Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

26 settembre 2024*

«Rinvio pregiudiziale – Cooperazione amministrativa nel settore fiscale – Direttiva 2011/16/UE – Scambio di informazioni su richiesta – Ingiunzione rivolta a un avvocato di comunicare informazioni – Segreto professionale dell'avvocato – Articolo 7 e articolo 52, paragrafo 1, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea»

Nella causa C-432/23,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Cour administrative (Corte amministrativa, Lussemburgo), con decisione dell'11 luglio 2023, pervenuta in cancelleria il 12 luglio 2023, nel procedimento

F SCS,

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

contro

Administration des contributions directes,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da A. Prechal, presidente di sezione, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer (relatore) e M.L. Arastey Sahún, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per l'Ordre des avocats du barreau de Luxembourg, da P. Mellina e A. Steichen, avocats;

– per il governo lussemburghese, da A. Germeaux e T. Schell, in qualità di agenti;

– per il governo tedesco, da J. Möller, J. Heitz e M. Hellmann, in qualità di agenti;

* Lingua processuale: il francese.

– per il governo spagnolo, da L. Aguilera Ruiz, in qualità di agente;

– per il governo austriaco, da A. Posch e J. Schmoll, in qualità di agenti;

– per il Consiglio dell'Unione europea, da K. Pavlaki, S. Santoro e A. Sikora-Kalėda, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da A. Ferrand e W. Roels, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocata generale, presentate all'udienza del 30 maggio 2024,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 17, paragrafi 1 e 4, e dell'articolo 18, paragrafo 1, della 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 (GU 2011, L 64, pag. 1), nonché dell'articolo 7 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»), e sulla validità della direttiva 2011/16 alla luce dell'articolo 7 e dell'articolo 52, paragrafo 1, della Carta.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la F SCS (in prosieguo: la «F»), studio legale costituito sotto forma di società in accomandita semplice in Lussemburgo, e l'Ordre des avocats du barreau de Luxembourg (Ordine degli avvocati del foro di Lussemburgo; in prosieguo: l' «OABL») da un lato, e l'administration des contributions directes (Ufficio delle imposte dirette, Lussemburgo), dall'altro, in merito a un provvedimento ingiuntivo emesso da quest'ultima nei confronti della F affinché essa fornisse informazioni e documenti, nonché a un'ammenda inflitta alla F per non aver dato seguito a detto provvedimento ingiuntivo.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva 2011/16

3 La direttiva 2011/16 ha istituito un sistema di cooperazione tra le autorità fiscali degli Stati membri e stabilisce le norme e le procedure da applicare nello scambio di informazioni tra Stati membri a fini fiscali.

4 L'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva di cui trattasi dispone quanto segue:

«La presente direttiva stabilisce le norme e le procedure in base alle quali gli Stati membri cooperano fra loro ai fini dello scambio di informazioni prevedibilmente pertinenti per l'amministrazione e l'applicazione delle leggi nazionali degli Stati membri relative alle imposte di cui all'articolo 2».

5 L'articolo 3 di detta direttiva, intitolato «Definizioni», prevede quanto segue:

«Ai fini della presente direttiva si intende per:

(...)

8) "scambio di informazioni su richiesta": lo scambio di informazioni basato su una richiesta effettuata dallo Stato membro richiedente allo Stato membro interpellato in un caso specifico;

(...)».

6 L'articolo 5 della direttiva 2011/16, che è la prima disposizione della sezione I, intitolata «Scambio di informazioni su richiesta», del capo II di tale direttiva, è così formulato:

«Su richiesta dell'autorità richiedente, l'autorità interpellata trasmette all'autorità richiedente le informazioni previste all'articolo 1, paragrafo 1, di cui sia in possesso o che ottenga a seguito di un'indagine amministrativa».

7 Ai sensi dell'articolo 6 di tale direttiva, intitolato «Indagini amministrative»:

«1. L'autorità interpellata provvede all'effettuazione delle indagini amministrative necessarie per ottenere le informazioni di cui all'articolo 5.

(...)

3. Per procurarsi le informazioni richieste o condurre l'indagine amministrativa richiesta, l'autorità interpellata procede come se agisse per conto proprio o su richiesta di un'altra autorità del proprio Stato membro.

(…)».

8 L'articolo 17, intitolato «Limiti», contenuto nel capo IV, intitolato «Condizioni che disciplinano la cooperazione amministrativa», della medesima direttiva così dispone:

«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.

2. La presente direttiva non impone allo Stato membro interpellato alcun obbligo di effettuare indagini o di comunicare informazioni, qualora condurre tali indagini o raccogliere le informazioni richieste per fini propri sia contrario alla sua legislazione.

(...)

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.

(...)».

9 L'articolo 18, intitolato «Obblighi», contenuto nel medesimo capo IV della direttiva 2011/16, prevede quanto segue:

«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 (…) 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.

2. L'articolo 17, paragrafi 2 e 4, non può in nessun caso essere interpretato nel senso di autorizzare l'autorità interpellata di uno Stato membro a rifiutare di fornire informazioni solamente perché tali informazioni sono detenute da una banca, da un altro istituto finanziario, da una persona designata o che agisce in qualità di agente o fiduciario o perché si riferiscono agli interessi proprietari di una persona.

(...)».

Direttiva 2018/822

10 La direttiva 2011/16 è stata modificata più volte e, in particolare, dalla direttiva (UE) 2018/822 del Consiglio, del 25 maggio 2018, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica (GU 2018, L 139, pag. 1), che ha introdotto un obbligo di comunicazione alle autorità competenti riguardante i meccanismi fiscali transfrontalieri di pianificazione fiscale potenzialmente aggressivi.

11 L'articolo 8 *bis ter*, intitolato «Ambito di applicazione e condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica», della direttiva 2011/16, come modificata dalla direttiva 2018/822, nei suoi paragrafi 1 e 5 enuncia quanto segue:

«1. Ciascuno Stato membro adotta le misure necessarie per imporre agli intermediari la comunicazione alle autorità competenti di informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica di cui sono a conoscenza, che sono in loro possesso o di cui hanno controllo entro 30 giorni (…)

(...)

