Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
ATHANASIOS RANTOS
presentate il 5 aprile 2022 [1]

Causa C-694/20

Orde van Vlaamse Balies,
IG,
Belgian Association of Tax Lawyers,
CD,
JU
contro
Vlaamse Regering

[domanda di pronuncia pregiudiziale presentata dal Grondwettelijk Hof (Corte Costituzionale, Belgio)]

«Rinvio pregiudiziale – Cooperazione amministrativa nel settore fiscale – Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea – Articoli 7 e 47 – Scambio automatico obbligatorio di informazioni con riferimento ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica – Segreto professionale degli avvocati – Esenzione dall'obbligo di comunicazione di informazioni degli intermediari – Domanda di esame della validità»

I. Introduzione

1. La presente causa solleva la questione della portata della tutela del segreto professionale degli avvocati che partecipano in qualità di «intermediari» all'elaborazione di costruzioni ammesse dal diritto tributario e degli obblighi di comunicazione di informazioni e di notifica su di essi incombenti nell'ambito dell'applicazione della direttiva 2011/16/UE [2].

2. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'esame della validità dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16, come introdotto dalla direttiva 2018/822/EU [3] (in prosieguo: la «disposizione controversa»), che impone

[1] Lingua originale: il francese.

[2] 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; in prosieguo: la «direttiva 2011/16»); La soluzione accolta nella presente causa determinerà quella della causa C-398/21 (Conseil national des barreaux e a.), sospesa in attesa della decisione nel caso di specie. Infatti, le disposizioni della direttiva 2011/16 oggetto della questione pregiudiziale nella presente causa nonché i fondamenti su cui essa si basa sono identici a quelli invocati nell'ambito della domanda di pronuncia pregiudiziale presentata dal Conseil d'État (Consiglio di Stato, Francia) nella causa C-398/21.

[3] Direttiva 2018/822/UE 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, in prosieguo: la «direttiva 2018/822»).

all'«avvocato-intermediario», beneficiario di un'esenzione dall'obbligo di notifica in ragione della tutela del segreto professionale, di notificare a qualsiasi altro «intermediario» gli obblighi di comunicazione di informazioni su di esso incombenti presso le autorità fiscali, alla luce degli articoli 7 e 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»).

3. Tale domanda è stata presentata dal Grondwettelijk Hof (Corte Costituzionale, Belgio) nell'ambito di domande di sospensione totale o parziale di un decreto belga che traspone la disposizione controversa e modifica la normativa belga in materia di cooperazione amministrativa nel settore fiscale, presentate dall'Orde van Vlaamse Balies (Ordine degli avvocati fiamminghi, Belgio) e dall'associazione di fatto Belgian Association of Tax Lawyers (in prosieguo: i «ricorrenti»).

II. Contesto normativo

A. Il diritto dell'Unione

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

5. La direttiva 2018/822 ha stabilito un obbligo di comunicazione di informazioni concernente eventuali meccanismi fiscali transfrontalieri[4] potenzialmente aggressivi presso le autorità competenti. I considerando 2, 6, 8 e 18 di tale direttiva enunciano quanto segue:

«(2) [p]er gli Stati membri risulta sempre più difficile proteggere le basi imponibili nazionali dall'erosione poiché le strutture di pianificazione fiscale hanno subito un'evoluzione diventando particolarmente sofisticate e spesso traggono vantaggio dall'accresciuta mobilità di capitali e di persone nel mercato interno. (...) È pertanto fondamentale che le autorità fiscali degli Stati membri ottengano informazioni complete e pertinenti riguardo a meccanismi fiscali potenzialmente aggressivi. Tali informazioni permetterebbero a dette autorità di reagire prontamente alle pratiche fiscali dannose e di colmare le lacune mediante disposizioni legislative o lo svolgimento di adeguate valutazioni di rischio e audit fiscali. (...)

(...)

(6) La comunicazione di informazioni sui meccanismi transfrontalieri di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva può contribuire in modo efficace agli sforzi per la creazione di un ambiente di tassazione equa nel mercato interno. In tale prospettiva, l'istituzione dell'obbligo per gli intermediari di informare le autorità fiscali (...) costituirebbe un passo nella giusta direzione. (...)

(...)

(8) Al fine di garantire il corretto funzionamento del mercato interno e per evitare lacune nel quadro normativo proposto, l'obbligo di comunicazione di informazioni dovrebbe essere imposto a tutti gli attori che sono di solito coinvolti nell'elaborazione, commercializzazione, organizzazione e gestione dell'attuazione di un'operazione transfrontaliera soggetta

[4] La presente nota riguarda unicamente il testo greco delle presenti conclusioni.

all'obbligo di notifica o di una serie di tali operazioni, nonché a coloro che forniscono assistenza o consulenza. Non si dovrebbe neanche ignorare che, in alcuni casi, l'obbligo di comunicazione di informazioni non sarebbe applicabile a un intermediario a causa del segreto professionale o laddove non esistano intermediari perché, ad esempio, il contribuente elabora e attua un sistema internamente. In tali circostanze, sarebbe dunque fondamentale che le autorità fiscali non perdano l'opportunità di ricevere informazioni relative a meccanismi di natura fiscale che sono potenzialmente legati a una pianificazione fiscale aggressiva. In tali casi sarebbe dunque necessario trasferire l'obbligo di comunicazione di informazioni al contribuente che trae beneficio dal meccanismo.

(...)

(18) La presente direttiva rispetta i diritti fondamentali e osserva i principi riconosciuti segnatamente dalla [Carta].

6. L'articolo 3 della direttiva 2011/16, intitolato «Definizioni», ai punti da 18 a 22, 24 e 25, come introdotti dall'articolo 1, punto 1, lettera b), della direttiva 2018/822, dispone quanto segue:

«(18) "meccanismo transfrontaliero": un meccanismo che interessa più Stati membri o uno Stato membro e un paese terzo, laddove almeno una delle condizioni seguenti sia soddisfatta:

(...)

19. "meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica": qualunque meccanismo transfrontaliero che contenga almeno uno degli elementi distintivi di cui all'allegato IV.

20. "elemento distintivo": una caratteristica o peculiarità di un meccanismo transfrontaliero che presenti un'indicazione di potenziale rischio di elusione fiscale, come elencato nell'allegato IV;

21. "intermediario": qualunque persona che elabori, commercializzi, organizzi o metta a disposizione a fini di attuazione o gestisca l'attuazione di un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica.

Indica altresì qualunque persona che, in considerazione dei fatti e delle circostanze pertinenti e sulla base delle informazioni disponibili e delle pertinenti competenze e comprensione necessarie per fornire tali servizi, sia a conoscenza, o si possa ragionevolmente presumere che sia a conoscenza, del fatto che si è impegnata a fornire, direttamente o attraverso altre persone, aiuto, assistenza o consulenza riguardo all'elaborazione, commercializzazione, organizzazione, messa a disposizione a fini di attuazione o gestione dell'attuazione di un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica. Qualunque persona ha il diritto di fornire elementi a prova del fatto che non fosse a conoscenza, e non si potesse ragionevolmente presumere che fosse a conoscenza, del proprio coinvolgimento in un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica. A tal fine, tale persona può fare riferimento a tutti i fatti e a tutte le circostanze pertinenti, come pure alle informazioni disponibili e alle sue pertinenti competenze e comprensione.

Per potersi qualificare come intermediario, è necessario che la persona soddisfi almeno una delle condizioni seguenti:

a) essere residente a fini fiscali in uno Stato membro;

b) disporre di una stabile organizzazione in uno Stato membro attraverso la quale sono forniti i servizi con riguardo al meccanismo;

c) essere costituita in uno Stato membro o essere disciplinata dal diritto di uno Stato membro;

d) essere registrata presso un'associazione professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza in uno Stato membro;

22. "contribuente pertinente": qualunque persona a disposizione della quale è messo, a fini di attuazione, un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica o che è pronta ad attuare un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica o che ha attuato la prima fase di un tale meccanismo;

(...)

24. "meccanismo commerciabile": un meccanismo transfrontaliero che è elaborato, commercializzato, approntato per l'attuazione o messo a disposizione a fini di attuazione e che non necessita di personalizzazioni sostanziali;

25. "meccanismo su misura": un meccanismo transfrontaliero diverso da un meccanismo commerciabile».

7. Per quanto concerne l'obbligo di comunicazione di informazioni e l'invocazione del segreto professionale, l'articolo 8 bis ter della direttiva 2011/16, come introdotto dall'articolo 1, punto 2, della direttiva 2018/822, dispone 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 a decorrere da:

a) il giorno seguente a quello in cui il meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica è messo a disposizione a fini di attuazione; o

b) il giorno seguente a quello in cui il meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica è pronto per l'attuazione; o

c) il giorno in cui è stata compiuta la prima fase nell'attuazione del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica,

a seconda della situazione che si verifica per prima.

(...)

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.

6. Ciascuno Stato membro adotta le misure necessarie per imporre che, laddove non vi sia un intermediario o l'intermediario notifichi al contribuente pertinente o a un altro intermediario l'applicazione di un'esenzione ai sensi del paragrafo 5, l'obbligo di comunicare informazioni su un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica spetti all'altro intermediario notificato o, in sua assenza, al contribuente pertinente.

