un contemperamento equilibrato tra, da un lato, l'obiettivo di interesse generale e, dall'altro, i diritti di cui trattasi, al fine di garantire che gli inconvenienti causati da tale misura non siano sproporzionati rispetto agli scopi perseguiti» (sentenza dell'8 dicembre 2022, Orde van Vlaamse Balies e a., C-694/20, EU:C:2022:963, punto 41).
- 38 Per quanto riguarda la questione se in tale causa l'obbligo imposto agli avvocati fosse idoneo e necessario al conseguimento degli obiettivi della direttiva 2011/16, la Corte di giustizia ha esaminato detta questione con riferimento all'obbligo di notifica previsto all'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della menzionata direttiva, verificando se esso fosse strettamente necessario alla luce degli obblighi incombenti a tutti gli altri intermediari o, eventualmente, al contribuente interessato. Dal momento che detti obblighi degli altri intermediari e del contribuente interessato assicurano, ad avviso della Corte di giustizia, una notifica effettiva del meccanismo di cui trattasi all'amministrazione fiscale competente, la Corte di giustizia ha concluso che l'obbligo di notifica incombente agli avvocati non era necessario.
- 39 Se tali requisiti derivanti dall'idoneità e necessità ai fini del conseguimento dell'obiettivo della direttiva 2011/16 devono essere applicati all'obbligo di un avvocato di fornire informazioni nell'ambito dello scambio di informazioni su richiesta, essi potrebbero essere intesi nel senso che impongono un controllo rafforzato della verosimile rilevanza delle informazioni richieste all'avvocato al fine di assicurare che a quest'ultimo venga solamente chiesto di fornire informazioni che possano effettivamente servire ai fini impositivi nello Stato richiedente. Il requisito della necessità dell'obbligo di cooperazione dell'avvocato

potrebbe inoltre implicare un controllo rafforzato del previo esaurimento, da parte dello Stato membro richiedente, delle fonti di informazione consuete che avrebbe potuto utilizzare per ottenere le informazioni richieste senza rischiare di compromettere il raggiungimento di tali obiettivi, conformemente all'articolo 17, paragrafo 1, della direttiva 2011/16. Il medesimo requisito potrebbe inoltre indurre a verificare in concreto se l'avvocato in questione sia effettivamente l'unica fonte possibile delle informazioni richieste.

- 40 Analogamente, il contemperamento equilibrato da effettuare tra, da un lato, l'obiettivo di interesse generale e, dall'altro, i diritti di cui trattasi, affinché gli inconvenienti causati da tale misura non siano sproporzionati rispetto agli scopi perseguiti, potrebbe imporre di stabilire ulteriori condizioni di validità di una decisione di ingiunzione emanata nei confronti di un avvocato nell'ambito di uno scambio di informazioni su richiesta, che potrebbero attenersi ad una finalità fiscale specifica, ad esempio l'individuazione di strutture aggressive o abusive, o all'entità della rilevanza economica del controllo in corso nello Stato richiedente.
- 41 La Cour administrative (Corte amministrativa) ritiene che, nell'esame della validità di un'ingiunzione rivolta ad un avvocato di fornire determinate informazioni nell'ambito di una procedura di scambio di informazioni su richiesta con un altro Stato membro ai sensi della direttiva 2011/16, i principi enunciati nella sentenza della Corte di giustizia dell'8 dicembre 2022 siano tali da mettere in discussione la validità di disposizioni della direttiva 2011/16, dell'articolo 177 AO e della decisione del 19 agosto 2022 (questioni quinta e sesta).

4. Questioni pregiudiziali

- 42 Ai sensi dell'articolo 267 TFUE, la Cour administrative (Corte amministrativa) chiede alla Corte di giustizia di pronunciarsi in via pregiudiziale sulle seguenti questioni:

«1. Se la consulenza giuridica di un avvocato in materia di diritto societario – nella fattispecie ai fini della costituzione di una struttura societaria di investimento – rientri nell'ambito della tutela rafforzata delle comunicazioni tra gli avvocati e i loro clienti concessa dall'articolo 7 della Carta.

