

Cauza C-432/23**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

12 iulie 2023

Instanța de trimitere:

Cour administrative (Luxemburg)

Data deciziei de trimitere:

11 iulie 2023

Apelanți:

Société en commandite simple F

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

Intimat:

État luxembourgeois

1. Obiectul și datele litigiului:

- 1 La 28 iunie 2022, directorul administration des contributions directes (Administrația Impozitelor Directe) a adresat societății în comandă simplă F [denumită în continuare „societatea (F)"] o decizie redactată în esență după cum urmează:

„(...) autoritatea competentă a administrației fiscale spaniole ne-a transmis o solicitare de informații în temeiul (...) Directivei 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 (...)

Persoana juridică vizată de solicitare este societatea spaniolă (K) (...)

Vă rugăm să ne furnizați, pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2016 și 31 decembrie 2019, următoarele informații și documente până la 3 august 2022 cel târziu:

- Vă rugăm să furnizați pentru perioada vizată toată documentația disponibilă (scrisoare de misiune, contracte cu clientul, rapoarte, memorandumuri, comunicări, facturi etc.) privind serviciile furnizate de [societatea dumneavoastră] (F) societății spaniole (K) în cadrul:
 - o Achiziției în anul 2015 a 80 % din participațiile deținute de (N) de către grupul de investiții (O) (factura nr. ...);
 - o Achiziției unei alte întreprinderi spaniole de către grup în anul 2018 (factura nr. ...);
- Vă rugăm să furnizați o descriere detaliată a desfășurării operațiunilor sus-menționate, de la angajarea serviciilor societății (F) până la finalizarea acestora, precum și o explicație privind implicarea sa în aceste procese și identificarea interlocutorilor săi (vânzători, cumpărători și terți) și facturile;

(...)"

- 2 Prin e-mailul din 8 iulie 2022, societatea (F) a indicat Administrației Impozitelor Directe că a acționat în calitate de avocat consilier juridic al grupului din care face parte societatea (K) și că, prin urmare, se află în imposibilitatea legală de a comunica informații privind clientul său, întrucât acestea sunt acoperite de secretul profesional.
- 3 Într-o scrisoare recomandată din 8 august 2022, societatea (F) și-a reafirmat poziția, precizând că mandatul său juridic cu privire la dosarul vizat de decizie nu era de natură fiscală, ci se referea doar la dreptul societăților comerciale.
- 4 Prin scrisoarea recomandată din 19 august 2022, directorul Administrației Impozitelor Directe a comunicat societății (F) că răspunsul său nu era satisfăcător și i-a reamintit comentariul privind articolul 26 din Modelul de convenție fiscală al OCDE:

„Un stat solicitat poate refuza să comunice informații referitoare la comunicările confidențiale dintre avocați sau alți reprezentanți legali autorizați în exercitarea funcțiilor lor și clienții lor, în măsura în care comunicările sunt protejate împotriva oricărei divulgări în temeiul legislației sale interne. Totuși, domeniul de aplicare al protecției de care beneficiază aceste comunicări confidențiale trebuie definit în mod strict. Secretul nu se aplică documentelor predate unui avocat în încercarea de a le proteja de o divulgare impusă de lege. În plus, informațiile privind identitatea unei persoane, precum un administrator sau un beneficiar efectiv al unei societăți, nu sunt, în general, protejate ca fiind o comunicare confidențială. Deși domeniul de aplicare al protecției acordate comunicărilor confidențiale poate diferi de la un stat la altul, acesta nu trebuie să fie excesiv de larg, deoarece acest lucru ar împiedica schimbul efectiv de informații. Comunicările dintre avocați sau alți reprezentanți legali autorizați și clienții lor nu sunt confidențiale decât în măsura în care acești reprezentanți acționează în calitate lor de avocați sau de alți reprezentanți legali autorizați, iar nu în altă

calitate, precum acționari mandatar, fiduciari, constitutori ai unui trust, administratori ai societăților sau în temeiul competenței lor de consultanță în ceea ce privește reprezentarea unei societăți în operațiunile sale comerciale” (actualizarea articolului 26 din Modelul de convenție fiscală al OCDE și a comentariului aferent, adoptată de Consiliul OCDE la 17 iulie 2012, punctul 19.3).

