

SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)

8 dicembre 2022 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Cooperazione amministrativa nel settore fiscale – Scambio automatico obbligatorio di informazioni con riferimento ai meccanismi transfrontalieri soggetti all’obbligo di notifica – Direttiva 2011/16/UE, come modificata dalla direttiva (UE) 2018/822 – Articolo 8 bis ter, paragrafo 5 – Validità – Segreto professionale degli avvocati – Esenzione dall’obbligo di comunicazione a favore dell’avvocato intermediario soggetto al segreto professionale – Obbligo di tale avvocato intermediario di notificare a un eventuale altro intermediario che non sia il suo cliente gli obblighi di comunicazione che gli spettano – Articoli 7 e 47 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea»

Nella causa C-694/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Grondwettelijk Hof (Corte costituzionale, Belgio), con decisione del 17 dicembre 2020, pervenuta in cancelleria il 21 dicembre 2020, nel procedimento

Orde van Vlaamse Balies,

IG,

Belgian Association of Tax Lawyers,

CD,

JU

contro

Vlaamse Regering,

LA CORTE (Grande Sezione),

composta da K. Lenaerts, presidente, L. Bay Larsen, vicepresidente, A. Arabadjiev, A. Prechal, K. Jürimäe, P.G. Xuereb, L.S. Rossi e D. Gratsias, presidenti di sezione, F. Biltgen, N. Piçarra, I. Jarukaitis, N. Jääskinen, N. Wahl, I. Ziemele e J. Passer (relatore), giudici,

avvocato generale: A. Rantos

cancelliere: M. Ferreira, amministratrice principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 25 gennaio 2022,

considerate le osservazioni presentate:

- per l'Orde van Vlaamse Balies e IG, da S. Eskenazi e P. Wouters, advocaten;
- per la Belgian Association of Tax Lawyers, CD e JU, da P. Malherbe, avocat, e P. Verhaeghe, advocaat;
- per il governo belga, da S. Baeyens, J.-C. Halleux e C. Pochet, in qualità di agenti, assistiti da M. Delanote, advocaat;
- per il governo ceco, da J. Očková, M. Smolek e J. Vláčil, in qualità di agenti;
- per il governo francese, da R. Bénard, A.-L. Desjonquères, E. de Moustier e É. Toutain, in qualità di agenti;
- per il governo lettone, da J. Davidoviča, I. Hūna e K. Pommere, in qualità di agenti;
- per il Consiglio dell'Unione europea, da E. Chatziioakeimidou, I. Gurov e S. Van Overmeire, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da W. Roels e P. Van Nuffel, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 5 aprile 2022,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sulla validità dell'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 (GU 2011, L 64, pag. 1), come modificata dalla direttiva (UE) 2018/822 del Consiglio, del 25 maggio 2018 (GU 2018, L 139, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva 2011/16 modificata»), alla luce degli articoli 7 e 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di controversie fra, da un lato, l'Orde van Vlaamse Balies (Ordine degli avvocati fiamminghi), la Belgian Association of Tax Lawyers, un'associazione professionale di avvocati, nonché IG, CD e JU, tre avvocati, e, dall'altro, il Vlaamse Regering (governo fiammingo, Belgio) con riguardo alla validità di talune disposizioni della normativa fiamminga relativa alla cooperazione amministrativa in materia fiscale.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

La direttiva 2011/16

3 La direttiva 2011/16 ha istituito 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.

La direttiva 2018/822

4 La direttiva 2011/16 è stata modificata a più riprese e, in particolare, dalla direttiva 2018/822. Tale direttiva ha introdotto un obbligo di comunicazione riguardante i meccanismi di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva presso le autorità competenti. Al riguardo, i considerando 2, 4, 6, 8, 9 e 18 della direttiva 2018/822 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.
(...)

(...)