(...)

9. Ciascuno Stato membro adotta le misure necessarie per imporre che, laddove vi sia più di un intermediario, l'obbligo di comunicare informazioni sul meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica spetti a tutti gli intermediari coinvolti nello stesso meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica.

Un intermediario è esonerato dalla comunicazione di informazioni solo nella misura in cui può provare, conformemente al diritto nazionale, che le stesse informazioni di cui al paragrafo 14 sono già state comunicate da un altro intermediario.

(...)

14. Le informazioni che devono essere comunicate dall'autorità competente di uno Stato membro [alle autorità competenti di tutti gli altri Stati membri] a norma del paragrafo [13] includono gli elementi seguenti, se del caso:

a) l'identificazione degli intermediari e dei contribuenti pertinenti, compresi il nome, la data e il luogo di nascita (in caso di persona fisica), la residenza a fini fiscali, il cif e, ove opportuno, le persone che costituiscono imprese associate del contribuente pertinente;

b) i dettagli di tutti gli elementi distintivi di cui all'allegato IV che rendono necessario notificare il meccanismo transfrontaliero;

c) un riassunto del contenuto del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica, incluso il riferimento al nome con il quale è comunemente noto e una descrizione in termini astratti delle pertinenti attività economiche o dei meccanismi, senza divulgare un segreto commerciale, industriale o professionale o un processo commerciale o informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico;

(...)».

B. Il diritto belga

8. Il decreet betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen (decreto sulla cooperazione amministrativa in materia di imposte), del 21 giugno 2013 (*Belgisch Staatsblad* del 26 giugno 2013, pag. 40587) (in prosieguo: il «decreto del 21 giugno 2013»), traspone la direttiva 2011/16 nella regione fiamminga (Belgio).

9. Tale decreto è stato modificato dal decreet tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (decreto che modifica il decreto del 21 giugno 2013, per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica) del 26 giugno 2020 (*Belgisch Staatsblad* del 3 luglio 2020, pag. 49170) (in prosieguo: il «decreto del 26 giugno 2020»), che traspone la direttiva 2018/822.

10. Il capo 2, sezione 2, sottosezione 2, del decreto del 21 giugno 2013 disciplina la trasmissione obbligatoria, da parte degli intermediari o dei contribuenti interessati, di informazioni relative ai meccanismi fiscali transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica.

11. L'articolo 11/6 di tale decreto, come introdotto dall'articolo 14 del decreto del 26 giugno 2020, definisce il rapporto tra l'obbligo di comunicazione di informazioni e il segreto professionale al quale sono tenuti alcuni intermediari. Esso traspone l'articolo 8 bis ter, paragrafi 5 e 6, della direttiva 2011/16. L'articolo 11/6, paragrafo 1, del decreto del 21 giugno 2013 dispone quanto segue:

«Quando un intermediario è vincolato al segreto professionale, egli è tenuto:

1° ad informare per iscritto e indicando le ragioni l'altro intermediario o gli altri intermediari del fatto di non poter soddisfare l'obbligo di notifica, per cui detto obbligo incombe automaticamente all'altro intermediario o agli altri intermediari;

2° in assenza di un altro intermediario, ad informare il contribuente interessato o i contribuenti interessati, per iscritto e indicando le ragioni, del suo o del loro obbligo di notifica.

L'esenzione dall'obbligo di comunicazione di informazioni è efficace solo dal momento in cui un intermediario ha adempiuto l'obbligo di cui al comma 1.

(...)».

12. L'articolo 11/7 del decreto del 21 giugno 2013, come introdotto dall'articolo 15 del decreto del 26 giugno 2020, dispone quanto segue:

«(...) se l'intermediario informa il contribuente interessato o un altro intermediario dell'applicazione di un'esenzione ai sensi dell'articolo 11/6, comma 1, l'obbligo di comunicare informazioni su un meccanismo transfrontaliero oggetto di notifica incombe all'altro intermediario che è stato informato o, in sua assenza, al contribuente interessato».

III. Procedimento principale, questione pregiudiziale e procedimento dinanzi alla Corte

13. Con atti introduttivi presentati rispettivamente il 31 agosto e il 1º ottobre 2020, i ricorrenti hanno chiesto al giudice del rinvio di sospendere il decreto del 26 giugno 2020 nonché di annullarlo totalmente o parzialmente.

14. Tale giudice ha pronunciato la sospensione fino alla data di pubblicazione della sentenza che statuisce sui ricorsi di annullamento, in primo luogo, dell'articolo 11/6, paragrafo 1, comma 1, del decreto del 21 giugno 2013, come introdotto dall'articolo 14 del decreto del 26 giugno 2020, unicamente nella parte in cui impone all'avvocato che agisce in qualità di intermediario un obbligo di comunicazione di informazioni nei confronti di un altro intermediario che non sia suo cliente e, in secondo luogo, dell'articolo 11/6, paragrafo 3, del decreto del 21 giugno 2013, come introdotto dall'articolo 14 del decreto del 26 giugno 2020, unicamente nella parte in cui stabilisce che l'avvocato non può avvalersi del segreto professionale con riguardo all'obbligo di comunicazione periodica di informazioni su meccanismi transfrontalieri commerciabili ai sensi dell'articolo 11/4 del decreto del 21 giugno 2013.

15. In tale contesto, il giudice del rinvio ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 1, punto [2], della [direttiva 2018/822] violi il diritto a un processo equo, garantito dall'articolo 47 della [Carta], e il diritto al rispetto della vita privata, garantito dall'articolo 7 della [Carta], in quanto il nuovo articolo 8 bis ter, paragrafo 5, che lo ha inserito nella direttiva [2011/16], prevede che, se uno Stato membro adotta le misure necessarie per concedere agli intermediari il diritto all'esenzione dall'obbligo di comunicazione di informazioni su un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica quando l'obbligo di comunicazione sarebbe in contrasto con il segreto professionale applicabile in forza del diritto nazionale di detto Stato membro, tale Stato membro è tenuto a imporre a suddetti intermediari di notificare, senza indugio, a un eventuale altro intermediario o, in sua assenza, al contribuente pertinente, i rispettivi obblighi di comunicazione, nella misura in cui da siffatto obbligo discende che un avvocato che agisce in qualità di intermediario è tenuto a condividere con un altro intermediario che non è il suo cliente le informazioni che acquisisce nell'esercizio delle attività essenziali della sua professione, ossia la difesa o la rappresentanza in giudizio del cliente e la prestazione di consulenza giuridica, anche al di fuori di un procedimento giudiziario».

16. I ricorrenti, i governi belga, ceco, francese e lettone, la Commissione europea e il Consiglio dell'Unione europea hanno presentato osservazioni scritte. Fatti salvi i governi ceco e lettone, tali parti hanno inoltre presentato osservazioni orali all'udienza tenutasi dinanzi alla Grande Sezione, il 25 gennaio 2022.

IV. Analisi

A. Osservazioni preliminari

17. La direttiva 2011/16 – nota come «DAC6» – rientra nell'ambito della lotta alla pianificazione fiscale aggressiva ed è conforme alle misure adottate dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) a livello mondiale per rafforzare la trasparenza fiscale e combattere le pratiche di elusione ed evasione fiscali.

18. In tale contesto, detta direttiva ha previsto lo scambio automatico di informazioni relative ai meccanismi fiscali transfrontalieri, imponendo un obbligo di comunicazione di informazioni agli intermediari fiscali al fine di scoraggiare l'elaborazione o l'utilizzo di costruzioni di pianificazione fiscale aggressiva.

19. Per quanto riguarda i meccanismi transfrontalieri oggetto dello scambio di informazioni previsto da detta direttiva, essi sono identificati con riferimento a un elenco di caratteristiche specifiche denominate «elementi distintivi», di cui all'allegato IV della direttiva 2018/822.

20. Il nuovo elemento introdotto dalla direttiva 2018/822 per la realizzazione dell'obiettivo della lotta alla pianificazione fiscale aggressiva è l'obbligo che grava ormai su tutti gli intermediari, in considerazione del loro ruolo centrale nell'elaborazione di meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva, come constatato in particolare dall'OCSE, di procedere a una notifica presso le autorità fiscali. L'obbligo di cui trattasi viene trasferito al contribuente unicamente in assenza di siffatti intermediari o qualora questi ultimi non possano adempiere tale obbligo. Ne consegue che l'obbligo di comunicazione di informazioni che incombe al contribuente è stato previsto come ultima ratio, tenuto conto del fatto che il legislatore dell'Unione ha ritenuto, a mio avviso correttamente, che il sistema di notifica sarebbe stato molto meno efficace se fosse spettato al contribuente stesso notificare alle autorità fiscali la propria decisione di avvalersi di un «meccanismo aggressivo».

21. Di conseguenza, l'intervento dell'intermediario costituisce la chiave di volta del sistema in parola, e qualsiasi limitazione al funzionamento di quest'ultimo rischierebbe di pregiudicare l'essenza stessa degli obiettivi della direttiva 2011/16. La realizzazione di tali obiettivi non deve tuttavia comportare la violazione dei diritti fondamentali tutelati dalla Carta. Occorre quindi esaminare se il regime istituito dalla direttiva 2011/16, nonché le modifiche ad esso apportate dalla direttiva 2018/822, possano determinare una siffatta violazione.