- 5 Prin decizia din 16 septembrie 2022, directorul Administrației Impozitelor Directe a aplicat societății (F) o amendă pentru că nu a dat curs deciziei din 19 august 2022.
- 6 Societatea (F) a introdus o acțiune în care Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg (Ordinului Avocaților din Baroul Luxemburg) a formulat o cerere de intervenție. Prin hotărârea din 23 februarie 2023, tribunal administrativ (Tribunalul Administrativ) a respins acțiunea și cererea de intervenție.
- 7 Prin cererile introductive depuse la 10 și la 13 martie 2023, societatea (F) și Ordinul Avocaților au formulat apel împotriva acestei hotărâri în fața Cour administrative (Curtea Administrativă).
- 8 Cour administrative (Curtea Administrativă) declară admisibile cele două apeluri formulate în acțiunile îndreptate împotriva deciziei din 19 august 2022 și, în cadrul examinării lor, adresează Curții de Justiție întrebările preliminare prezentate mai jos.

2. Dispozițiile în cauză:

A. Dreptul Uniunii

Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene

- 9 Articolul 7 prevede:

„Respectarea vieții private și de familie

Orice persoană are dreptul la respectarea vieții private și de familie, a domiciliului și a secretului comunicațiilor”.

- 10 Articolul 52 prevede:

„Întinderea și interpretarea drepturilor și principiilor

(1) Orice restrângere a exercițiului drepturilor și libertăților recunoscute prin prezenta carte trebuie să fie prevăzută de lege și să respecte substanța acestor drepturi și libertăți. Prin respectarea principiului proporționalității, pot fi impuse restrângeri numai în cazul în care acestea sunt necesare și numai dacă răspund

efectiv obiectivelor de interes general recunoscute de Uniune sau necesității protejării drepturilor și libertăților celorlalți.

(...)

Directiva 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE

11 Articolul 17 prevede:

„Limite

(1) Autoritatea solicitată dintr-un stat membru furnizează autorității solicitante dintr-un alt stat membru informațiile menționate la articolul 5, cu condiția ca autoritatea solicitantă să fi epuizat sursele uzuale de informații pe care le-ar fi putut utiliza în această situație pentru a obține informațiile solicitate, fără a risca să pună în pericol atingerea scopului urmărit.

(...)

(4) Furnizarea de informații poate fi refuzată în cazul în care ar conduce la divulgarea unui secret comercial, industrial sau profesional sau a unui procedeu comercial ori a unor informații a căror divulgare ar fi contrară ordinii publice”.

12 Articolul 18 prevede:

„Obligații

(1) În cazul în care un stat membru solicită informații în temeiul prezentei directive, statul membru solicitat recurge la mecanismul său de colectare de informații pentru a obține informațiile solicitate, chiar dacă acestea nu îi sunt necesare pentru propriile scopuri fiscale. Această obligație nu aduce atingere articolului 17 alineatele (2), (3) și (4), ale căror dispoziții nu pot fi în niciun caz interpretate în sensul autorizării unui stat membru solicitat să refuze furnizarea informațiilor pentru simplul motiv că acestea nu prezintă un interes național.

(...)

C. Legislația luxemburgheză

Legea generală privind impozitele din 22 mai 1931 „Abgabenordnung”, prescurtat „AO”

13 Articolul 177 prevede în esență:

„(1) Pe de altă parte, pot refuza să comunice informațiile:

Apărătorii și avocații care au intervenit în cauze penale.

1. Medicii pentru informațiile care le-au fost încredințate în exercitarea profesiei lor.
2. Avocații pentru informațiile care le-au fost încredințate în exercitarea profesiei lor.
3. Asistenții sau colaboratorii persoanelor menționate la punctele 1-3 pentru faptele cu care s-au confruntat în această calitate.