5. Ciascuno Stato membro può adottare le misure necessarie per concedere agli intermediari il diritto all'esenzione dalla comunicazione di informazioni su un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica quando l'obbligo di comunicazione violerebbe il segreto professionale sulla base del diritto nazionale dello Stato membro. In tali circostanze, ciascuno Stato membro adotta le misure necessarie per imporre agli intermediari la notifica, senza indugio, dei rispettivi obblighi di comunicazione ai sensi del paragrafo 6 a un eventuale altro intermediario o, in sua assenza, al contribuente pertinente.

Gli intermediari possono avere diritto all'esenzione, ai sensi del primo comma, soltanto nella misura in cui operano nei limiti delle pertinenti norme nazionali che definiscono le loro professioni».

Diritto lussemburghese

Legge del 29 marzo 2013

12 L'articolo 6 della legge del 29 marzo 2013, che recepisce la direttiva 2011/16 e che reca: 1) modifica della legge generale in materia di imposte; 2) abrogazione della legge modificata del 15 marzo 1979, che disciplina l'assistenza amministrativa internazionale in materia di imposte dirette (*Mémorial* A 2013, pag. 756; in prosieguo: la «legge del 29 marzo 2013»), così dispone:

«Su richiesta dell'autorità richiedente, l'autorità lussemburghese interpellata le trasmette le informazioni prevedibilmente pertinenti per l'amministrazione e l'applicazione delle leggi nazionali dello Stato membro richiedente in materia di imposte e tasse previste dall'articolo 1, di cui sia in possesso o che ottenga a seguito di un'indagine amministrativa».

13 L'articolo 7, commi 1 e 3, della legge del 29 marzo 2013 è così formulato:

«(1) L'autorità lussemburghese interpellata provvede all'effettuazione delle indagini amministrative necessarie per ottenere le informazioni di cui all'articolo 6.

(...)

(3) Per procurarsi le informazioni richieste o condurre l'indagine amministrativa richiesta, l'autorità lussemburghese interpellata procede come se agisse per conto proprio o su richiesta di un'altra autorità lussemburghese».

14 L'articolo 18, commi 2 e 4, della medesima legge prevede quanto segue:

«(2) L'autorità lussemburghese interpellata non ha nessun obbligo di effettuare indagini o di comunicare informazioni, qualora condurre tali indagini o raccogliere le informazioni richieste per fini propri sia contrario alla sua legislazione.

(...)

(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».

Legge del 25 novembre 2014

15 La legge del 25 novembre 2014, che prevede la procedura applicabile allo scambio di informazioni su richiesta in materia fiscale e che modifica la legge del 31 marzo 2010, recante approvazione delle convenzioni tributarie e che istituisce la procedura applicabile in materia di scambio di informazioni su richiesta (*Mémorial* A 2014, pag. 4170), come modificata dalla legge del

1º marzo 2019 (*Mémorial* A 2019, n. 112; in prosieguo: la «legge del 25 novembre 2014»), ha recepito la direttiva 2011/16 in diritto lussemburghese per quanto riguarda gli aspetti procedurali di quest'ultima.

16 L'articolo 1, comma 1, di tale legge così dispone:

«La presente legge è applicabile, a decorrere dalla sua entrata in vigore, alle richieste di scambio di informazioni in materia fiscale provenienti dall'autorità competente di uno Stato richiedente a norma:

(...)

4. della [legge del 29 marzo 2013];

(...)».

17 L'articolo 2, commi 1 e 2, della legge del 25 novembre 2014 così dispone:

«(1) Le amministrazioni tributarie sono autorizzate a richiedere le informazioni di qualsiasi natura necessarie ai fini dell'applicazione dello scambio di informazioni, come previsto dalle convenzioni e dalle leggi, al detentore delle informazioni stesse.

(2) Il detentore delle informazioni è tenuto a fornire le informazioni richieste, nella loro totalità, in maniera precisa e senza alterazioni, entro un mese dalla notifica della decisione che ingiunga di fornire le informazioni richieste. Tale obbligo prevede altresì la trasmissione, senza alterazioni, dei documenti su cui si basano le informazioni».

18 L'articolo 3, commi 3 e 5, di tale legge è così formulato:

«(3) Qualora l'amministrazione fiscale competente non disponga delle informazioni richieste, il suo direttore, o il suo delegato, mediante lettera raccomandata indirizzata al detentore delle informazioni notifica la propria decisione che ingiunge di fornire le informazioni richieste.

(...)

(5) Oltre al procedimento di ingiunzione previsto al comma 3, l'amministrazione tributaria competente dispone degli stessi poteri investigativi di quelli esercitati nell'ambito dei procedimenti tributari miranti alla liquidazione o al controllo delle imposte, dazi e tasse, con tutte le garanzie ivi previste».

L'AO

19 L'articolo 171 della legge generale in materia di imposte, del 22 maggio 1931, denominata «Abgabenordnung» (*Mémorial* A 1931, n. 900), e successive modifiche (in prosieguo: l'«AO»), al comma 2 così dispone:

«[Il soggetto passivo] deve presentare, su richiesta, le note, i libri e i registri commerciali, nonché i documenti pertinenti per la liquidazione dell'imposta (articolo 207), per consultazione e controllo».

20 L'articolo 175, commi 1 e 2, dell'AO stabilisce quanto segue:

«(1) Chiunque non sia soggetto passivo, ad eccezione delle persone designate come parenti (...), deve altresì fornire all'autorità di controllo tributaria informazioni su fatti rilevanti ai fini dell'esercizio della verifica fiscale o nell'ambito di un procedimento di indagine fiscale ai fini dell'accertamento di crediti fiscali. (...)

(2) Le informazioni devono essere richieste e fornite per iscritto, nella misura in cui ciò sia fattibile e non siano necessarie deroghe per motivi particolari; l'ufficio di verifica fiscale può tuttavia ordinare la comparizione del soggetto tenuto a fornire le informazioni».