(4) Poiché è stato riconosciuto che un quadro trasparente per lo sviluppo delle attività economiche può contribuire a contrastare l'elusione e l'evasione fiscali nel mercato interno, la Commissione [europea] è stata chiamata a intraprendere nuove iniziative sulla comunicazione obbligatoria di informazioni sui meccanismi di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva in linea con l'azione 12 del piano d'azione dell'[Organizzazione per la Sicurezza e la Cooperazione in Europa (OCSE)] sull'erosione della base imponibile e sul trasferimento degli utili (BEPS). In questo contesto, il Parlamento europeo ha sollecitato misure più rigide contro gli intermediari che offrono assistenza in meccanismi che possono portare all'elusione e all'evasione fiscali. È inoltre importante osservare che, nella "Dichiarazione del G7 di Bari del 13 maggio 2017, sulla lotta ai reati fiscali e altri flussi finanziari illeciti" è stato chiesto all'OCSE di iniziare a discutere dei possibili modi per far fronte ai meccanismi elaborati per eludere l'obbligo di notifica nell'ambito del [Common Reporting Standard (CRS)] o volti a fornire ai titolari effettivi la protezione di strutture non trasparenti, tenendo anche conto dei modelli di norme sulla comunicazione obbligatoria di informazioni ispirati all'approccio adottato per i meccanismi di elusione delineato nell'ambito della relazione sull'azione 12 del BEPS.

(...)

(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 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.

(9) I meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva si sono evoluti negli anni diventando sempre più complessi e sono costantemente soggetti a modifiche e adattamenti per reagire alle contromisure difensive adottate dalle autorità fiscali. Tenendo conto di ciò, sarebbe più efficace cercare di individuare i meccanismi di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva attraverso la compilazione di un elenco delle peculiarità e degli elementi delle operazioni che presentano una forte indicazione di elusione e abuso fiscale, piuttosto che definire il concetto di pianificazione fiscale aggressiva. Tali indicazioni sono definite “elementi distintivi”.

(...)

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

La direttiva 2011/16 modificata

5 L’articolo 3 della direttiva 2011/16, intitolato «Definizioni», dispone quanto segue:

«Ai fini della presente direttiva si intende per:

1) “autorità competente” di uno Stato membro, l’autorità designata come tale dallo Stato membro. Ove agiscono a norma della presente direttiva, l’ufficio centrale di collegamento, un servizio di collegamento o qualsiasi funzionario competente sono anch’essi considerati autorità competenti per delega in conformità dell’articolo 4;

(...)

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:

a) non tutti i partecipanti al meccanismo sono residenti a fini fiscali nella stessa giurisdizione;

b) uno o più dei partecipanti al meccanismo sono simultaneamente residenti a fini fiscali in più di una giurisdizione;

c) uno o più dei partecipanti al meccanismo svolgono un’attività d’impresa in un’altra giurisdizione tramite una stabile organizzazione situata in tale giurisdizione e il meccanismo fa parte dell’attività d’impresa o costituisce l’intera attività d’impresa della suddetta stabile organizzazione;

d) uno o più dei partecipanti al meccanismo svolge un'attività in un'altra giurisdizione senza essere residente a fini fiscali né costituire una stabile organizzazione situata in tale giurisdizione;

e) tale meccanismo ha un possibile impatto sullo scambio automatico di informazioni o sull'identificazione del titolare effettivo.

(...)

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».

6 L'articolo 8 bis ter della direttiva 2011/16 modificata, intitolato «Ambito di applicazione e condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica», è stato inserito dall'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2018/822 e così recita:

«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.

Fatto salvo il primo comma, gli intermediari di cui all'articolo 3, punto 21, secondo comma, sono inoltre tenuti a comunicare informazioni entro 30 giorni a decorrere dal giorno seguente a quello in cui hanno fornito, direttamente o attraverso altre persone, aiuto, assistenza o consulenza.

2. In caso di meccanismi commerciabili, gli Stati membri adottano le misure necessarie per imporre agli intermediari la presentazione, ogni tre mesi, di una relazione periodica che fornisca un aggiornamento contenente nuove informazioni soggette all'obbligo di notifica ai sensi del paragrafo 14, lettere a), d), g) e h), che sono diventate disponibili dalla presentazione dell'ultima relazione.