(2) Această dispoziție nu se aplică persoanelor menționate la punctele 3 și 4 pentru faptele de care au luat cunoștință prin oferirea de consultanță sau prin reprezentare în cadrul cauzelor fiscale, cu excepția cazului în care este vorba despre întrebări al căror răspuns afirmativ sau negativ ar expune mandanții lor unui risc de urmărire penală.”

3. Aprecierea Cour administrative (Curtea Administrativă):

- 14 Decizia adoptată la 22 august 2022 este conformă cu legislația luxemburgheză privind schimbul internațional de informații la cerere în materie fiscală și în special cu articolul 177 AO care reglementează secretul profesional al avocaților în materie fiscală.
- 15 Articolul 177 AO nu împiedică Administrația Impozitelor Directe să solicite unui avocat informații referitoare la un alt contribuabil într-un cadru intern sau internațional. O decizie prin care se solicită informații pertinente de orice natură nu devine nelegală în măsura în care este adresată unui avocat.
- 16 În schimb, secretul profesional al avocatului invocat în conformitate cu criteriile definite la articolul 177 AO trebuie considerat un motiv întemeiat pentru a nu executa decizia prin care se dispune furnizarea de informații de către avocat și împiedică aplicarea unei amenzi acestuia.
- 17 Apelanții contestă totuși decizia din 22 august 2022. Aceștia invocă articolul 17 alineatul (4) din Directiva 2011/16 și susțin în esență că somațiile adresate societății (F) de a furniza toată documentația disponibilă privind serviciile furnizate clientului său ar constitui o ingerință nejustificată în dreptul la respectarea secretului comunicațiilor dintre avocați și clienții lor, garantat de articolul 7 din cartă. Potrivit apelanților, această ingerință nu ar putea fi justificată pe baza obiectivului urmărit de Directiva 2011/16 de îmbunătățire a stabilirii corecte a taxelor și impozitelor în situații transfrontaliere și de combatere a fraudei, pentru motivul că somația adresată societății (F) de a furniza informațiile solicitate nu ar putea fi considerată ca fiind strict necesară pentru îndeplinirea obiectivelor directivei menționate.
- 18 Apelanții invocă Hotărârea din 8 decembrie 2022, Orde van Vlaamse Balies și alții, C-694/20, EU:C:2022:963. În opinia lor, chiar dacă analiza efectuată în cadrul acesteia privește modalități transfrontaliere de planificare fiscală potențial

agresivă, Curtea de Justiție interpretează domeniul de aplicare al articolului 7 din cartă într-un mod mai general în raport cu secretul profesional al avocaților. Prin urmare, principiile pe care le enunță în aceasta sunt relevante pentru validitatea dispozițiilor Directivei 2011/16 privind schimbul de informații la cerere și a dispozițiilor de transpunere internă, precum și pentru validitatea deciziei adoptate în speță. Însă, în pofida formulării generale a acestor principii, Curtea de Justiție nu a avut încă ocazia să le aplice în toată amploarea lor în ceea ce privește sistemul de schimb de informații la cerere.