21 L'articolo 177 dell'AO così recita:

«Possono (...) rifiutare l'accesso:

1. Difensori e avvocati, nella misura in cui hanno agito in materia penale,

(...)

3. gli avvocati, per le informazioni loro affidate nell'esercizio della loro professione;

4. 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 materia fiscale, salvo che si tratti di questioni in cui una risposta in senso affermativo o negativo esponga i loro mandanti al rischio di essere perseguiti penalmente».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

22 A seguito di una richiesta di informazioni presentata dalle autorità tributarie spagnole sulla base della direttiva 2011/16, il 28 giugno 2022 l'amministrazione delle imposte dirette ha inviato alla F un provvedimento ingiuntivo affinché essa fornisse tutti i documenti e le informazioni disponibili riguardanti i servizi da lei forniti alla K, società di diritto spagnolo, in occasione dell'acquisizione di un'impresa e dell'assunzione di una partecipazione di maggioranza in un'altra società, entrambe parimenti di diritto spagnolo.

23 Tale provvedimento era redatto nei seguenti termini:

«(...)

La invitiamo a fornirci, entro e non oltre il 3 agosto 2022, per il periodo dal 1º gennaio 2016 al 31 dicembre 2019, le informazioni e i documenti seguenti:

– (…) tutta la documentazione disponibile (lettera di incarico, contratti con il cliente, relazioni, memorandum, comunicazioni, fatture, ecc.) riguardante i servizi forniti dalla [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. ... del 4/3/2016);
  o dell'acquisizione di un'altra impresa spagnola da parte del gruppo nel 2018 (fattura n. ... del 13/12/2018);

– (…) 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;

– (…) la copia di tutti i documenti pertinenti relativi ai trattini precedenti.

Mi preme richiamare la Sua attenzione sul fatto che, conformemente all'articolo 2[, comma 2,] della [legge del 25 novembre 2014], il detentore delle informazioni è tenuto a fornire le informazioni richieste nonché i documenti sui quali tali informazioni sono fondate integralmente, in modo preciso e senza alterazioni.

(...)».

24 Con messaggio di posta elettronica dell'8 luglio 2022, F ha risposto di aver agito in qualità di avvocato consulente del gruppo del quale fa parte la K e di trovarsi, per questo motivo e a causa del segreto professionale che le si impone, nell'impossibilità di comunicare informazioni riguardanti il suo cliente.

25 Con messaggio di posta elettronica dell'11 luglio 2022, l'amministrazione delle imposte dirette, facendo riferimento all'articolo 2, commi 1 e 2, della legge del 25 novembre 2014, ha invitato F a conformarsi al provvedimento ingiuntivo del 28 giugno 2022.

26 Con lettera dell'8 agosto 2022, F ha risposto di non disporre di informazioni non coperte dal segreto professionale di cui all'articolo 177, comma 1, dell'AO, precisando nel contempo che il suo mandato nell'ambito del fascicolo descritto in tale provvedimento ingiuntivo non era di natura fiscale, ma riguardava unicamente il diritto societario.

27 Con decisione del 19 agosto 2022, detta amministrazione ha nuovamente ingiunto alla F, a pena di ammenda, di fornire le informazioni e i documenti richiesti, ricordando che la comunicazione di questi ultimi integralmente, in modo preciso e senza alterazioni, era obbligatoria in forza dell'articolo 2, comma 2, della legge del 25 novembre 2014.

28 Con decisione del 16 settembre 2022 la medesima amministrazione ha inflitto alla F una sanzione tributaria per non aver dato seguito al provvedimento ingiuntivo del 19 agosto 2022.

29 Il 18 ottobre 2022 F ha proposto, dinanzi al Tribunal administratif (Tribunale amministrativo, Lussemburgo), un ricorso volto alla riforma della decisione del 16 settembre 2022 nonché, il 25 novembre 2022, un ricorso di annullamento del provvedimento ingiuntivo del 19 agosto 2022 (in prosieguo: l'«ingiunzione controversa»). L'OABL ha chiesto di intervenire a sostegno della F nell'ambito di questo secondo ricorso.

30 Con sentenza del 23 febbraio 2023 tale giudice ha respinto il ricorso di annullamento e, pertanto, l'istanza di intervento depositata dall'OABL in quanto irricevibili *ratione temporis*.

31 F e l'OABL hanno interposto appello avverso tale sentenza dinanzi alla Cour administrative (Corte amministrativa, Lussemburgo), giudice del rinvio.

32 Con sentenza del 4 maggio 2023 tale giudice ha dichiarato che il ricorso di annullamento proposto dalla F avverso l'ingiunzione controversa e l'istanza di intervento depositata dall'OABL erano ricevibili, e ha deciso di trattare la causa.

33 Quanto al merito, il giudice del rinvio rileva che la ricorrente e l'interveniente dinanzi a esso articolano la loro argomentazione relativa all'illegittimità dell'ingiunzione controversa intorno all'articolo 17, paragrafi 2 e 4, della direttiva 2011/116 e all'articolo 18, commi 2 e 4, della legge del 29 marzo 2013, che ne garantisce il recepimento in diritto lussemburghese, e che essi invocano, in tale contesto, la sentenza dell'8 dicembre 2022, Orde van Vlaamse Balies e a. (C-694/20; in prosieguo: la «sentenza Orde van Vlaamse Balies e a.», EU:C:2022:963), nonché le disposizioni della Carta, in particolare l'articolo 7 di quest'ultima.

34 A tal riguardo detto giudice ritiene che, al fine di pronunciarsi su quest'argomento e risolvere la controversia di cui è investito, sia necessario che la Corte apporti vari chiarimenti destinati a consentirgli di valutare la conformità dell'ingiunzione controversa al diritto dell'Unione e ciò indipendentemente dal fatto di accertare se, nel caso di specie, F possa anche essere eventualmente dispensata dall'obbligo di fornire le informazioni e i documenti richiesti o alcuni di essi in forza dell'articolo 177 dell'AO qualora la consulenza fornita da quest'ultima non lo sia stata «in materia fiscale», ai sensi del comma 2 di tale articolo.