22. Prima di procedere all'analisi giuridica della compatibilità della disposizione controversa con gli articoli 7 e 47 della Carta, ritengo importante chiarire le caratteristiche dell'obbligo di notifica gravante sugli «avvocati-intermediari».

23. In primo luogo, sembra che il legislatore dell'Unione abbia inteso tutelare il segreto professionale degli avvocati, da un lato concedendo loro un'esenzione dalla notifica [5] e, dall'altro, limitando il contenuto delle informazioni che l'avvocato-intermediario deve trasmettere al terzo-intermediario in caso di esenzione [6]. Cionondimeno, solo gli avvocati che operano «nei limiti delle pertinenti norme nazionali che definiscono le loro professioni» possono avvalersi del segreto professionale e beneficiare di un'esenzione dalla notifica [7]. Ne consegue che, in linea di principio, un avvocato che operi al di fuori dell'ambito nazionale che definisce la sua professione non può avvalersi del segreto professionale e si trova nella stessa posizione di tutti gli altri intermediari che non beneficiano di un'esenzione dalla notifica.

24. In secondo luogo, nel caso in cui l'avvocato-intermediario benefici effettivamente dell'esenzione, egli dovrà notificare tale circostanza agli altri intermediari e informarli degli obblighi di comunicazione di informazioni su di essi incombenti. Orbene, è giocoforza constatare che, quando non sussistono altri intermediari interessati dal meccanismo transfrontaliero di cui trattasi, la notifica da parte dell'avvocato-intermediario dell'esenzione di cui beneficia nei

[5] V. disposizione controversa e considerando 8 della direttiva 2018/22.

[6] V. articolo 8 bis ter, paragrafo 6, della direttiva 2011/16.

[7] V. disposizione controversa.

confronti del contribuente interessato, ossia nel presente caso il suo cliente, non potrebbe eventualmente ledere il segreto professionale tra l'avvocato e il suo cliente. Dunque, nell'analisi che verrà fatta in prosieguo, occorre esaminare unicamente l'obbligo di notifica dell'avvocato-intermediario nei confronti di un altro intermediario che non sia suo cliente [8].

25. Occorre altresì precisare che, nel caso di un altro intermediario, il suo obbligo di comunicazione di informazioni discende già chiaramente dall'articolo 8 bis ter, paragrafo 1, della direttiva 2011/16. Anche laddove vi sia più di un intermediario, ai sensi del paragrafo 9 di tale articolo, ciascuno di essi è tenuto ad adempiere tale obbligo, salvo che non provi che detto obbligo è già stato assolto da un altro intermediario. In altri termini, la notifica a un altro intermediario in forza della disposizione controversa non crea un nuovo obbligo di comunicazione di informazioni per la persona (intermediaria) informata.

26. In terzo luogo, occorre rilevare che la disposizione controversa non definisce in alcun modo la forma o il modo in cui vada adempiuto tale obbligo di notifica, né il contenuto esatto delle informazioni che devono essere trasmesse. Sarebbe sufficiente, infatti, che le informazioni fornite identifichino il meccanismo transfrontaliero al quale si riferiscono e sottolineino l'obbligo di comunicazione di informazioni dell'altro intermediario interessato [9].

27. In quarto e ultimo luogo, occorre osservare che i terzi intermediari destinatari della notifica, in considerazione dei propri obblighi di notifica ai sensi dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 1, della direttiva 2011/16, informati in tal modo del coinvolgimento dell'avvocato ed essi stessi non tenuti al segreto professionale, comunicheranno all'amministrazione fiscale non solo la sussistenza del meccanismo transfrontaliero e del contribuente pertinente, ma anche il coinvolgimento dell'avvocato intermediario. Al riguardo, dall'articolo 8 bis ter, paragrafo 9, comma 2, e paragrafo 14, di detta direttiva, risulta che l'identificazione degli intermediari rientra tra le informazioni da fornire in ottemperanza dell'obbligo di comunicazione di informazioni.

B. Sulla compatibilità della disposizione controversa con gli articoli 7 e 47 della Carta

28. Ricordo che il giudice del rinvio solleva la questione della validità della disposizione controversa e si chiede se tale disposizione violi la norma sul segreto professionale degli avvocati garantita dagli articoli 7 e 47 della Carta.

29. A tal riguardo, i ricorrenti sostengono che l'obbligo di notifica, in particolare per quanto riguarda i terzi intermediari, violerebbe il segreto professionale degli avvocati e sarebbe contrario sia all'articolo 7 sia all'articolo 47 della Carta. Pertanto, essi adducono che il segreto professionale dell'avvocato è un elemento essenziale dei diritti al rispetto della vita privata e a un equo processo e che il necessario rapporto di fiducia tra il cliente e il suo avvocato può essere mantenuto solo se il primo ha la garanzia che ciò che confiderà al secondo non sarà divulgato. Il semplice fatto di

[8] Ricordo, a tal riguardo, che, nella decisione di rinvio, il Grondwettelijk Hof (Corte Costituzionale) ha disposto la sospensione dell'articolo 11/6, paragrafo 1, primo comma, comma 1, del decreto del 21 giugno 2013, come introdotto dal decreto del 26 giugno 2020, «unicamente nella misura in cui impone all'avvocato che agisce in qualità di intermediario un obbligo di notifica nei confronti di un altro intermediario che non sia il suo cliente».

[9] Occorre tuttavia osservare che, mentre l'obbligo di notifica quale previsto dalla disposizione controversa non sembra imporre all'avvocato-intermediario un obbligo di comunicare a tale altro intermediario ulteriori informazioni in suo possesso sul cliente interessato, accade diversamente nel caso della disposizione belga di trasposizione. Infatti, il diritto belga richiede una motivazione supplementare che illustri le ragioni per cui un avvocato-intermediario non è in grado di adempiere l'obbligo di comunicazione di informazioni a causa del segreto professionale. Rilevo tuttavia che la questione pregiudiziale non verte sulla disposizione belga di trasposizione, ma sulla compatibilità della disposizione controversa con gli articoli 7 e 47 della Carta.

avvalersi di un avvocato rientrerebbe già nell'ambito di detto segreto. Di conseguenza, un avvocato non può fornire a terzi o a un'autorità alcuna informazione riguardante un meccanismo transfrontaliero, neppure se si limita a fornire un mero parere.

30. Dal canto loro, i governi belga, ceco, francese e lettone, la Commissione e il Consiglio sostengono che l'obbligo di notifica è conforme agli articoli 7 e 47 della Carta e che, di conseguenza, la disposizione controversa non viola il segreto professionale.

31. Sottolineo anzitutto che sia la Corte, sia la Corte europea dei diritti dell'uomo (in prosieguo: la «Corte EDU») si sono più volte pronunciate sulla portata del segreto professionale dell'avvocato. La Corte ha così riconosciuto che detto segreto professionale costituisce uno dei principi generali del diritto dell'Unione che si ispirano ai valori comuni e alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri [10].

32. Occorre altresì rilevare che la norma in materia di segreto professionale tra l'avvocato e il suo cliente, ai sensi della giurisprudenza della Corte EDU, è doppiamente garantita dall'articolo 6 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»), e dall'articolo 8 della medesima [11].

33. La Corte ha altresì precisato che, sebbene la portata e le modalità della tutela del segreto professionale degli avvocati siano disciplinate dalla normativa nazionale di ciascuno Stato membro, il principio stesso di tale tutela, in forza dell'articolo 52, paragrafo 3, della Carta e della giurisprudenza resa dalla Corte in ordine alla sua applicazione, deve essere considerato altresì garantito ai sensi di entrambi gli articoli 7 e 47 della summenzionata Carta.

34. Peraltro, l'articolo 52, paragrafo 3, della Carta mira a garantire la necessaria coerenza tra i diritti contenuti in quest'ultima e i corrispondenti diritti garantiti dalla CEDU, senza che ciò pregiudichi l'autonomia del diritto dell'Unione. La Corte deve dunque sincerarsi che la sua interpretazione degli articoli 7 e 47 della Carta assicuri un livello di protezione che non conculchi quello garantito agli articoli 6 e 8 della CEDU, come interpretato dalla Corte EDU [12].

1. Se la disposizione controversa violi l'articolo 47 della Carta.

35. Occorre ricordare, in primo luogo, che l'articolo 47 della Carta garantisce il diritto a un equo processo e comprende il diritto di ogni persona i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati di essere informata, difesa e rappresentata.

36. Secondo una giurisprudenza costante della Corte, il diritto a un equo processo ai sensi della CEDU è costituito da diversi elementi, i quali comprendono, specificamente, i diritti della difesa, il principio di uguaglianza delle armi, il diritto di accesso alla giustizia, nonché il diritto di accesso ad un avvocato tanto in materia civile quanto in materia penale [13].

[10] Sentenza del 18 maggio 1982, AM & S Europe/Commissione (155/79, EU:C:1982:157, punto 18).

[11] V., in particolare, Corte EDU, 16 dicembre 1992, Niemietz c. Germania, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, § 37; e, sul diritto al rispetto della vita privata, v. Corte EDU, 24 luglio 2008, André e a. c. Francia, CE:ECHR:2008:0724JUD001860303, § 36, e Corte EDU, 6 dicembre 2012, Michaud c. Francia; in prosieguo: la «sentenza Michaud», CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ da 117 a 119.