- 19 Astfel, prin contestarea validității deciziei din 19 august 2022 printre altele în raport cu articolul 7 din cartă, apelanții pun în discuție obligația ca atare impusă societății (F), în aplicarea dispozițiilor de drept al Uniunii și de drept național, de a furniza informațiile solicitate prin aceasta.
- 20 Pentru a-i permite să se pronunțe din această perspectivă în prezenta acțiune, Cour administrative (Curtea Administrativă) solicită Curții de Justiție să aducă o serie de precizări cu privire la următoarele aspecte:
- 21 În primul rând, Curtea de Justiție a precizat că articolul 7 din cartă „protejează confidențialitatea oricărei corespondențe între particulari și acordă o protecție sporită schimburilor dintre avocați și clienții lor” (Hotărârea din 8 decembrie 2022, Orde van Vlaamse Balies și alții, C-694/20, EU:C:2022:963, punctul 27), această protecție acoperind nu numai activitatea de apărare, ci și consultanța juridică, atât în ceea ce privește conținutul, cât și existența sa.
- 22 În speță, societatea (F) arată că a oferit consultanță clientului său spaniol doar în domeniul dreptului societăților comerciale și, mai precis, în vederea creării unei structuri de achiziție și de finanțare care să implice diferite societăți luxemburgheze. Chiar dacă pare *a priori* logic să se admită că, din moment ce consultanța juridică a unui avocat în vederea implementării unor modalități transfrontaliere de planificare fiscală ține de protecția sporită prevăzută la articolul 7 din cartă, aceeași concluzie poate fi trasă pentru consultanța care vizează crearea unor structuri societare de investiții, Cour administrative (Curtea Administrativă) consideră totuși că o clarificare în acest sens este necesară având în vedere diversitatea acestor domenii de intervenție (prima întrebare preliminară).
- 23 În al doilea rând, Curtea de Justiție a considerat că obligația impusă de Directiva 2011/16 avocatului de a-și dezvălui identitatea, aprecierea cu privire la conținutul modalității transfrontaliere și faptul că acesta a fost consultat, precum și divulgarea către administrația fiscală a acestor informații determină o ingerință în dreptul la respectarea secretului comunicațiilor dintre avocați și clienții lor, garantat la articolul 7 din cartă (Hotărârea din 8 decembrie 2022, Orde van Vlaamse Balies și alții, C-694/20, EU:C:2022:963, punctele 27-30).
- 24 Or, în speță, prin decizia din 19 august 2022 se impune societății (F) să furnizeze directorului *grosso modo* toate documentele referitoare la relațiile sale cu clientul său, o descriere detaliată a operațiunilor sus-menționate, precum și o explicație

privind implicarea sa în aceste procese și identitatea interlocutorilor săi. Având în vedere caracterul general al informațiilor solicitate, pare logic să se concluzioneze că decizia din 19 august 2022, ca act individual prin care autoritatea competentă a unui stat membru execută într-un anumit caz obligațiile care îi revin în temeiul Directivei 2011/16, determină de asemenea o ingerință în dreptul la respectarea secretului comunicațiilor dintre avocați și clienții lor, garantat de articolul 7 din cartă. Cu toate acestea, având în vedere diferența dintre sistemele de schimb de informații în cauză și actele corespunzătoare vizate, Cour administrative (Curtea Administrativă) consideră că este necesară o confirmare a acestei analize de către Curtea de Justiție (a doua întrebare preliminară).

- 25 În al treilea rând, în cazul în care protecția prevăzută la articolul 7 din cartă s-ar aplica în speță, iar existența unei ingerințe ar fi confirmată, Cour administrative (Curtea Administrativă) arată că Curtea de Justiție a amintit că „drepturile consacrate la articolul 7 din cartă nu sunt prerogative absolute, ci trebuie luate în considerare în raport cu funcția lor în societate. Astfel, după cum reiese din articolul 52 alineatul (1) din cartă, aceasta admite restrângeri ale exercițiului acestor drepturi, în măsura în care aceste restrângeri sunt prevăzute de lege, respectă substanța drepturilor respective și, prin respectarea principiului proporționalității, sunt necesare și răspund efectiv obiectivelor de interes general recunoscute de Uniune sau necesității protejării drepturilor și libertăților celorlalți” (Hotărârea din 8 decembrie 2022, Orde van Vlaamse Balies și alții, C-694/20, EU:C:2022:963, punctul 34). „Or, combaterea planificării fiscale agresive și prevenirea riscului de evaziune și de fraudă fiscală constituie obiective de interes general recunoscute de Uniune, în sensul articolului 52 alineatul (1) din cartă, care pot permite să se impună o restrângere a exercitării drepturilor garantate de articolul 7 din aceasta” (Hotărârea din 8 decembrie 2022, Orde van Vlaamse Balies și alții, C-694/20, EU:C:2022:963, punctul 44).
- 26 Prin urmare, se poate concluziona că secretul profesional al avocatului, care acoperă relațiile dintre avocat și clienții săi, nu beneficiază de o protecție absolută care să excludă orice somație de furnizare de informații ca urmare a unei cereri de schimb de informații care emană de la un alt stat membru, dar că o astfel de somație rămâne admisibilă în limite conforme cu condițiile menționate mai sus.
- 27 În ceea ce privește condiția ca restrângerile să fie prevăzute de lege, Curtea de Justiție a examinat dispozițiile articolului 8ab alineatul (5) din Directiva 2011/16, referitor la mecanismul de notificare și de schimb automat de modalități transfrontaliere, și a concluzionat că, întrucât prevede în mod expres obligația avocatului intermediar care beneficiază de o derogare de la obligația de raportare ca urmare a secretului profesional pe care trebuie să îl respecte de a notifica celorlalți intermediari obligațiile de raportare care le revin în temeiul alineatului (6) al acestui articol, alineatul menționat respectă principiul legalității.
- 28 Însă Directiva 2011/16 nu cuprinde, în materia schimbului de informații la cerere, nicio dispoziție care să prevadă un regim special care să cuprindă restrângeri specifice obligației unui avocat de a furniza informații în calitate de terț deținător,