35 Pertanto il giudice del rinvio rileva anzitutto che la Corte ha dichiarato, nella sentenza Orde van Vlaamse Balies e a., che l'obbligo istituito dall'articolo 8 *bis ter* della direttiva 2011/16, come modificata dalla direttiva 2018/822, nei confronti dell'avvocato che concepisce, commercializza od organizza un meccanismo transfrontaliero di rivelare a un terzo la sua identità, la sua valutazione quanto al contenuto del meccanismo transfrontaliero e il fatto che egli sia stato consultato, nonché la divulgazione di tali informazioni all'amministrazione tributaria, comportano un'ingerenza nel diritto al rispetto delle comunicazioni tra l'avvocato e il suo cliente, garantito dall'articolo 7 della Carta. Orbene, nel caso di specie, l'ingiunzione controversa imporrebbe alla F di fornire all'amministrazione delle imposte dirette l'insieme della documentazione relativa ai suoi rapporti con il suo cliente relativi alla realizzazione di talune strutture societarie di investimento. Sembrerebbe pertanto logico dedurne che anche tale ingiunzione comporti un'ingerenza in detto diritto. Tuttavia, tenuto conto della differenza tra i regimi di scambio di informazioni e gli atti corrispondenti, oggetto rispettivamente della sentenza Orde van Vlaamse Balies e a. e della causa di cui è investito, il giudice del rinvio ritiene necessaria una conferma di tale analisi.

36 Inoltre, nel caso in cui si applichi la tutela di cui all'articolo 7 della Carta e si ritenesse sussistente l'esistenza di un'ingerenza, il giudice del rinvio osserva che la Corte, nel punto 34 della sentenza Orde van Vlaamse Balies e a., ha ricordato che i diritti sanciti da tale articolo 7 non risultano prerogative assolute, ma devono essere presi in considerazione alla luce della loro funzione nella società e che, come risulta dall'articolo 52, paragrafo 1, della Carta, quest'ultima ammette limitazioni all'esercizio di detti diritti purché, in particolare, tali limitazioni siano previste dalla legge. Tuttavia esso rileva che, a parte il suo articolo 17, paragrafo 4, la direttiva 2011/16 non contiene, in materia di scambio di informazioni su richiesta, nessuna disposizione che preveda un regime particolare che contenga limitazioni specifiche dell'obbligo, per un avvocato, di fornire informazioni in qualità di terzo detentore delle medesime. Di conseguenza, in mancanza di disposizioni che prevedano un siffatto regime particolare, si porrebbe la questione della conformità della direttiva 2011/16 all'articolo 7 e all'articolo 52, paragrafo 1, della Carta.

37 Il giudice del rinvio ritiene peraltro che, se la Corte dovesse concludere nel senso della conformità della direttiva 2011/16 alla Carta sotto il profilo evocato al punto precedente, si porrebbe la questione se la portata del dovere di collaborazione gravante sugli avvocati nell'ambito dello scambio di informazioni su richiesta disciplinato da tale direttiva, tenendo conto, nel contempo, dell'incidenza del segreto professionale cui essi sono soggetti, possa essere determinata dalle disposizioni del diritto di ciascuno Stato membro, conformemente al rinvio operato dall'articolo 18, paragrafo 1, di detta direttiva. Essa precisa che, in tale ipotesi, l'articolo 177 dell'AO dovrebbe essere applicato, nel caso di specie, in quanto disposizione nazionale che disciplina detto dovere di collaborazione degli avvocati, in qualità di terzi.

38 Alla luce di ciò, il giudice del rinvio osserva inoltre che, nel punto 39 della sentenza Orde van Vlaamse Balies e a., la Corte ha dichiarato che, per garantire il rispetto del contenuto essenziale della riservatezza delle comunicazioni tra un avvocato e il suo cliente, sarebbe ammissibile solo la revoca limitata di tale riservatezza. Nel caso di specie, l'ingiunzione controversa impone alla F di fornire tutta la documentazione relativa ai suoi rapporti con il suo cliente relativi alla realizzazione di talune strutture societarie di investimento. In tali circostanze, non si può escludere che detta ingiunzione riguardi il contenuto essenziale del diritto al rispetto delle comunicazioni tra un avvocato e il suo cliente. Poiché l'ingiunzione di cui trattasi è tuttavia conforme all'articolo 177 dell'AO, si porrebbe peraltro anche la questione se tanto detta disposizione nazionale quanto la summenzionata ingiunzione siano conformi all'articolo 7 della Carta.

39 Infine il giudice del rinvio rileva che, in caso di conflitto con quest'ultima disposizione, una siffatta conclusione non comporterebbe tuttavia automaticamente l'annullamento integrale di detta ingiunzione, poiché quest'ultima costituisce una decisione divisibile secondo le informazioni richieste. Il giudice lussemburghese potrebbe quindi lasciar sussistere l'obbligo imposto all'avvocato di fornire le informazioni che non siano considerate pregiudizievoli per il contenuto essenziale del diritto al rispetto delle sue comunicazioni con il suo cliente.

40 Di conseguenza, l'esame del giudice del rinvio non dovrebbe limitarsi alla constatazione di un'eventuale ingerenza nel contenuto essenziale della riservatezza delle comunicazioni tra un avvocato e il suo cliente, ma dovrebbe proseguire verificando se altre considerazioni enunciate dalla Corte nella sentenza Orde van Vlaamse Balies e a., in particolare a proposito del principio di proporzionalità, siano eventualmente idonee a delimitare le informazioni che possano essere validamente richieste a un avvocato nell'ambito di uno scambio di informazioni su richiesta fondato sulla direttiva 2011/16.

41 È in tale contesto che la Cour administrative (Corte amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«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 nessuna 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 in precedenza effettivamente 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 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».