(...)

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.

(...)

13. L'autorità competente di uno Stato membro cui l'informazione è stata comunicata a norma dei paragrafi da 1 a 12 (...) è tenuta a trasmettere le informazioni di cui al paragrafo 14 del presente articolo (...) alle autorità competenti di tutti gli Stati membri (...).

14. Le informazioni che devono essere comunicate dall'autorità competente di uno Stato membro a norma del paragrafo 5 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;

d) la data in cui è stata attuata o sarà attuata la prima fase dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica;

e) i dettagli delle disposizioni nazionali che costituiscono la base del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica;

f) il valore del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica;

g) l'identificazione dello Stato membro del contribuente pertinente o dei contribuenti pertinenti e degli eventuali altri Stati membri che sono suscettibili di essere interessati dal meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica;

h) l'identificazione di qualunque altra persona nello Stato membro che potrebbe essere interessata dal meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica, indicando a quali Stati membri è legata tale persona.

(...)».

Diritto belga

7 Il decretet 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).

8 Tale decreto è stato modificato dal decretet tot wijziging van het decretet 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.

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

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

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

1° ad informare per iscritto e indicandone le ragioni l'altro intermediario o gli altri intermediari del fatto di non poter soddisfare l'obbligo di comunicazione di informazioni, per cui detto obbligo viene a spettare automaticamente all'altro intermediario o agli altri intermediari;

2° in assenza di un altro intermediario, ad informare il contribuente pertinente o i contribuenti pertinenti, per iscritto e indicandone 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]».

11 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 pertinente o un altro intermediario dell'applicazione di un'esenzione ai sensi dell'articolo 11/6, [paragrafo 1], l'obbligo di fornire informazioni relative ad un meccanismo transfrontaliero oggetto di notifica incombe all'altro intermediario che è stato informato o, in sua assenza, al contribuente pertinente».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

12 Con atti introduttivi del 31 agosto 2020 e del 1° ottobre 2020, i ricorrenti nel procedimento principale hanno adito il Grondwettelijk Hof (Corte costituzionale, Belgio), giudice del rinvio, con ricorsi diretti alla sospensione del decreto del 26 giugno 2020 nonché al suo annullamento totale o parziale.

13 Dalla decisione di rinvio risulta che i ricorrenti nel procedimento principale contestano, in particolare, l'obbligo, previsto all'articolo 11/6, paragrafo 1, primo comma, punto 1, del decreto del 21 giugno 2013, inserito in tale decreto dall'articolo 14 del decreto del 26 giugno 2020, in capo all'avvocato che agisce in qualità di intermediario, quando è tenuto al segreto professionale, di informare gli altri intermediari interessati, per iscritto e indicandone le ragioni, di non poter adempiere il proprio obbligo di comunicazione di informazioni. Secondo i ricorrenti nel procedimento principale, è impossibile soddisfare tale obbligo di informazione senza violare il segreto professionale cui sono tenuti gli avvocati. Inoltre, detto obbligo di informazione non sarebbe necessario al fine di garantire che i meccanismi transfrontalieri siano comunicati, dal momento che il cliente, assistito o meno dall'avvocato, può informare egli stesso gli altri intermediari e chiedere loro di adempiere il loro obbligo di comunicazione.

14 Il giudice del rinvio rileva che le informazioni che gli avvocati devono trasmettere all'autorità competente per quanto riguarda i loro clienti sono tutelate dal segreto professionale, se tali informazioni concernono attività che rientrano nei loro specifici compiti di difesa o di rappresentanza in giudizio e di consulenza legale. Detto giudice osserva che il semplice fatto di avvalersi di un avvocato è coperto dal segreto professionale e che lo stesso vale, a fortiori, per quanto riguarda l'identità del cliente di un avvocato. Le informazioni tutelate dal segreto professionale nei confronti delle autorità pubbliche lo sarebbero parimenti nei confronti di altri soggetti, come altri intermediari.