[12] Sentenza del 15 luglio 2021, Commissione/Polonia (Regime disciplinare dei giudici) (C-791/19, EU:C:2021:596, punto 165 e la giurisprudenza ivi citata).

[13] Sentenza del 26 giugno 2007, Ordre des barreaux francophones et germanophone e a. (C-305/05; in prosieguo: la sentenza «Ordre des barreaux francophones et germanophone e a.», EU:C:2007:383, punto 31 e la giurisprudenza ivi citata).

37. La relazione tra la riservatezza della corrispondenza tra l'avvocato e il suo cliente, da un lato, e il diritto a un equo processo, dall'altro, è stata chiarita dalla Corte in una causa che presenta forti analogie con la presente causa. La causa Ordre des barreaux francophones et germanophone e a. ha infatti sollevato la questione della compatibilità del segreto della corrispondenza con l'obbligo di collaborare con le autorità nazionali competenti in materia di lotta contro il riciclaggio [14]. A tal riguardo, la Corte ha dichiarato che, stante la loro natura stessa, le attività coperte dagli obblighi di comunicazione di informazioni si svolgono in un contesto *che non è collegato ad un procedimento giudiziario* e, di conseguenza, tali attività non rientrano nell'ambito di applicazione del diritto a un equo processo [15].

38. Per quanto riguarda, più specificamente, la riservatezza della corrispondenza tra l'avvocato e il suo cliente, da un lato, e i diritti della difesa, dall'altro, la Corte ha dichiarato che «[l]'avvocato non sarebbe in grado di svolgere adeguatamente il suo incarico di consulenza, di difesa e di rappresentanza del suo cliente, e quest'ultimo sarebbe, di conseguenza, privato dei diritti attribuitigli dall'art[icolo] 6, della CEDU, se l'avvocato stesso, *nell'ambito di un procedimento giudiziario o della sua preparazione*, fosse tenuto a collaborare con i pubblici poteri trasmettendo loro informazioni ottenute durante le consulenze giuridiche che hanno avuto luogo nell'ambito di un tale procedimento» [16].

39. Inoltre, la Corte EDU ha riconosciuto che, nel caso di un avvocato, una violazione del segreto professionale può ripercuotersi sulla corretta amministrazione della giustizia e, pertanto, sui diritti garantiti dall'articolo 6 della CEDU [17].

40. Da tale giurisprudenza della Corte e della Corte EDU risulta che, in primo luogo, il diritto a un equo processo implica, per definizione, un collegamento con un procedimento giudiziario, e che tale diritto è indissociabile dall'esistenza di un contesto giurisdizionale.

41. Orbene, nella presente causa, si deve constatare che un collegamento siffatto non è dimostrato. Infatti, nel contesto della direttiva 2011/16, l'intermediario non agisce in qualità di difensore del proprio cliente in una controversia con l'amministrazione fiscale. Sebbene la sua consulenza possa potenzialmente dar luogo a una controversia con l'amministrazione fiscale in una fase successiva, ciò non significa che essa sia stata fornita «nell'ambito e ai fini del diritto della difesa», ai sensi della giurisprudenza della Corte.

42. In secondo luogo, l'assenza di un collegamento con un procedimento giudiziario è ancor più evidente con riguardo alla disposizione controversa, poiché l'obbligo di comunicazione di informazioni sorge, ipoteticamente, in una fase iniziale, prima dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero che deve essere oggetto di una notifica e, quindi, in un momento in cui, in linea di principio, non sarebbe potuta sorgere alcuna controversia con l'amministrazione fiscale con riferimento a tale meccanismo.

43. Peraltro, l'assenza di collegamenti con un procedimento giudiziario è altresì confermata dagli obiettivi perseguiti dalla direttiva 2018/822, che sono principalmente di natura «preventiva». A tal riguardo, il considerando 2 della direttiva in parola indica chiaramente che lo scambio di

[14] Nell'ambito dell'articolo 2 bis, punto 5, della direttiva 91/308/CEE del Consiglio, del 10 giugno 1991, relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività illecite (GU 1991, L 166, pag. 77), gli avvocati avevano il ruolo di assistere il loro cliente nella preparazione o nella realizzazione di talune operazioni essenzialmente di ordine finanziario o immobiliare, o di agire in nome e per conto dello stesso nell'ambito di siffatte operazioni.

[15] Sentenza Ordre des barreaux francophones et germanophone e a., punti 33 e 35. Il corsivo è mio.

[16] Sentenza Ordre des barreaux francophones et germanophone e a. punto 32. Il corsivo è mio.

[17] V. Corte EDU, 16 dicembre 1992, Niemietz c. Germania, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, § 37.

informazioni mira appunto a permettere alle autorità fiscali «di reagire prontamente alle pratiche fiscali dannose e di colmare le lacune mediante disposizioni legislative o lo svolgimento di adeguate valutazioni di rischio e audit fiscali».

44. In terzo luogo, va osservato che gli obblighi di comunicazione di informazioni previsti dalla direttiva 2011/16 si riferiscono a un'attività legale, quindi in linea di principio non contenziosa, quantomeno nella fase iniziale di tali comunicazione. Ne consegue che l'assenza di collegamenti con un procedimento giudiziario sembra ancora più evidente rispetto alla causa Ordre des barreaux francophones et germanophone e a., dal momento che, nel caso di specie, gli obblighi di comunicazione di informazioni riguardano attività che non sono direttamente in contrasto con alcuna legge applicabile, contrariamente alle operazioni connesse all'antiriciclaggio.

45. Alla luce di quanto precede, ritengo che la notifica agli altri intermediari dell'obbligo di informare un terzo-intermediario non possa pregiudicare i diritti tutelati dall'articolo 47 della Carta, dal momento che tale obbligo non rientra nell'ambito di un procedimento giudiziario ed esula, di conseguenza, dall'ambito di applicazione di tale disposizione [18].

2. Se la disposizione controversa violi l'articolo 7 della Carta.

46. Occorre ricordare che i diritti garantiti dall'articolo 7 della Carta corrispondono a quelli garantiti dall'articolo 8 della CEDU [19]. L'articolo 7 della Carta garantisce a ogni persona il diritto al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e delle proprie comunicazioni.

47. A tal riguardo, dalla giurisprudenza della Corte EDU risulta che il segreto professionale degli avvocati è specificamente tutelato dall'articolo 8 della CEDU [20].

48. Ai fini dell'applicazione dell'articolo 7 della Carta, occorre dunque rilevare che la tutela del segreto professionale ai sensi dell'articolo 8 della CEDU non è limitata alle attività relative alla difesa in giudizio di un cliente, ma ha una portata più ampia (e un ambito di applicazione più ampio) nel senso che essa riguarda parimenti il rapporto tra un avvocato e il suo cliente al di fuori di un contesto giurisdizionale (malgrado il grado di tale tutela sia più elevato per le attività connesse a tale difesa).

49. Così, l'articolo 8 della CEDU mira a tutelare la riservatezza di ogni scambio tra individui, in quanto concede una tutela rafforzata alle comunicazioni tra gli avvocati e i loro clienti. Occorre inoltre precisare che siffatta tutela comprende anche la consulenza giuridica, proteggendo il carattere di segretezza della medesima in considerazione non solo del suo contenuto del (indipendentemente dal modo in cui viene prestata), ma anche della sua esistenza [21].

50. La Corte EDU, nella sentenza Michaud, si è pronunciata sulla conformità alla CEDU dell'obbligo imposto agli avvocati di segnalare alle autorità competenti le attività sospette dei loro clienti nel contesto della normativa francese che traspone la direttiva 2005/60/CE [22].

[18] Lo stesso vale per tutti gli altri obblighi di notifica presso autorità fiscali che ne derivano per tale terzo-intermediario.

[19] V. spiegazioni relative alla Carta dei diritti fondamentali (GU 2007, C 303, pag. 17).

[20] Sentenza Michaud, §§ 118 e 119.

[21] Sentenza Michaud, §§ 118 e 119.

[22] Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio, del 26 ottobre 2005, relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminose e di finanziamento del terrorismo (GU 2005, L 309, pag. 15).

51. In tale sentenza, la Corte EDU ha rilevato che «dal momento che impone loro di fornire a un'autorità amministrativa informazioni relative a un'altra persona di cui essi dispongono in considerazione di scambi di corrispondenza con la stessa, l'obbligo di segnalazione di situazioni sospette posto a carico degli avvocati costituisce un'ingerenza nel loro diritto al rispetto della loro corrispondenza» e «costituisce altresì un'ingerenza nel loro diritto al rispetto della loro "vita privata", nozione che include le attività professionali o commerciali» [23].

52. Tuttavia, la Corte EDU ha ritenuto che l'ingerenza nella vita privata fosse giustificata alla luce del fatto che l'obbligo di segnalazione di situazioni sospette riguardava solo «*attività estranee al compito di difesa affidato agli avvocati, simili a quelle esercitate dagli altri professionisti soggetti a tale obbligo*», vale a dire operazioni finanziarie o immobiliari [24], e che gli avvocati non fossero vincolati da tale obbligo «qualora l'attività di cui trattasi "si ricolleghi a un procedimento giudiziario, indipendentemente dal fatto che le informazioni di cui essi dispongono siano state ricevute o ottenute prima, durante o dopo tale procedimento, e anche nell'ambito di consulenze relative al modo di avviare o di evitare un siffatto procedimento, *nonché quando prestano consulenza giuridica*, salvo che tale consulenza sia stata fornita a scopo di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo oppure nella consapevolezza che il cliente la richiede a scopo di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo"» [25].