Sulla competenza della Corte

42 Il governo austriaco ha espresso dubbi in merito alla competenza della Corte affermando in sostanza che, poiché la direttiva 2011/16 non precisa le condizioni alle quali indagini o comunicazioni possano svolgersi lecitamente e, in particolare, a quali condizioni un individuo possa rifiutarsi di fornire informazioni invocando un segreto professionale, siffatte questioni dipenderebbero esclusivamente dal diritto nazionale, cosicché la controversia principale non rientrerebbe nell'ambito di applicazione di tale direttiva né, pertanto, in quello del diritto dell'Unione.

43 Occorre ricordare che la direttiva 2011/16 organizza lo scambio di informazioni su richiesta tra Stati membri e, in tale contesto, dispone, nel suo articolo 18, paragrafo 1, che lo Stato membro interpellato applica le sue disposizioni per la raccolta di informazioni al fine di ottenere le informazioni richieste dallo Stato membro richiedente. Pertanto quando lo Stato membro interpellato, a seguito di una richiesta di scambio di informazioni formulata in forza della sezione I del capo II della direttiva 2011/16, conduce un'indagine secondo i suoi procedimenti nazionali e rivolge al detentore di informazioni un'ingiunzione di comunicare queste ultime, esso applica tale direttiva e, pertanto, il diritto dell'Unione.

44 A tal riguardo la Corte ha dichiarato che costituisce una siffatta attuazione, che comporta, come risulta dall'articolo 51, paragrafo 1, della Carta, l'applicabilità di quest'ultima, l'adozione, da parte di uno Stato membro, di una normativa che precisi le modalità della procedura di scambio di informazioni su richiesta istituita dalla direttiva 2011/16, in particolare prevedendo la facoltà, per l'autorità competente, di adottare una decisione che obblighi una persona in possesso di informazioni a fornirle queste ultime [sentenza del 6 ottobre 2020, État luxembourgeois (Diritto di ricorso contro una richiesta di informazioni in materia fiscale), C-245/19 e C-246/19, EU:C:2020:795, punti 45 e 46 e giurisprudenza ivi citata].

45 In tali circostanze, si deve concludere che la Corte è competente ad esaminare se e in che misura le disposizioni della Carta ostino all'applicazione, da parte di uno Stato membro, di disposizioni nazionali come quelle di cui trattasi nel procedimento principale nell'ambito e ai fini dell'esecuzione di una richiesta di scambio di informazioni ai sensi della sezione I del capo II della direttiva 2011/16.

Sulle prime due questioni pregiudiziali

46 Con le prime due questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 7 della Carta debba essere interpretato nel senso che una consulenza legale in materia di diritto societario rientri nell'ambito della tutela rafforzata delle comunicazioni tra un avvocato e il suo cliente, garantita da tale articolo, cosicché una decisione che ingiunge a un avvocato di fornire all'amministrazione dello Stato membro interpellato, ai fini di uno scambio di informazioni su richiesta previsto dalla direttiva 2011/16, l'insieme della documentazione e delle informazioni relative ai suoi rapporti con il suo cliente, relative a una siffatta consultazione, costituisca un'ingerenza nel diritto al rispetto delle comunicazioni tra un avvocato e il suo cliente, garantito da detto articolo.

47 Occorre ricordare che l'articolo 7 della Carta, che riconosce ad ogni persona il diritto al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e delle proprie comunicazioni, corrisponde all'articolo 8, paragrafo 1, della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950 (in prosieguo: la «CEDU») (sentenza Orde van de Vlaamse Balies e a., punto 25).

48 Conformemente all'articolo 52, paragrafo 3, della Carta, che mira a garantire la necessaria coerenza tra i diritti contenuti in quest'ultima e i corrispondenti diritti garantiti dalla CEDU senza pregiudicare l'autonomia del diritto dell'Unione, la Corte deve tener conto, nell'interpretazione dei diritti garantiti dall'articolo 7 della Carta, dei corrispondenti diritti garantiti dall'articolo 8, paragrafo 1, della CEDU, come interpretati dalla Corte europea dei diritti dell'uomo, quali soglia di protezione minima (sentenza Orde van de Vlaamse Balies e a., punto 26).

49 Come già rilevato dalla Corte, dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo risulta che l'articolo 8, paragrafo 1, della CEDU tutela la riservatezza di ogni scambio di corrispondenza tra individui e concede una tutela rafforzata alle comunicazioni tra gli avvocati e i loro clienti. Al pari di detta disposizione, la cui tutela copre non solo l'attività di difesa, ma altresì la consulenza legale, l'articolo 7 della Carta garantisce necessariamente la segretezza di tale consulenza giuridica, e ciò tanto riguardo al suo contenuto quanto alla sua esistenza. Infatti, coloro che consultano un avvocato possono ragionevolmente attendersi che le loro comunicazioni restino private e riservate. Pertanto, a parte situazioni eccezionali, dette persone devono poter legittimamente confidare nel fatto che il loro avvocato non renda noto a nessuno, senza il loro consenso, che esse lo consultano (sentenza Orde van Vlaamse Balies e a., punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

50 La tutela specifica che l'articolo 7 della Carta e l'articolo 8, paragrafo 1, della CEDU conferiscono al segreto professionale degli avvocati, che si traduce anzitutto in obblighi a loro carico, è giustificata dal fatto che agli avvocati è affidato un compito fondamentale in una società democratica, ossia la difesa degli individui. Tale compito fondamentale comporta, da un lato, l'esigenza, la cui importanza è riconosciuta in tutti gli Stati membri, di garantire a chiunque la possibilità di rivolgersi con piena libertà al proprio avvocato, la cui professione stessa comprende,

per sua natura, il compito di fornire, in modo indipendente, pareri giuridici a chiunque ne abbia bisogno e, dall'altro, quello, correlativo, di lealtà dell'avvocato nei confronti del proprio cliente (sentenza Orde van Vlaamse Balies e a., punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

51 Dalle considerazioni che precedono risulta che la consulenza legale gode, indipendentemente dal settore del diritto su cui verte, della tutela rafforzata garantita dall'articolo 7 della Carta alle comunicazioni tra un avvocato e il suo cliente. Ne consegue che un provvedimento ingiuntivo come quello di cui trattasi nel procedimento principale costituisce un'ingerenza nel diritto al rispetto delle comunicazioni tra un avvocato e il suo cliente, garantito da tale articolo.