15 Il giudice del rinvio fa presente che, secondo i lavori preparatori del decreto del 26 giugno 2020, l'obbligo per un intermediario di informare, indicandone le ragioni, gli altri intermediari di essere soggetto al segreto professionale e che non soddisferà quindi l'obbligo di comunicazione sarebbe imposto per soddisfare i requisiti della direttiva 2018/822 e per garantire che il segreto professionale non impedisca le comunicazioni necessarie.

16 Il giudice in parola constata che i ricorsi nel procedimento principale sollevano dunque la questione della validità della direttiva 2018/822, in quanto ha introdotto un obbligo siffatto. Pertanto, prima di poter statuire definitivamente su tali ricorsi, sarebbe necessario risolvere preliminarmente suddetta questione.

17 In tali circostanze, il Grondwettelijk Hof (Corte costituzionale) ha, da un lato, pronunciato la sospensione, in particolare, dell'articolo 11/6, paragrafo 1, primo comma, punto 1, del decreto del 21 giugno 2013, come introdotto dall'articolo 14 del decreto del 26 giugno 2020, nei limiti in cui la disposizione in parola impone all'avvocato che agisce in qualità di intermediario un obbligo di informazione nei confronti di un altro intermediario che non è il suo cliente, e ciò fino alla data di pubblicazione della sentenza che statuisce sui ricorsi di cui trattasi. Suddetto giudice ha d'altro lato 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».

Sulla questione pregiudiziale

18 In via preliminare, occorre rilevare che, sebbene la questione sollevata faccia riferimento all'obbligo di notifica, previsto all'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16 modificata, tanto nei confronti degli intermediari quanto, in assenza di intermediari, nei confronti del contribuente pertinente, dalla lettura complessiva della domanda di pronuncia pregiudiziale risulta tuttavia che il giudice del rinvio si interroga, in realtà, unicamente sulla validità di tale obbligo nella misura in cui la notifica debba essere effettuata, da un avvocato che agisce in qualità di intermediario, ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 21, della direttiva in parola (in prosieguo: l'«avvocato intermediario»).

19 Difatti, quando la notifica prevista all'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16 modificata è effettuata dall'avvocato intermediario al proprio cliente, sia quest'ultimo un altro intermediario o il contribuente pertinente, detta notifica non è idonea a mettere in discussione il rispetto dei diritti e delle libertà garantiti dagli articoli 7 e 47 della Carta, a causa, da un lato, dell'assenza di qualsiasi obbligo di segreto professionale dell'avvocato intermediario nei confronti del suo cliente e, dall'altro, del fatto che, nella fase dell'esecuzione da parte di tale cliente dei suoi obblighi di comunicazione ai sensi della direttiva in parola, la riservatezza del rapporto fra l'avvocato intermediario e il summenzionato cliente osta a che si

possa richiedere a quest'ultimo di rivelare a terzi e, segnatamente, all'amministrazione fiscale la circostanza che si sia avvalso della consultazione di un avvocato.

20 Dalla decisione di rinvio risulta quindi che, con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, alla Corte, di esaminare la validità, alla luce degli articoli 7 e 47 della Carta, dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16 modificata, in quanto la sua applicazione da parte degli Stati membri ha l'effetto di imporre all'avvocato intermediario che agisce in qualità di intermediario, ai sensi dell'articolo 3, punto 21, della direttiva in parola, quando quest'ultimo sia esonerato dall'obbligo di comunicazione, previsto al paragrafo 1 dell'articolo 8 bis ter, della direttiva summenzionata, a causa del segreto professionale al quale è tenuto, di notificare, senza indugio, a un eventuale altro intermediario che non sia il suo cliente gli obblighi di comunicazione che gli spettano ai sensi del paragrafo 6 di detto articolo 8 bis ter.