ci se limitează să prevadă la articolul 17 alineatul (4) că un secret profesional poate justifica refuzul de a da curs unei cereri de schimb de informații.

- 29 În consecință, se ridică problema conformității Directivei 2011/16 cu articolul 7 și cu articolul 52 alineatul (1) din cartă în măsura în care aceasta nu cuprinde, în afară de articolul 17 alineatul (4), nicio dispoziție care să instituie un regim specific și armonizat al obligației de cooperare a avocatului în calitate de terț deținător în cadrul schimbului de informații la cerere (a treia întrebare preliminară).
- 30 În al patrulea rând, în cazul în care Curtea de Justiție ar constata conformitatea Directivei 2011/16, în pofida lipsei unor dispoziții speciale care să vizeze secretul profesional al avocaților, statuând printre altele că directiva poate lăsa în mod valabil statelor membre sarcina de a reglementa acest aspect în dreptul intern cu respectarea limitelor impuse de articolul 7 din cartă, se ridică problema dacă regimul de cooperare pe care avocații trebuie să îl asigure în cadrul schimbului de informații la cerere instituit prin Directiva 2011/16, care ține seama de incidența secretului lor profesional, poate fi stabilit de dispozițiile de drept intern ale fiecărui stat membru prevăzut pentru situațiile interne, în conformitate cu trimiterea efectuată de articolul 18 alineatul (1) din directivă. În această ipoteză, articolul 177 AO ar trebui aplicat ca dispoziție de drept intern care reglementează obligația de cooperare a avocaților în calitate de terți (a patra întrebare preliminară).
- 31 În al cincilea rând, articolul 177 AO se limitează, desigur, numai la consultația acordată în materie fiscală. Însă, această restrângere a obligației de comunicare a avocatului nu se aplică decât la nivelul executării deciziei prin care se dispune furnizarea de informații, nu și la nivelul emiterii deciziei prin care se dispune furnizarea de informații în sine. Astfel, articolul 177 AO nu conține nicio restrângere specială a obligației avocatului în ceea ce privește întinderea sau natura informațiilor pe care acesta poate fi chemat să le furnizeze și care să impună directorului Administrației Impozitelor Directe, încă de la adoptarea deciziei sale prin care se dispune furnizarea de informații, restricții în definirea informațiilor pe care un avocat ar fi chemat să i le furnizeze.
- 32 Or, „în ceea ce privește respectarea substanței dreptului la respectarea comunicațiilor dintre avocați și clienții lor, garantat la articolul 7 din cartă, trebuie arătat că obligația de notificare, instituită prin articolul 8ab alineatul (5) din Directiva 2011/16 [...], conduce numai în mod limitat la ridicarea, în privința unui terț intermediar și a administrației fiscale, a confidențialității comunicațiilor dintre avocatul intermediar și clientul său” (Hotărârea din 8 decembrie 2022, Orde van Vlaamse Balies și alții, C-694/20, EU:C:2022:963, punctul 39). Cour administrative (Curtea Administrativă) deduce de aici că o obligație de informare impusă unui avocat, care ar determina ridicarea confidențialității acestor comunicări, ar trebui considerată o ingerință în însăși esența dreptului la respectarea secretului comunicațiilor dintre avocați și clienții lor.