52 Occorre quindi rispondere alle prime due questioni dichiarando che l'articolo 7 della Carta dev'essere interpretato nel senso che una consulenza legale in materia di diritto societario rientra nell'ambito della tutela rafforzata delle comunicazioni tra un avvocato e il suo cliente, garantita da tale articolo, cosicché una decisione che ingiunge a un avvocato di fornire all'amministrazione dello Stato membro interpellato, ai fini di uno scambio di informazioni su richiesta previsto dalla direttiva 2011/16, l'insieme della documentazione e delle informazioni relative ai suoi rapporti con il suo cliente, relative a una siffatta consultazione, costituisce un'ingerenza nel diritto al rispetto delle comunicazioni tra un avvocato e il suo cliente, garantito da detto articolo.

Sulla terza e sulla quarta questione pregiudiziale

53 Con la terza e con la quarta questione, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva 2011/16 sia invalida alla luce dell'articolo 7 e dell'articolo 52, paragrafo 1, della Carta in quanto, al di fuori dell'articolo 17, paragrafo 4, tale direttiva non contiene nessuna disposizione che, da un lato, consenta espressamente un'ingerenza nelle comunicazioni tra un avvocato e il suo cliente nell'ambito del regime dello scambio di informazioni su richiesta e, dall'altro, definisca essa stessa la portata della limitazione all'esercizio del diritto garantito dall'articolo 7 della Carta, prevedendo nel contempo, come risulta dall'articolo 18, paragrafo 1, di detta direttiva, che il diritto degli Stati membri è chiamato a determinare in quale misura il segreto professionale dell'avvocato possa ostacolare una richiesta di informazioni formulata dallo Stato membro interpellato.

54 A tal riguardo risulta segnatamente dalla domanda di pronuncia pregiudiziale che il giudice del rinvio nutre dubbi quanto al rispetto, da parte della direttiva 2011/16, dell'articolo 52, paragrafo 1, della Carta, in particolare nella parte in cui detta disposizione prevede che eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti da quest'ultima debbano essere previste dalla legge.

55 La direttiva 2011/16 riguarda la cooperazione amministrativa e lo scambio di informazioni tra Stati membri nel settore fiscale. L'articolo 1, paragrafo 1, della medesima dispone pertanto che essa «stabilisce le norme e le procedure in base alle quali gli Stati membri cooperano fra loro ai fini dello scambio di informazioni prevedibilmente pertinenti per l'amministrazione e l'applicazione delle leggi nazionali degli Stati membri relative alle imposte di cui all'articolo 2».

56 Nell'ambito dello scambio di informazioni su richiesta, previsto dalla sezione I del capo II di tale direttiva, di cui trattasi nel caso di specie, detta direttiva organizza i rapporti tra lo Stato membro richiedente e lo Stato membro interpellato nonché i loro obblighi reciproci. L'articolo 6, paragrafi 1 e 3, della medesima direttiva dispone pertanto che l'autorità interpellata fa svolgere tutte le indagini amministrative necessarie per ottenere le informazioni richieste e che, in tale

contesto, detta autorità segue gli stessi procedimenti previsti se agisse di propria iniziativa o su richiesta di un'altra autorità del proprio Stato membro. Nel capo IV della direttiva 2011/16, relativo alle condizioni che disciplinano la cooperazione amministrativa, l'articolo 18, paragrafo 1, di tale direttiva prevede che lo Stato membro interpellato applichi le proprie disposizioni per la raccolta di informazioni al fine di ottenere le informazioni richieste.

57 Viceversa, la direttiva 2011/16 non stabilisce, a titolo dello scambio di informazioni su richiesta e a differenza di altri tipi di scambi di informazioni da essa organizzati, come lo scambio automatico e obbligatorio di informazioni previsto dalla sezione II del capo II di tale direttiva, come modificata dalla direttiva 20018/822, nessun obbligo di dichiarazione a carico delle persone o degli operatori in possesso di informazioni.

58 Quanto all'articolo 17, paragrafo 4, della direttiva 2011/16, sebbene esso riguardi i rapporti tra lo Stato membro interpellato e lo Stato membro richiedente e preveda il diritto del primo di rifiutare di trasmettere al secondo talune informazioni, esso non determina ciò che occorra effettuare nel quadro delle procedure nazionali di raccolta di informazioni. Analogamente, l'articolo 17, paragrafo 2, di tale direttiva dispone che quest'ultima non impone allo Stato membro interpellato di procedere ad indagini o di trasmettere informazioni qualora tali indagini o la raccolta di tali informazioni, se condotte per fini propri di tale Stato membro, siano contrarie alla sua legislazione, ma non stabilisce gli obblighi da rispettare nel quadro delle procedure nazionali di raccolta di informazioni.

59 Dalle considerazioni che precedono risulta che, ai fini dello scambio di informazioni su richiesta previsto dalla direttiva 2011/16, il legislatore dell'Unione ha soltanto determinato gli obblighi che gli Stati membri hanno gli uni nei confronti degli altri, autorizzandoli nel contempo a non dar seguito a una richiesta di informazioni qualora la realizzazione delle indagini richieste o la raccolta delle informazioni di cui trattasi siano contrarie alla loro legislazione. Pertanto, il legislatore dell'Unione ha segnatamente lasciato agli Stati membri il compito di garantire che le loro procedure nazionali, applicate per la raccolta di informazioni ai fini di tale scambio, rispettino la Carta, in particolare il suo articolo 7.