53. Dalla giurisprudenza della Corte EDU risulta che la tutela del segreto professionale ai sensi dell'articolo 8 della CEDU non copre tutte le attività di un avvocato.

54. Da un lato, dunque, vi sono le attività tradizionalmente ricomprese nei compiti di un avvocato e che, di conseguenza, beneficiano del segreto professionale. Pertanto, l'avvocato che assiste il cliente nell'ambito di un procedimento giudiziario o della sua preparazione può chiaramente avvalersi del segreto professionale. Lo stesso vale per un avvocato il cui cliente gli chieda un parere giuridico ad hoc.

55. Dall'altro, sussistono casi in cui un avvocato può operare al di fuori del suo «ruolo abituale» in cui rappresenta un cliente o gli presta consulenza giuridica, cosicché le attività esercitate da tale avvocato risultano essere equiparate a quelle di altri professionisti. Orbene, in casi siffatti, la natura di dette attività non può giustificare la tutela del segreto professionale che, come precedentemente illustrato, rientra in una funzione molto specifica in una società democratica, ossia consentire all'avvocato di svolgere il suo compito fondamentale che consiste nella difesa dei singoli.

56. Rilevo, tuttavia, che tale distinzione non è assoluta e la sua applicazione può generare difficoltà sotto un profilo pratico – come dimostra la presente causa –,in particolare in taluni casi in cui il ruolo dell'avvocato è meno circoscritto. A tal riguardo, osservo le posizioni divergenti delle parti nella presente causa per quanto riguarda il ruolo dell'avvocato in qualità di intermediario nell'ambito del meccanismo transfrontaliero.

57. Infatti, da un lato, i ricorrenti sostengono che l'avvocato debba potersi avvalere sempre del proprio segreto professionale, indipendentemente dalla natura delle proprie attività in qualità di «intermediario», unicamente in considerazione del suo status di avvocato. L'avvocato non sarebbe dunque soggetto né ad un obbligo di comunicazione di informazioni né ad un obbligo sussidiario di notifica della propria esenzione presso un terzo intermediario.

[23] Sentenza Michaud, § 91.

[24] Sentenza Michaud, § 127. Il corsivo è mio.

[25] Sentenza Michaud, § 127. Il corsivo è mio.

58. Taluni Stati membri (e segnatamente il Regno del Belgio e la Repubblica di Lettonia) sostengono invece che l'attività di intermediario non sia un'attività propria dell'avvocato, il che giustificherebbe l'imposizione nei confronti di quest'ultimo dell'obbligo di comunicazione di informazioni e di notifica.

59. La formulazione della direttiva 2011/16 sembra infatti suggerire che, in linea di principio, i servizi offerti da un avvocato in qualità di intermediario non rientrano nelle attività abituali della professione di avvocato, ossia la difesa e la consulenza giuridica. Pertanto, l'avvocato che agisce in qualità di intermediario dovrebbe essere, prima facie, equiparato agli altri «intermediari», alcuni dei quali possono non beneficiare del segreto professionale [26].

60. Infatti, nutro dubbi sul fatto che un avvocato che attui – da solo o con l'assistenza di altri professionisti – un meccanismo transfrontaliero per poi proporlo a contribuenti operi necessariamente nell'ambito della propria professione. La circostanza per cui, in particolare, il coinvolgimento dell'avvocato nell'elaborazione di tale meccanismo possa precedere la sua commercializzazione nei confronti di un cliente sembra indicare, a mio avviso, l'assenza di un legame tra l'avvocato e il suo cliente idoneo a giustificare la tutela del segreto professionale [27].

61. A titolo di esempio, è possibile che un avvocato ecceda «i limiti delle pertinenti norme nazionali che definiscono la sua professione» e, a tale titolo, perda il beneficio dell'esenzione dall'obbligo di comunicazione di informazioni allorquando concepisca meccanismi transfrontalieri «commerciabili» [28] che si caratterizzano, a differenza dei «meccanismi su misura» [29], per il fatto di poter essere attuati senza bisogno di essere adattati in modo significativo. Si può immaginare che un avvocato, il quale non presti consulenza giuridica ad alcun cliente, elabori un meccanismo transfrontaliero commerciabile, di cui assicuri poi la diffusione, vuoi direttamente presso i contribuenti, vuoi mediante un intermediario emittente. In siffatto caso, non è escluso che tale avvocato operi al di fuori dei limiti della sua professione come stabiliti dalla sua normativa nazionale, con la conseguenza che lo stesso sarebbe tenuto all'obbligo di comunicazione di informazioni (come qualsiasi altro intermediario) sin dalla conclusione di detto meccanismo, ai sensi delle disposizioni dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 1, della direttiva 2011/16.

62. Tuttavia, accogliere solo una siffatta definizione dell'avvocato-intermediario equivarrebbe a ignorare il ruolo di consulente che quest'ultimo può essere chiamato a svolgere nell'ambito della valutazione giuridica di un meccanismo transfrontaliero.

63. Sottolineo d'altronde che, se si dovesse ritenere che l'attività di intermediario esercitata da un avvocato non rientri mai nell'attività di consulenza giuridica, si porrebbe la questione del motivo per cui la direttiva 2011/16 ha previsto la tutela del segreto professionale degli avvocati attraverso il meccanismo dell'esenzione previsto dalla disposizione controversa. Orbene, a mio avviso, tale scelta del legislatore dell'Unione si fonda principalmente su due ragioni.

[26] Solo in un secondo momento la direttiva 2011/16 prevede la possibilità che gli Stati membri concedano un'esenzione a favore dell'avvocato-intermediario per quanto riguarda l'obbligo di fornire le informazioni previste dall'articolo 8 bis ter, paragrafo 1, di tale direttiva, qualora detto obbligo determini una violazione del segreto professionale ai sensi del diritto nazionale.

[27] Osservo, a tal riguardo, che ai sensi dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 1, della direttiva 2011/16, l'obbligo di comunicazione di informazioni sorge fin dall'elaborazione del meccanismo in discussione.

[28] V. articolo 3, punto 24, della direttiva 2011/16.

[29] V. articolo 3, punto 25, della direttiva 2011/16.

64. Da un lato, dal momento che il segreto professionale non è armonizzato a livello europeo, la direttiva 2018/822 sarebbe stata quindi volta a evitare qualsivoglia conflitto con le norme nazionali, assicurando al contempo di rispettare i principi fondamentali riconosciuti dalla Carta [30].

65. Dall'altro, nella pratica non è sempre chiara la distinzione tra le attività di un avvocato che rientrano nell'«esercizio abituale delle sue funzioni» e quelle che non vi rientrano. Pertanto, è certamente plausibile che, anche nell'ambito del meccanismo transfrontaliero in discussione, un avvocato sia invitato dal proprio cliente a valutare tale meccanismo preparato e sia, pertanto, chiamato a fornire consulenza giuridica. Orbene, in un caso siffatto, detto avvocato dovrebbe poter essere pienamente in grado di far valere il segreto professionale, dal momento che lo stesso fornisce consulenza giuridica al contribuente interessato da detto meccanismo.

66. Osservo, a titolo di esempio, che, nel caso di un «meccanismo su misura», non si può escludere che un avvocato che agisca in qualità di «intermediario», ai sensi della direttiva 2018/822, intervenga nell'ambito della sua professione offrendo una consulenza giuridica al pari, in generale, di qualsiasi attività di elaborazione o di gestione da parte dell'avvocato, per il proprio cliente, di qualsiasi contratto o accordo di diritto civile o commerciale, gestione di diritti di società o di diritto sociale, o ancora di una qualsiasi strategia giuridica.

67. Ritengo pertanto che sia proprio perché è difficile escludere a priori che l'avvocato-intermediario possa essere chiamato a fornire consulenza giuridica nell'esempio summenzionato che la direttiva 2011/16 ha esonerato l'avvocato dall'obbligo di comunicazione di informazioni al fine di garantire il rispetto del segreto professionale nei suoi confronti.

68. Da quanto precede risulta che, benché non sia sempre agevole effettuare una distinzione tra le attività di un avvocato – dal momento che le stesse sono talvolta complesse e non possono essere separate –, mi sembra possibile distinguere i casi in cui l'avvocato che agisce «in quanto avvocato» dovrebbe potersi avvalere del segreto professionale e, di conseguenza, beneficiare di un'esenzione dalla notifica, dai casi in cui siffatta tutela non abbia ragion d'essere. Occorre dunque, da un lato, assicurarsi che la definizione di segreto professionale accolta non sia talmente ampia da ricomprendere attività di un avvocato-intermediario che eccedano i compiti specifici di rappresentanza e di consulenza e che lo esonerino da taluni obblighi di notifica, ancorché egli eserciti la stessa attività di intermediari provenienti da altre professioni. Dall'altro, limitare tale definizione in maniera eccessiva rischierebbe di comportare un'ingerenza intollerabile nel rapporto tra l'avvocato e il suo cliente.