2. In caso di risposta in senso affermativo alla prima questione: se una decisione dell'autorità competente di uno Stato membro interpellato, emanata per dare seguito ad una domanda di scambio di informazioni su richiesta proveniente da un altro Stato membro sulla base della direttiva 2011/16, che ingiunga ad un avvocato di fornirle sostanzialmente tutta la documentazione disponibile relativa ai suoi rapporti con il suo cliente, una descrizione dettagliata delle operazioni che sono state oggetto della sua consulenza, una spiegazione del suo coinvolgimento in tali procedure e l'identificazione dei suoi interlocutori, costituisca un'ingerenza nel diritto al rispetto delle comunicazioni tra gli avvocati e i loro clienti, garantito dall'articolo 7 della Carta.

3. In caso di risposta in senso affermativo alla seconda questione: se la direttiva 2011/16 sia conforme agli articoli 7 e 52, paragrafo 1, della Carta in quanto, a parte il suo articolo 17, paragrafo 4, non contiene alcuna disposizione che consenta formalmente ingerenze nella riservatezza delle comunicazioni tra gli avvocati e i loro clienti nell'ambito del regime di scambio di informazioni su richiesta e che definisca essa stessa la portata della limitazione all'esercizio del diritto in questione.

4. In caso di risposta in senso affermativo alla terza questione: se il regime dell'obbligo di collaborazione degli avvocati (o di uno studio legale) in qualità di terzi detentori in sede di applicazione del meccanismo di scambio di informazioni su richiesta istituito dalla direttiva 2011/16, in particolare le limitazioni specifiche volte a tenere conto dell'incidenza del loro segreto professionale, possa essere disciplinato dalle disposizioni di diritto interno di ciascuno Stato membro relative all'obbligo di collaborazione degli avvocati, in qualità di terzi, alle indagini fiscali nel quadro dell'applicazione della legge tributaria nazionale, conformemente al rinvio operato dall'articolo 18, paragrafo 1, di tale direttiva.

5. In caso di risposta in senso affermativo alla quarta questione: se, per essere conforme all'articolo 7 della Carta, una norma di legge nazionale che istituisce il regime dell'obbligo di collaborazione degli avvocati in qualità di terzi detentori, come quella applicabile nel caso di specie, debba contenere disposizioni specifiche che:

- assicurino il rispetto del contenuto essenziale della riservatezza delle comunicazioni tra l'avvocato e il suo cliente; e
- introducano condizioni specifiche per assicurare che l'obbligo di collaborazione degli avvocati sia limitato a ciò che è idoneo e necessario al conseguimento dell'obiettivo della direttiva 2011/16.

6. In caso di risposta in senso affermativo alla quinta questione: se le condizioni specifiche volte ad assicurare che la collaborazione degli avvocati alle indagini fiscali sia limitata a quanto è idoneo e necessario al conseguimento dell'obiettivo della direttiva 2011/16 debbano includere l'obbligo per l'autorità competente dello Stato membro interpellato:

- di effettuare un controllo rafforzato per accertare se lo Stato membro richiedente abbia effettivamente esaurito le fonti di informazione consuete che avrebbe potuto utilizzare per ottenere le informazioni richieste senza rischiare di compromettere il raggiungimento di tali obiettivi, conformemente all'articolo 17, paragrafo 1, della direttiva 2011/16; e/o
- di essersi precedentemente rivolta, invano, ad altri potenziali detentori di informazioni per potersi rivolgere, in ultima istanza, ad un avvocato nella sua qualità di potenziale detentore di informazioni; e/o

– di effettuare, in ogni singolo caso, una ponderazione tra, da un lato, l’obiettivo di interesse generale e, dall’altro, i diritti di cui trattasi, cosicché un’ingiunzione possa essere validamente emanata nei confronti di un avvocato solo ove siano soddisfatte ulteriori condizioni, come il requisito secondo cui la rilevanza in termini finanziari del controllo in corso nello Stato richiedente debba o possa essere di una certa entità o possa assumere rilevanza penale».

DOCUMENTO DI LAVORO