- 33 În speță, decizia din 19 august 2022 obligă societatea (F) să furnizeze directorului Administrației Impozitelor Directe *grosso modo* toate documentele referitoare la relațiile sale cu clientul său, o descriere detaliată a operațiunilor sus-menționate, precum și o explicație privind implicarea sa în aceste procese și identitatea interlocutorilor săi. Ținând seama de caracterul general al informațiilor solicitate care vizează întregul său dosar, printre care în special detaliile privind conținutul tuturor comunicărilor dintre societatea (F) și clientul său spaniol, se poate prezuma în mod legitim că obligația de a furniza toate aceste informații atinge substanța dreptului la respectarea secretului comunicațiilor dintre avocat și clientul său și este susceptibilă să intre în conflict cu articolul 7 din cartă. Decizia în cauză este însă conformă cu articolul 177 AO, iar destinatarul său nu poate refuza să dea curs acesteia decât în cazul în care a oferit consultanță clientului său în afara domeniului exclusiv al fiscalității, cu excepția cazului în care este vorba despre întrebări în materie fiscală al căror răspuns afirmativ sau negativ l-ar expune pe mandantul său unui risc de urmărire penală.
- 34 În consecință, nu este exclus ca Curtea de Justiție să rețină de asemenea că articolul 177 AO nu este conform cu articolul 7 din cartă și să trebuiască să se deducă de aici că decizia nu este conformă cu dreptul Uniunii cu privire la acest aspect.
- 35 Această concluzie nu ar determina însă în mod automat anularea în întregime a acestei decizii în măsura în care nu este indivizibilă, ci constituie o decizie divizibilă în fiecare dintre informațiile vizate. Or, atunci când nelegalitatea nu afectează decât anumite părți dissociabile dintr-o decizie, în speță părțile din decizia din 19 august 2022 în privința cărora ar trebui să se considere că ating substanța dreptului la respectarea secretului comunicațiilor dintre avocat și clientul său, instanța administrativă luxemburgheză poate limita anularea deciziei numai la aceste părți. Cu alte cuvinte, în speță, instanța administrativă luxemburgheză ar putea lăsa să subziste obligația avocatului de a furniza informațiile despre care se consideră că nu afectează substanța dreptului la respectarea secretului comunicațiilor dintre avocat și clientul său.
- 36 În consecință, chiar dacă Curtea de Justiție ar recunoaște, în principiu, posibilitatea de a obliga un avocat să furnizeze informații în cadrul unui schimb de informații la cerere și chiar dacă articolul 177 AO ar fi admis, în principiu, ca temei juridic intern valabil pentru o astfel de somație, în conformitate cu trimiterea efectuată de articolul 18 alineatul (1) din Directiva 2011/16, Cour administrative (Curtea Administrativă) nu ar trebui să se limiteze la examinarea ingerinței în substanța confidențialității comunicărilor dintre avocat și clientul său, ci să verifice în rest dacă alte principii reținute de Curtea de Justiție în Hotărârea din 8 decembrie 2022 sunt, eventual, de natură să limiteze și mai mult informațiile care pot fi solicitate în mod valabil din partea unui avocat în cadrul unui schimb de informații la cerere întemeiat pe Directiva 2011/16.
- 37 Astfel, în Hotărârea din 8 decembrie 2022, Curtea de Justiție a aplicat principiul proporționalității în cazul obligației de notificare aflate în sarcina avocaților,