69. Al riguardo, è particolarmente importante stabilire siffatta distinzione nell'ambito dell'applicazione della direttiva 2018/822, al fine di salvaguardare l'equilibrio tra, da un lato, l'esigenza di tutelare il segreto professionale dell'avvocato, che svolge un ruolo particolare in ogni Stato di diritto, e dall'altro, l'obiettivo della lotta alla pianificazione fiscale aggressiva, che costituisce uno degli strumenti principali per evitare l'erosione delle basi imponibili.

70. Pertanto, spetta principalmente al giudice nazionale stabilire la distinzione di cui trattasi, in particolare alla luce del fatto che il segreto professionale non è armonizzato a livello europeo; tuttavia, tale esercizio dovrà essere effettuato tenendo conto degli elementi summenzionati.

[30] V. considerando 18 della direttiva 2018/822.

a) Sulla compatibilità dell'obbligo di notifica previsto dalla disposizione controversa con l'articolo 7 della Carta

71. Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre esaminare la compatibilità della disposizione controversa con l'articolo 7 della Carta.

72. Con riguardo alla disposizione controversa, occorre ricordare che essa impone – qualora un avvocato-intermediario benefici di un'esenzione del proprio cliente – la notifica da parte di tale avvocato agli altri intermediari degli obblighi di comunicazione di informazioni incombenti a questi ultimi in forza dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 6, della direttiva 2011/16. L'obbligo di notifica comporta quindi ipso facto, in aggiunta all'identificazione del meccanismo transfrontaliero interessato e al richiamo ai suddetti intermediari terzi dei propri obblighi di notifica, l'identificazione dell'avvocato che effettua la notifica.

73. Rilevo, in primo luogo, che la disposizione controversa può trovare applicazione solo nel caso in cui l'avvocato-intermediario e il terzo intermediario si conoscano stante il fatto della loro partecipazione comune al meccanismo transfrontaliero.

74. L'obbligo di notifica agli altri intermediari non riguarda quindi il caso in cui l'avvocato-intermediario ignori la partecipazione di un altro intermediario nel meccanismo transfrontaliero, qualora, ad esempio, il contribuente abbia chiesto consulenze a diversi intermediari separatamente. D'altronde, se la persona che adempie l'obbligo di informazione non era a conoscenza dell'altro intermediario, la stessa non potrebbe in alcun caso informarlo. L'avvocato-intermediario che adempie l'obbligo di informazione non è dunque tenuto a cercare intermediari del meccanismo in discussione di cui non conosce l'esistenza. In un caso siffatto, egli dovrà procedere a una notifica al contribuente pertinente, vale a dire il suo cliente, al quale sarà trasferito l'obbligo di comunicazione di informazioni, fattispecie che non pone problemi dal punto di vista del segreto professionale.

75. In secondo luogo, rammento che, ai fini della tutela del segreto professionale, la direttiva 2011/16 limita in modo sostanziale il contenuto delle informazioni che l'avvocato-intermediario deve trasmettere all'altro intermediario in caso di esenzione. Pertanto, le informazioni di cui trattasi si limitano alla segnalazione dell'esenzione di cui beneficia l'avvocato-intermediario e dell'obbligo di comunicazione di informazioni che incombe, di conseguenza, su tale altro intermediario. L'obbligo di notifica previsto dalla disposizione controversa non implica la divulgazione di informazioni riguardanti il contenuto, l'analisi giuridica dell'avvocato, né le comunicazioni che possano aver avuto luogo tra quest'ultimo e il suo cliente [31].

76. In terzo luogo, osservo, a titolo di esempio, che è possibile che, con il consenso del contribuente pertinente (o persino sotto il suo coordinamento), tutti gli intermediari coinvolti nell'elaborazione di un meccanismo transfrontaliero abbiano partecipato congiuntamente a tutte le fasi della sua organizzazione, affrontando anche la questione della notifica alle autorità fiscali e dei loro rispettivi obblighi [32]. Non si può neppure escludere che un intermediario, sul quale grava in ogni caso un obbligo di comunicazione di informazioni, sia (già) pervenuto alla conclusione che il meccanismo in discussione debba essere oggetto di una notifica prima che l'avvocato (con il quale abbia congiuntamente attuato il meccanismo) gli abbia comunicato la propria esenzione e ricordato il suo obbligo di comunicazione di informazioni. Del resto, i criteri in base ai quali

[31] V. articolo 8 bis ter, paragrafo 14, lettera c), della direttiva 2011/16.

[32] Ciò si verificherebbe, ad esempio, nel caso in cui il cliente stesso «rinunciasse» al segreto professionale includendo altri intermediari nella corrispondenza con il proprio avvocato.

sorge l'obbligo di comunicazione di informazioni sono elencati nella direttiva 2011/16, in modo da consentire a qualsiasi altro intermediario, e persino al contribuente stesso, di «riconoscere» un sistema di pianificazione fiscale che deve essere oggetto di una notifica. Infatti, nelle tre fattispecie in parola – e fatte salve le norme nazionali che disciplinano il segreto professionale dell'avvocato – si potrebbe ritenere che il segreto professionale non sia stato violato [33]. Depone in tal senso il fatto che le informazioni che l'avvocato-intermediario è tenuto a comunicare al terzo intermediario sono limitate all'esenzione di cui beneficia e all'identificazione del fascicolo interessato [34].

77. Alla luce di quanto precede, ritengo che, prima facie, la disposizione controversa non sia idonea a pregiudicare i diritti tutelati ai sensi dell'articolo 7 della Carta, dal momento che le informazioni trasmesse dall'avvocato ai terzi intermediari, ivi compreso il nome dell'avvocato, sono già state comunicate a detti terzi intermediari.

78. Ciò non toglie che, indipendentemente dal fatto che l'avvocato-intermediario e il terzo-intermediario si conoscano, non possa essere escluso che, in taluni casi, possa derivarne un'ingerenza nel diritto al rispetto della vita privata.

79. In primo luogo, bisogna ricordare che l'articolo 8 della CEDU protegge la consulenza giuridica in considerazione non solo del suo contenuto, ma anche della sua stessa esistenza [35]. Il segreto professionale dell'avvocato, che si basa sul rapporto di fiducia con il suo cliente, gli impone di non rivelare a nessuno l'esistenza di tale rapporto, e ancor meno il contenuto delle comunicazioni tra essi (salvo espresso consenso del suo cliente) [36].

80. Pertanto, quando l'avvocato è esonerato dall'obbligo di comunicazione di informazioni che incombe agli intermediari, dal rapporto di fiducia che egli ha con il proprio cliente e dal dovere di riservatezza nei suoi confronti deriva chiaramente che egli deve essere in grado di informare principalmente tale cliente. Occorre altresì rilevare che la notifica che l'avvocato deve effettuare nei confronti del proprio cliente con riferimento agli obblighi giuridici costituisce un dovere professionale dell'avvocato, la cui inosservanza può determinare la sua responsabilità professionale.

81. In secondo luogo, rammento che il segreto professionale copre non solo la comunicazione tra un cliente e il suo avvocato, ma parimenti la consulenza giuridica fornita dall'avvocato. Pertanto, anche supponendo che l'avvocato e il terzo-intermediario si conoscano – a causa della loro comune partecipazione al meccanismo in discussione –, ciò non toglie che l'avvocato, informando il terzo-intermediario della propria esenzione, condivida con quest'ultimo la propria valutazione sul fatto che il meccanismo in discussione contiene le caratteristiche («elementi distintivi») di cui all'allegato IV della direttiva 2018/822, e deve, quindi, essere notificato in quanto «meccanismo transfrontaliero». Orbene, tale valutazione deriva da un'analisi di fatto e di diritto

[33] A mio avviso, tale scenario potrebbe essere analogo a quello in cui un avvocato e altri professionisti (quali un notaio, un banchiere, un contabile, un agente immobiliare o qualsiasi altro consulente) offrano i loro servizi a un cliente nell'ambito di un progetto comune e possano essere invitati da detto cliente a comunicare tra loro direttamente e «liberamente» anche quando ciò riguardi obblighi del cliente in parola nei confronti delle autorità pubbliche. Il fatto che l'avvocato «ricordi» a uno di tali professionisti un obbligo di comunicazione di informazioni su di esso (o su di essi) gravante al fine di tutelare gli interessi (comuni del loro cliente) non dovrebbe sollevare difficoltà dal punto di vista del segreto professionale, fatte salve chiaramente le norme nazionali che disciplinano le summenzionate professioni (ivi compresa quella dell'avvocato).

[34] V. paragrafo 75 delle presenti conclusioni.

[35] V. paragrafo 49 delle presenti conclusioni.

[36] Fatto salvo, chiaramente, il caso in cui la consulenza richiesta sia volta alla commissione di un illecito penale da parte del cliente, nel qual caso l'avvocato che ne venga a conoscenza non solo non può contribuire con la sua consulenza alla commissione di tale illecito, ma può anche essere svincolato dal suo obbligo al segreto professionale.

che costituisce l'essenza dell'attività di consulenza di un avvocato. Ne consegue che quest'ultima è tutelata dal segreto professionale e dovrebbe essere comunicata dall'avvocato unicamente al suo cliente.