60 Ne consegue che il fatto che il regime dello scambio di informazioni su richiesta previsto dalla sezione I del capo II della direttiva 2011/16 non contenga disposizioni relative alla tutela della riservatezza delle comunicazioni tra un avvocato e il suo cliente, nell'ambito della raccolta di informazioni che incombe allo Stato membro interpellato, non implica che tale direttiva violi l'articolo 7 e l'articolo 52, paragrafo 1, della Carta. Infatti da detta direttiva risulta che, coerentemente con l'articolo 51, paragrafo 1, della Carta, spetta a ciascuno Stato membro garantire, nell'ambito delle procedure nazionali applicate ai fini di tale raccolta, la tutela rafforzata delle comunicazioni tra un avvocato e il suo cliente, garantita dall'articolo 7 della Carta citata. Pertanto ciascuno Stato membro deve assicurare, in particolare, che eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti garantiti da tale articolo 7, derivanti da dette procedure nazionali, siano «previste dalla legge», ai sensi dell'articolo 52, paragrafo 1, della Carta.

61 In tali circostanze, occorre rispondere alla terza e alla quarta questione dichiarando che l'esame degli aspetti sui quali vertono tali questioni non ha evidenziato nessun elemento idoneo ad inficiare la validità della direttiva 2011/16 alla luce dell'articolo 7 e dell'articolo 52, paragrafo 1, della Carta.

Sulla quinta e sulla sesta questione pregiudiziale

62 Come risulta dalle spiegazioni della decisione di rinvio, l'ingiunzione controversa impone alla F di produrre tutta la documentazione relativa ai suoi rapporti con il suo cliente relativi alla realizzazione di talune strutture societarie di investimento, una descrizione dettagliata delle operazioni che sono state pertanto oggetto della sua consulenza, una spiegazione del suo coinvolgimento in tali procedure e l'identificazione dei suoi interlocutori. Tale ingiunzione, che costituisce la reiterazione di una precedente ingiunzione avente lo stesso oggetto, è stata decisa dall'amministrazione tributaria dopo che la F si era opposta alla trasmissione delle informazioni e dei documenti così richiesti in precedenza, sostenendo che una siffatta comunicazione avrebbe violato il segreto professionale dell'avvocato al quale F era tenuta e che inoltre, nel caso di specie, le consultazioni di cui trattasi non sarebbero state di natura fiscale. Nell'ingiunzione controversa, l'amministrazione tributaria ha segnatamente comunicato alla F che le incombeva, a pena di ammenda, trasmettere integralmente, in modo preciso e senza alterazioni, le informazioni precedentemente richieste senza poter invocare il segreto professionale. Infine, poiché la F continuava a non ottemperare a detta ingiunzione, l'amministrazione tributaria le ha inflitto l'ammenda così preannunciata.

63 A tal riguardo il giudice del rinvio evidenzia che, tenuto conto dell'ampiezza delle informazioni richieste, le quali vertono, in sostanza, sul contenuto dell'intero fascicolo della F e quindi, segnatamente, sui dettagli relativi al contenuto di tutte le comunicazioni tra la F e il suo cliente, si porrebbe anzitutto la questione se una siffatta ingiunzione, la quale sarebbe peraltro conforme al diritto nazionale, e in particolare all'articolo 177 dell'AO, non pregiudichi il contenuto essenziale del diritto al rispetto delle comunicazioni tra gli avvocati e i loro clienti, che godono della tutela rafforzata ai sensi dell'articolo 7 della Carta.

64 Per quanto riguarda la portata delle informazioni richieste e lo stato del diritto nazionale in base al quale è stata quindi adottata l'ingiunzione controversa e la conseguente ammenda inflitta alla F, il giudice del rinvio ha sottolineato, nel contempo, che l'articolo 177 dell'AO ha come conseguenza che, destinatario di una siffatta ingiunzione, in linea di principio un avvocato può rifiutarsi di fornire qualsiasi informazione ma che, qualora agisca in qualità di consulente o rappresentante esclusivamente in materia fiscale, egli deve fornire tutte le informazioni richieste, a meno che la comunicazione di tali informazioni rischi di esporre il suo cliente a procedimenti penali.

65 In tali circostanze si deve considerare che, con le questioni quinta e sesta, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 7 e l'articolo 52, paragrafo 1, della Carta debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a un'ingiunzione, quale quella descritta nel punto 52 della presente sentenza, fondata su una normativa nazionale in forza della quale la consulenza e la rappresentanza da parte di un avvocato nel settore fiscale non godono, salvo in caso di rischio di azioni penali per il cliente, della tutela rafforzata delle comunicazioni tra un avvocato e il suo cliente, garantita dall'articolo 7 della Carta.

66 A tal riguardo occorre ricordare anzitutto che tale tutela rafforzata delle comunicazioni tra un avvocato e il suo cliente è applicabile, come risulta dal punto 51 della presente sentenza, indipendentemente dal settore del diritto nel quale la consulenza o la rappresentanza sono fornite al cliente.

67 Ciò premesso, occorre ricordare 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 di

tali diritti purché tali limitazioni siano previste dalla legge, rispettino il contenuto essenziale dei summenzionati diritti e, nel rispetto del principio di proporzionalità, siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione europea o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui (v., in tal senso, sentenza del 29 luglio 2024, Belgian Association of Tax Lawyers e a., C-623/22, EU:C:2024:639, punto 134 e giurisprudenza ivi citata).

68 Nel caso di specie l'articolo 177, paragrafo 2, dell'AO vieta all'avvocato, destinatario di una richiesta di comunicazione di informazioni all'amministrazione, di negare l'accesso a quanto gli è stato affidato nell'esercizio della sua professione, qualora si tratti di fatti di cui è venuto a conoscenza durante le consulenze o la rappresentanza da lui forniti in materia fiscale e a meno che non si tratti di questioni la cui risposta esponga il suo mandante al rischio di procedimenti penali. Un siffatto divieto ha quindi come conseguenza che nulla del contenuto degli scambi tra un avvocato e il suo cliente in materia fiscale, indipendentemente dal fatto che essi siano avvenuti nell'ambito dell'attività di consulenza o di una rappresentanza in giudizio, ed eccetto il contenuto che esporrebbe tale cliente al rischio di un procedimento penale, può essere mantenuto segreto nei confronti dell'amministrazione.