arătând că „acesta impune ca restrângerile pe care actele dreptului Uniunii printre altele le pot aduce unor drepturi și unor libertăți consacrate de cartă să nu depășească limitele a ceea ce este adecvat și necesar pentru realizarea obiectivelor legitime urmărite sau ale necesității de a proteja drepturile și libertățile celorlalți, fiind stabilit că, atunci când este posibilă alegerea între mai multe măsuri adecvate, trebuie să se recurgă la cea mai puțin constrângătoare. În plus, un obiectiv de interes general nu poate fi urmărit fără a ține seama de faptul că trebuie conciliat cu drepturile fundamentale vizate de măsură, prin efectuarea unei ponderări echilibrate între, pe de o parte, obiectivul de interes general și, pe de altă parte, drepturile în cauză, pentru a se asigura că inconveniente cauzate de această măsură nu sunt disproporționate în raport cu scopurile vizate” (Hotărârea din 8 decembrie 2022, Orde van Vlaamse Balies și alții, C-694/20, EU:C:2022:963, punctul 41).

- 38 În ceea ce privește aspectul dacă în această cauză obligația impusă avocaților era adecvată și necesară pentru realizarea obiectivelor Directivei 2011/16, Curtea de Justiție a examinat această problemă în raport cu obligația de notificare prevăzută la articolul 8ab alineatul (5) din directiva menționată, verificând caracterul său strict necesar în raport cu obligațiile care revin tuturor celorlalți intermediari sau, dacă este cazul, contribuabilului în cauză. În măsura în care aceste obligații ale celorlalți intermediari și ale contribuabilului în cauză asigură, în opinia Curții de Justiție, o notificare efectivă a modalității în discuție către administrația fiscală competentă, aceasta a constatat lipsa necesității obligației de notificare în sarcina avocaților.
- 39 Deși aceste cerințe întemeiate pe caracterul adecvat și necesar pentru realizarea obiectivului Directivei 2011/16 trebuie aplicate obligației unui avocat de a furniza informații în cadrul schimbului de informații la cerere, ele ar putea fi înțelese în sensul că impun un control consolidat al relevanței probabile a informațiilor solicitate avocatului pentru a se asigura că acestuia din urmă i se solicită să furnizeze numai informații care pot fi utilizate efectiv în scopul impozitării în statul solicitant. Cerința privind necesitatea obligației de cooperare a avocatului ar putea implica de asemenea un control consolidat al epuizării prealabile de către statul membru solicitant a surselor uzuale de informații pe care le-ar fi putut utiliza în această situație pentru a obține informațiile solicitate, fără a risca să pună în pericol atingerea scopului urmărit, în conformitate cu articolul 17 alineatul (1) din Directiva 2011/16. Aceeași cerință ar mai putea presupune să se verifice în mod concret dacă avocatul vizat este efectiv singura sursă posibilă a informațiilor solicitate.
- 40 De asemenea, ponderarea echilibrată care trebuie efectuată între, pe de o parte, obiectivul de interes general și, pe de altă parte, drepturile în cauză, pentru ca inconveniente cauzate de această măsură să nu fie disproporționate în raport cu scopurile vizate, ar putea impune să se prevadă condiții suplimentare de validitate a unei decizii prin care se dispune furnizarea de informații emisă împotriva unui avocat într-un schimb de informații la cerere, care ar putea ține de un scop fiscal

specific, de exemplu, identificarea unor structuri agresive sau abuzive ori de importanța mizei financiare a controlului în curs în statul solicitant.

- 41 Cour administrative (Curtea Administrativă) consideră că, în cadrul examinării validității unei somații adresate unui avocat de a furniza anumite informații într-o procedură de schimb de informații la cerere cu un alt stat membru în temeiul Directivei 2011/16, principiile enunțate în Hotărârea Curții de Justiție din 8 decembrie 2022 sunt de natură să pună în discuție validitatea dispozițiilor Directivei 2011/16, ale articolului 177 AO și ale deciziei din 19 august 2022 (a cincea și a șasea întrebare).

4. Întrebările preliminare:

- 42 În conformitate cu articolul 267 TFUE, Cour administrative (Curtea Administrativă) solicită Curții de Justiție să se pronunțe cu titlu preliminar cu privire la următoarele întrebări:

„1. Consultanța juridică a unui avocat în materia dreptului societăților comerciale – în speță în vederea creării unei structuri societare de investiții – intră în domeniul de aplicare al protecției sporite a schimburilor dintre avocați și clienții lor acordată prin articolul 7 din cartă?