82. Osservo, in terzo luogo, che la fattispecie esaminata al paragrafo 76 delle presenti conclusioni rischia di non essere applicabile in tutti i casi, anche supponendo che l'avvocato e il/i terzo/i intermediario/i si conoscano a causa della loro partecipazione all'elaborazione del medesimo meccanismo transfrontaliero. Siffatta ipotesi ricorrerà segnatamente allorquando numerosi intermediari siano coinvolti in fasi diverse dell'elaborazione del meccanismo in discussione e la partecipazione di tali diversi intermediari nel meccanismo transfrontaliero vari in funzione dei rispettivi ruoli [37].

83. Ne consegue che, malgrado il tentativo della direttiva 2011/16 di limitare la violazione del segreto professionale, ciò non toglie che siffatta violazione possa essere accertata in alcuni casi.

b) Sulla giustificazione della disposizione controversa

84. Secondo costante giurisprudenza della Corte, i diritti fondamentali non si configurano come prerogative assolute, ma possono soggiacere a restrizioni, a condizione che queste rispondano effettivamente a obiettivi di interesse generale perseguiti dalla misura di cui trattasi e non costituiscano, rispetto allo scopo perseguito, un intervento sproporzionato e inaccettabile, tale da ledere la sostanza stessa dei diritti garantiti [38].

85. Occorre, pertanto, esaminare se l'obbligo di notifica di cui trattasi sia previsto dalla legge, persegua un obiettivo di interesse generale riconosciuto dall'Unione, sia necessario per raggiungere tale obiettivo e rispetti il principio di proporzionalità.

86. In primo luogo, la notifica, da parte dell'avvocato-intermediario, della propria esenzione dalla comunicazione di informazioni a un altro intermediario che abbia partecipato allo stesso meccanismo transfrontaliero è espressamente prevista dalla legge, ossia, nel caso di specie, dalla disposizione controversa.

87. Ritengo, a tal riguardo, che l'obbligo di notifica sia previsto da una disposizione sufficientemente chiara e precisa [39].

88. In secondo luogo, l'interesse generale perseguito dal diritto dell'Unione nel caso di specie è quello della lotta alla pianificazione fiscale aggressiva oggetto di una cooperazione fiscale internazionale, che si manifesta attraverso uno scambio di informazioni tra Stati membri.

[37] È quindi possibile che i diversi intermediari abbiano partecipato a fasi diverse dell'elaborazione del meccanismo in discussione, e che non abbiano avuto tutti lo stesso grado di coinvolgimento in quest'ultimo, cosicché può sussistere un'asimmetria informativa tra intermediari.

[38] Sentenza del 13 settembre 2018, UBS Europe e a. (C-358/16, EU:C:2018:715, punto 62 e la giurisprudenza ivi citata).

[39] Spetta chiaramente ai giudici nazionali valutare se le disposizioni nazionali di trasposizione abbiano le stesse caratteristiche.

89. Ricordo, a tal riguardo, che, secondo una giurisprudenza costante, la prevenzione del rischio di elusione ed evasione fiscali costituisce una finalità di interesse generale riconosciuta dall'Unione [40]. Lo stesso vale nel caso della lotta contro le costruzioni abusive, qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale delle operazioni in questione [41].

90. Inoltre, la Corte ha riconosciuto che «la necessità di salvaguardare una ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri» rappresenta un motivo tale da giustificare una limitazione, in particolare quando le misure nazionali di cui trattasi siano intese a «prevenire comportamenti idonei a compromettere il diritto di uno Stato membro di esercitare la propria competenza fiscale in relazione alle attività svolte sul suo territorio» [42].

91. A tal riguardo, sebbene la direttiva 2018/822 non persegua espressamente l'obiettivo della lotta contro l'evasione fiscale in quanto «attività illecita», dai considerando 2, 4, 8 e 9 di quest'ultima risulta chiaramente che gli obblighi che essa impone agli intermediari sono volti a proteggere le basi imponibili nazionali dall'erosione attraverso la sorveglianza dei «meccanismi di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva». Pertanto, l'obbligo di comunicazione di informazioni che essa prevede mira, da un lato, a facilitare il rapido adeguamento delle normative fiscali a pratiche fiscali certamente legittime ma aggressive e, dall'altro, e con riferimento a quanto precede, a dissuadere in definitiva l'elaborazione di siffatti meccanismi [43].

92. Sebbene, a mio avviso, un'ingerenza nel diritto al rispetto della vita privata possa essere giustificata alla luce dell'obiettivo perseguito dalla direttiva 2018/822, ciò non toglie che tale ingerenza debba essere necessaria e proporzionata.

93. In terzo luogo, occorre quindi esaminare se l'obbligo di notifica di cui trattasi sia necessario per conseguire l'obiettivo della lotta alla pianificazione fiscale aggressiva e rispetti il principio di proporzionalità.

94. A tal riguardo, occorre ribadire, in primo luogo, che il legislatore dell'Unione ha ritenuto che la portata dell'obbligo di notifica dovesse essere limitata al minimo indispensabile e ha stabilito garanzie sul segreto professionale.

95. Così, da un lato, la disposizione controversa è applicabile solo in alcuni casi specifici, ossia quelli in cui i terzi-intermediari collaborino effettivamente con l'avvocato-intermediario e ciò avvenga con il consenso del cliente contribuente [44]. Dall'altro, la violazione del segreto professionale dell'avvocato è ulteriormente limitata dalla portata e dal contenuto delle informazioni che l'avvocato-intermediario è tenuto a notificare al terzo-intermediario, che sono – in gran parte – già note a quest'ultimo [45].

[40] Sentenza del 6 ottobre 2020, État luxembourgeois (Tutela giurisdizionale avverso richieste di informazioni in materia fiscale) (C-245/19 e C-246/19, EU:C:2020:795, punti da 86 a 88 e la giurisprudenza ivi citata).

[41] Sentenza del 22 novembre 2017, Cussens e a. (C-251/16, EU:C:2017:881, punto 53 e la giurisprudenza ivi citata).

[42] Sentenza del 26 febbraio 2019, X (Società intermediarie stabilite in paesi terzi) (C-135/17, EU:C:2019:136, punto 72 e la giurisprudenza ivi citata).

[43] Osservo parimenti che il considerando 14 della direttiva 201/22 precisa che «i meccanismi transfrontalieri di pianificazione fiscale aggressiva, il cui scopo principale o uno degli scopi principali è quello di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto fiscale applicabile, sono soggetti alla norma generale antiabuso prevista dall'articolo 6 della direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno (GU 2006, L 193, pag. 1)».

[44] V. paragrafi 73 e 74 delle presenti conclusioni.

[45] V. paragrafo 75 delle presenti conclusioni.

96. In secondo luogo, la disposizione controversa consente, a mio avviso, di garantire l'efficacia del sistema di notifica dei meccanismi transfrontalieri alle autorità fiscali. Malgrado il fatto che, indipendentemente da qualsiasi notifica da parte dell'avvocato intermediario, i terzi intermediari restino soggetti a un obbligo di comunicazione di informazioni presso le autorità fiscali, in forza dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 1, della direttiva 2011/16, l'obbligo di comunicazione di informazioni previsto dalla disposizione controversa consente, infatti, di garantire che le autorità fiscali ottengano le informazioni necessarie al fine di valutare il meccanismo transfrontaliero. In altri termini, tale meccanismo consente, da un lato, di «sensibilizzare» gli altri intermediari al loro dovere di conformarsi all'obbligo di notifica su di essi incombente e, dall'altro, di garantire che i meccanismi transfrontalieri, che rischierebbero di non essere notificati, lo siano effettivamente.

97. Ritengo tuttavia che, al fine di poter valutare pienamente la compatibilità della disposizione controversa con l'articolo 7 della Carta, occorra altresì prendere in considerazione l'obbligo sussidiario gravante sul terzo-intermediario di comunicare alle autorità fiscali il nome dell'avvocato-intermediario.

3. Se la divulgazione del nome dell'avvocato-intermediario, tutelato dal segreto professionale, alle autorità fiscali nell'ambito dell'obbligo di comunicazione di informazioni che incombe agli intermediari e al contribuente costituisca una violazione dell'articolo 7 della Carta

98. Occorre osservare che i dubbi espressi dal giudice del rinvio in ordine alla compatibilità della direttiva 2011/16 con la Carta riguardano soltanto la disposizione controversa, e non la procedura di notifica (in una fase successiva) alle autorità fiscali delle informazioni relative al meccanismo transfrontaliero. Ritengo tuttavia che, dal punto di vista dell'articolo 7 della Carta, la questione della divulgazione del nome di un avvocato-intermediario che fa valere il segreto professionale sia altresì pertinente.

99. Ricordo, infatti, che la Corte EDU ha dichiarato che obbligare un avvocato a fornire a un'autorità amministrativa informazioni relative a un'altra persona di cui egli dispone a causa degli scambi di informazioni intervenuti con la stessa costituisce un'ingerenza nel loro diritto al rispetto della propria vita privata [46].

100. Orbene, nella fattispecie, anche laddove l'avvocato benefici di un'esenzione dalla notifica alle autorità fiscali, l'esistenza di una comunicazione con il suo cliente contribuente (e, di conseguenza, il nome dell'avvocato) sarà divulgata alle autorità fiscali vuoi dal contribuente stesso vuoi da un terzo-intermediario.