69 Dal canto suo, e in linea con quanto previsto dall'articolo 177 dell'AO, l'ingiunzione controversa, avendo reiterato l'obbligo, a pena di ammenda, di una produzione totale, in modo preciso e senza alterazioni, delle informazioni di cui al punto 62 della presente sentenza, dopo che la F aveva dichiarato di ritenere che il segreto professionale, al quale essa è vincolata, impedisse una siffatta produzione, ha anch'essa come conseguenza che nulla del contenuto degli scambi avvenuti tra la F e il suo cliente, relativi alla realizzazione delle strutture societarie di investimento interessate, può essere mantenuto segreto nei confronti dell'amministrazione fonte di tale ingiunzione.

70 A tal riguardo occorre ricordare che l'articolo 7 della Carta garantisce il segreto della consulenza legale proveniente dall'avvocato, rispetto alla sua esistenza e al suo contenuto. Pertanto, le persone che consultano un avvocato possono aspettarsi ragionevolmente che le loro comunicazioni restino private e riservate e, salvo situazioni eccezionali, avere fiducia nel fatto che il loro avvocato non comunichi a nessuno, senza il loro consenso, che esse lo consultano.

71 Vero è che la Corte ha dichiarato in particolare, a tal proposito, che non si può ritenere che l'obbligo di notifica, previsto dall'articolo 8 *bis ter*, paragrafo 5, della direttiva 2011/16, come modificata dalla direttiva 2018/22, pregiudichi il contenuto essenziale del diritto al rispetto delle comunicazioni tra gli avvocati e i loro clienti, sancito dall'articolo 7 della Carta. Tuttavia essa è giunta a tale conclusione dopo aver rilevato che tale obbligo induceva 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 e, in particolare, che tale disposizione non prevedeva l'obbligo, e neppure l'autorizzazione, per l'avvocato intermediario di condividere, senza il consenso del suo cliente, informazioni relative al contenuto di tali comunicazioni (sentenza Orde van de Vlaamse Balies e a., punti 39 e 40).

72 Orbene nel caso di specie, come rilevato dall'avvocata generale nel paragrafo 50 delle sue conclusioni, l'articolo 177 dell'AO, sottraendo quasi integralmente alla tutela rafforzata di cui il segreto professionale dell'avvocato deve beneficiare, in forza dell'articolo 7 della Carta, il contenuto delle consultazioni degli avvocati in materia fiscale, vale a dire l'intero ramo del diritto in cui gli avvocati possono consigliare i loro clienti, porta a privare tale tutela del suo stesso contenuto in detto ramo del diritto. Dal canto suo l'ingiunzione controversa, poiché sembra partire dal presupposto che l'inopponibilità del segreto professionale dell'avvocato derivante

dall'articolo 177 dell'AO autorizzi l'amministrazione tributaria a richiedere l'insieme del fascicolo in possesso della F e quindi, in particolare, i dettagli relativi al contenuto di tutte le comunicazioni tra la F e il suo cliente, sebbene la consultazione prodigata dalla F, relativa alla realizzazione di talune strutture societarie di investimento, non abbia, a dire di quest'ultima, un collegamento con il settore fiscale, amplia ulteriormente la portata del pregiudizio alla sostanza del diritto tutelato dall'articolo 7 della Carta.

73 Alla luce di ciò, è giocoforza constatare che una disposizione nazionale quale l'articolo 177 dell'AO, così come l'applicazione che di quest'ultima è stata operata nel caso di specie mediante l'ingiunzione controversa, lungi dal limitarsi a situazioni eccezionali, comporta, per la stessa portata della sottrazione al segreto professionale dell'avvocato che esse autorizzano riguardo alle comunicazioni tra quest'ultimo e il suo cliente, una lesione del contenuto essenziale del diritto garantito dall'articolo 7 della Carta.

74 Dall'insieme delle considerazioni che precedono risulta che un'ingiunzione come quella controversa, fondata su una normativa nazionale quale l'articolo 177, paragrafo 2, dell'AO, comporta una lesione del contenuto essenziale del diritto al rispetto delle comunicazioni tra l'avvocato e il suo cliente, e quindi un'ingerenza che non può essere giustificata.

75 Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alla quinta e alla sesta questione dichiarando che l'articolo 7 e l'articolo 52, paragrafo 1, della Carta devono essere interpretati nel senso che essi ostano a un'ingiunzione, quale quella descritta nel punto 52 della presente sentenza, fondata su una normativa nazionale in forza della quale la consulenza e la rappresentanza da parte di un avvocato nel settore fiscale non godono, salvo in caso di rischio di azioni penali per il cliente, della tutela rafforzata delle comunicazioni tra un avvocato e il suo cliente, garantita da detto articolo 7.

Sulle spese

76 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara:

1) L'articolo 7 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea

dev'essere interpretato nel senso che:

una consulenza legale in materia di diritto societario rientra nell'ambito della tutela rafforzata delle comunicazioni tra un avvocato e il suo cliente, garantita da tale articolo, cosicché una decisione che ingiunge a un avvocato di fornire all'amministrazione dello Stato membro interpellato, ai fini di uno scambio di informazioni su richiesta previsto dalla 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, l'insieme della documentazione e delle informazioni relative ai suoi rapporti con il suo cliente, relative a una siffatta consultazione, costituisce un'ingerenza nel diritto al rispetto delle comunicazioni tra un avvocato e il suo cliente, garantito da detto articolo.

2) **L'esame degli aspetti sui quali vertono le questioni terza e quarta non ha evidenziato nessun elemento idoneo ad inficiare la validità della direttiva 2011/16 alla luce dell'articolo 7 e dell'articolo 52 della Carta dei diritti fondamentali.**

3) **L'articolo 7 e l'articolo 52, paragrafo 1, della Carta dei diritti fondamentali devono essere interpretati nel senso che essi ostano a un'ingiunzione, quale quella descritta nel punto 1 del presente dispositivo, fondata su una normativa nazionale in forza della quale la consulenza e la rappresentanza da parte di un avvocato nel settore fiscale non godono, salvo in caso di rischio di azioni penali per il cliente, della tutela rafforzata delle comunicazioni tra un avvocato e il suo cliente, garantita da detto articolo 7.**

Firme