2. În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, o decizie a autorității competente a unui stat membru solicitat, emisă pentru a da curs unei cereri de schimb de informații la cerere care emană de la un alt stat membru în temeiul Directivei 2011/16, prin care un avocat este obligat să îi furnizeze *grosso modo* întreaga documentație disponibilă referitoare la relațiile sale cu clientul său, o descriere detaliată a operațiunilor care au făcut obiectul consultanței sale, o explicație privind implicarea sa în aceste procese și identificarea interlocutorilor săi, constituie o ingerință în dreptul la respectarea secretului comunicațiilor dintre avocați și clienții lor, garantat la articolul 7 din cartă?

3. În cazul unui răspuns afirmativ la a doua întrebare, Directiva 2011/16 este conformă cu articolul 7 și cu articolul 52 alineatul (1) din cartă în măsura în care nu conține, în afară de articolul 17 alineatul (4), nicio dispoziție care să permită în mod formal ingerința în confidențialitatea schimburilor dintre avocați și clienții lor în cadrul sistemului de schimb de informații la cerere și care să definească ea însăși întinderea restrângerii exercițiului dreptului în cauză?

4. În cazul unui răspuns afirmativ la a treia întrebare, regimul obligației de colaborare a avocaților (sau a unui cabinet de avocatură) în calitate de terți deținători în cadrul aplicării mecanismului schimbului de informații la cerere instituit prin Directiva 2011/16, în special limitările specifice prin care se urmărește să se țină seama de incidența secretului profesional al acestora, poate fi reglementat prin dispozițiile de drept intern ale fiecărui stat membru care reglementează obligația de colaborare a avocaților, în calitate de terți, la ancheta

fiscală în cadrul aplicării legii fiscale interne, în conformitate cu trimiterea făcută la articolul 18 alineatul (1) din directiva menționată?

5. În cazul unui răspuns afirmativ la a patra întrebare, pentru a fi conformă cu articolul 7 din cartă, o dispoziție legală națională care stabilește regimul obligației de colaborare a avocaților în calitate de terți deținători, precum cea aplicabilă în speță, trebuie să cuprindă dispoziții speciale care:

- să asigure respectarea substanței confidențialității comunicărilor dintre avocat și clientul său; și
- să instituie condiții speciale pentru a se asigura că obligația de colaborare a avocaților este redusă la ceea ce este adecvat și necesar pentru realizarea obiectivului Directivei 2011/16?

6. În cazul unui răspuns afirmativ la a cincea întrebare, condițiile speciale menite să asigure reducerea colaborării avocaților în cadrul anchetei fiscale la ceea ce este adecvat și necesar pentru realizarea obiectivului Directivei 2011/16 trebuie să includă obligația autorității competente a statului membru solicitat:

- de a efectua un control consolidat în ceea ce privește aspectul dacă statul membru solicitant a epuizat efectiv în prealabil sursele uzuale de informații pe care le-ar fi putut utiliza în această situație pentru a obține informațiile solicitate, fără a risca să pună în pericol atingerea scopului urmărit, în conformitate cu articolul 17 alineatul (1) din Directiva 2011/16; și/sau
- de a se fi adresat în prealabil și fără succes altor potențiali deținători de informații înainte de a se adresa, în ultimă instanță, unui avocat în calitate sa de potențial deținător de informații; și/sau
- de a efectua, în fiecare caz individual, o ponderare între, pe de o parte, obiectivul de interes general și, pe de altă parte, drepturile în cauză, astfel încât o decizie prin care se dispune furnizarea de informații să nu poată fi emisă în mod valabil împotriva unui avocat decât dacă sunt îndeplinite condiții suplimentare, precum cerința ca miza financiară a controlului în curs în statul solicitant să atingă sau să poată atinge un anumit nivel sau să poată intra sub incidența dreptului penal?”