101. Rammento che, a causa dei propri obblighi di notifica ai sensi dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 1, della direttiva 2011/16, i terzi intermediari notificati, e in tal modo informati del coinvolgimento dell'avvocato e a loro volta non tenuti al segreto professionale, informeranno l'amministrazione fiscale non solo dell'esistenza del meccanismo transfrontaliero e del contribuente pertinente, ma parimenti del coinvolgimento dell'avvocato intermediario. A tal riguardo, dall'articolo 8 bis ter, paragrafo 9, secondo comma, e paragrafo 14, di tale direttiva risulta che l'identificazione degli intermediari rientra tra le informazioni da fornire in adempimento dell'obbligo di comunicazione di informazioni.

[46] Sentenza Michaud, § 91.

102. Ritengo pertanto che la disposizione controversa pregiudichi la tutela rafforzata degli scambi di informazioni tra gli avvocati e i loro clienti garantita dall'articolo 8 della CEDU. Occorre, pertanto, esaminare se l'obbligo in discussione sia effettivamente previsto dalla legge, persegua un obiettivo di interesse generale riconosciuto dall'Unione, sia necessario per raggiungere tale obiettivo e rispetti il principio di proporzionalità.

103. Per quanto riguarda i primi due criteri da prendere in considerazione, rinvio all'analisi che precede sulla disposizione controversa, che si applica mutatis mutandis all'articolo 8 bis ter, paragrafo 9, secondo comma, e paragrafo 14, della direttiva 2011/16 [47].

104. L'analisi che segue verte, dunque, unicamente sulla questione se la comunicazione del nome dell'avvocato alle autorità fiscali da parte di un terzo intermediario o del contribuente sia necessaria per conseguire l'obiettivo della lotta alla pianificazione fiscale aggressiva e rispetti il principio di proporzionalità.

105. Va notato che, tenuto conto delle informazioni ricevute, le autorità fiscali dispongono di tutti gli elementi necessari per valutare i meccanismi transfrontalieri in discussione. Pertanto, l'ottenimento del nome dell'avvocato non fornisce loro alcuna informazione sostanziale sul meccanismo in discussione.

106. Peraltro, le autorità fiscali, in forza dei loro poteri di verifica e di controllo, potranno chiedere tutte le informazioni complementari (e supplementari rispetto a quelle già ricevute nella notifica), indifferentemente vuoi al contribuente stesso, vuoi agli intermediari non soggetti al segreto professionale.

107. D'altronde, per esse, la conoscenza dell'identità dell'avvocato intermediario è inutile poiché, come menzionato dalla stessa direttiva 2011/16, il segreto professionale esonera quest'ultimo da qualsivoglia obbligo di comunicazione di informazioni con riferimento al meccanismo transfrontaliero. In altri termini, a qualsiasi richiesta di informazioni rivolta dall'amministrazione fiscale all'avvocato intermediario verrebbe opposto il segreto professionale (salvo mandato di rispondervi conferito dal cliente all'avvocato) e potrebbe essere rivolta in modo efficace solo al contribuente o, eventualmente, agli altri intermediari non soggetti al segreto professionale.

108. In udienza, alcuni Stati membri e la Commissione hanno sostenuto che la notifica alle autorità fiscali del nome dell'avvocato sarebbe giustificata dalla necessità di garantire l'effettività del controllo degli intermediari coinvolti nei meccanismi transfrontalieri. Per quanto riguarda gli avvocati, tale misura sarebbe quindi intesa a verificare se un avvocato abbia adempiuto i propri obblighi ai sensi della direttiva 2018/822 e se il segreto professionale sia stato fatto valere a giusto titolo.

109. Sebbene la direttiva 2018/822 miri, invero, a garantire che, stante il loro ruolo centrale nell'organizzazione di meccanismi transfrontalieri, gli intermediari siano obbligati a fornire le informazioni necessarie alle autorità fiscali i, cionondimeno il suo obiettivo principale è la lotta alle pratiche di pianificazione fiscale aggressive.

110. Tale obiettivo si fonda sulla possibilità che hanno ormai le autorità fiscali di ottenere le informazioni necessarie per valutare i meccanismi transfrontalieri, di scambiare tali dati tra Stati membri e di adeguare di conseguenza le loro normative fiscali. Orbene, detto obiettivo, che è

[47] V. paragrafi da 86 a 91 delle presenti conclusioni.

raggiunto a partire dal momento in cui le informazioni suddette sono ottenute – indipendentemente dal fatto che le medesime siano state trasmesse da un intermediario o da un contribuente – non richiede la conoscenza del nome dell'avvocato coinvolto quando quest'ultimo invochi il segreto professionale, né di controllare se quest'ultimo abbia fatto valere il proprio segreto professionale a giusto titolo.

111. Va notato che la direttiva 2018/822 mira altresì a proteggere il segreto professionale degli avvocati e i principi generali enunciati nella Carta [48]. Orbene, assoggettando i terzi intermediari e il contribuente all'obbligo di fornire il nome dell'avvocato, la misura in parola sarebbe in contrasto con tale obiettivo.

112. Sarebbe quindi paradossale riconoscere il segreto professionale dell'avvocato e concedergli un'esenzione dalla notifica in considerazione di detto segreto, per poi violare tale diritto prevedendo che, in quanto conseguenza indiretta dell'obbligo di comunicazione di informazioni incombente al terzo-intermediario (e al contribuente), il suo nome sarà comunicato alle autorità fiscali. Inoltre, non risulta espressamente da alcuna disposizione della direttiva 2018/822 che essa miri a verificare se l'avvocato avesse diritto al segreto professionale.

113. Ritengo quindi che, sebbene non si possa escludere che, in forza del diritto nazionale (e delle norme deontologiche applicabili agli avvocati), uno Stato membro possa effettivamente procedere a una siffatta verifica – ad esempio nel caso si sospetti la partecipazione di un avvocato a un'attività fraudolenta – quest'ultima non trovi fondamento giuridico nella direttiva 2018/822.

114. Pertanto, ritengo che, nell'ambito dell'applicazione dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 9, della direttiva 2011/16, il terzo-intermediario e il contribuente debbano avere la possibilità di adempiere i propri obblighi di comunicazione di informazioni mediante un sistema astratto che non deve indicare l'identità dell'avvocato [49].

115. Una soluzione siffatta rispetterebbe, peraltro, il principio di proporzionalità, limitandosi a quanto strettamente necessario per conseguire gli obiettivi perseguiti dalla direttiva 2018/822.

116. Infatti, l'uso di un sistema astratto che non comprenda il nome dell'avvocato consentirebbe di raggiungere l'obiettivo della lotta alla pianificazione fiscale aggressiva rispettando, al contempo, il diritto al segreto professionale e alla vita privata, garantito dall'articolo 7 della Carta. Peraltro, la soluzione proposta consentirebbe, a mio avviso, di garantire l'efficacia del sistema di notifica dei meccanismi transfrontalieri alle autorità fiscali, senza impedire a queste ultime di ricevere tutte le informazioni necessarie sui meccanismi fiscali di cui trattasi (e senza che il nome dell'avvocato sia incluso in tali informazioni per i motivi descritti ai paragrafi da 105 a 107 delle presenti conclusioni).

117. Alla luce di quanto precede ritengo, da un lato, che includere l'identificazione di un avvocato tra le informazioni da fornire in adempimento dell'obbligo di comunicazione di informazioni di cui all'articolo 8 bis ter, paragrafo 9, secondo comma, e paragrafo 14, della direttiva 2011/16 costituisca una violazione dell'articolo 7 della Carta quando tale avvocato disponga di un'esenzione dalla notifica in ragione del segreto professionale. D'altro lato, ritengo che la violazione della protezione della vita privata derivante dalla disposizione controversa non

[48] V. considerando 18 della direttiva 2018/822.

[49] Ad esempio, l'anonimizzazione del nome dell'avvocato potrebbe essere considerata una soluzione adeguata.

comporti, alla luce dello scopo perseguito, un intervento sproporzionato e intollerabile che porrebbe a rischio la sostanza stessa dei diritti garantiti, purché, tuttavia, il nome dell'avvocato-intermediario non venga divulgato alle autorità fiscali.

V. Conclusione

118. Alla luce delle suesposte considerazioni, suggerisco alla Corte di rispondere alla questione pregiudiziale sollevata dal Grondwettelijk Hof (Corte Costituzionale, Belgio) come segue:

– L'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, 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, come modificata dalla direttiva (UE) 2018/822 del Consiglio, del 25 maggio 2018, imponendo a un avvocato che agisce in qualità di intermediario e che, avvalendosi del proprio segreto professionale, dispone di un'esenzione dall'obbligo di comunicazione di informazioni senza indugio a un altro intermediario, gli obblighi di notifica cui è tenuto ai sensi del paragrafo 6 di tale articolo, non viola il diritto al rispetto della vita privata garantito dall'articolo 7 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, a condizione che il nome di tale avvocato non sia divulgato alle autorità fiscali in adempimento dell'obbligo di notifica previsto dall'articolo 8 bis ter, paragrafo 9, secondo comma, e paragrafo 14 della direttiva in parola.