21 A tal riguardo, occorre ricordare che, conformemente all'articolo 8 bis ter, paragrafo 1, della direttiva 2011/16 modificata, 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 trenta giorni. L'obbligo di comunicazione previsto da tale disposizione si applica a tutti i meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica e, quindi, tanto ai meccanismi su misura, definiti al punto 25 dell'articolo 3 della direttiva 2011/16 modificata, quanto ai meccanismi commerciabili, definiti al punto 24 del medesimo articolo 3.

22 Si deve constatare che gli avvocati possono, nell'esercizio delle loro attività, essere «intermediari» ai sensi dell'articolo 3, punto 21, della direttiva 2011/16 modificata, giacché possono svolgere essi stessi attività di elaborazione, di commercializzazione, di organizzazione, di messa a disposizione ai fini dell'attuazione o della gestione dell'attuazione di meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica o, se non svolgono tali attività, a causa del fatto che essi possono prestare aiuto, assistenza o consulenza riguardo alle attività in parola. Gli avvocati che esercitano siffatte attività sono quindi, in linea di principio, soggetti all'obbligo di comunicazione previsto all'articolo 8 bis ter, paragrafo 1, della summenzionata direttiva.

23 Tuttavia, ai sensi dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, primo comma, della direttiva 2011/16 modificata, ciascuno Stato membro può adottare le misure necessarie per concedere agli intermediari, e segnatamente agli avvocati intermediari, un'esenzione dall'obbligo di fornire informazioni su un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica quando l'obbligo di comunicazione violerebbe il segreto professionale sulla base del diritto nazionale di detto 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 di suddetto articolo a un eventuale altro intermediario o, in sua assenza, al contribuente pertinente. Tale paragrafo prevede che, in un'ipotesi del genere, l'obbligo di comunicare informazioni spetti all'altro intermediario notificato o, in sua assenza, al contribuente pertinente.

24 Va nondimeno posto il rilievo che, in forza dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, secondo comma, della direttiva 2011/16 modificata, gli intermediari possono beneficiare di un'esenzione ai sensi del primo comma di detto articolo soltanto nella misura in cui operano nei limiti delle pertinenti norme nazionali che definiscono le loro professioni, circostanza che spetta, se del caso, ai giudici nazionali verificare nell'applicazione di tale normativa. Pertanto, è solo rispetto agli avvocati intermedi che agiscono effettivamente entro siffatti limiti che occorre esaminare la validità dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della suddetta direttiva alla luce degli articoli 7 e 47 della Carta.

25 A tal riguardo, occorre rilevare che l'articolo 7 della Carta, che riconosce a 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»), mentre l'articolo 47, che garantisce il diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale, corrisponde all'articolo 6, paragrafo 1, della CEDU.

26 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 quindi tener conto, nell'interpretazione da essa effettuata riguardo ai diritti garantiti dagli articoli 7 e 47 della Carta, dei corrispondenti diritti garantiti dall'articolo 8, paragrafo 1, e dall'articolo 6, paragrafo 1, della CEDU, come interpretati dalla Corte europea dei diritti dell'uomo (in prosieguo: la «Corte EDU»), in quanto soglia di protezione minima (v., in tal senso, sentenza del 2 febbraio 2021, Consob, C-481/19, EU:C:2021:84, punti 36 e 37).

27 Con riguardo alla validità dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16 modificata alla luce dell'articolo 7 della Carta, risulta dalla giurisprudenza della Corte EDU 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 (v., in tal senso, Corte EDU, sentenza del 6 dicembre 2012, Michaud c. France, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 117 e 118). 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, come rilevato dalla Corte EDU, i soggetti che consultano un avvocato possono ragionevolmente attendersi che le loro comunicazioni rimangano private e riservate [Corte EDU, sentenza del 9 aprile 2019, Altay c. Turchia (N. 2), CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, § 49]. Pertanto, a parte situazioni eccezionali, le persone in parola devono poter legittimamente confidare nel fatto che il loro avvocato non renderà noto a nessuno, senza il loro consenso, che esse lo consultano.

28 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 affidata una missione fondamentale in una società democratica, ossia la difesa dei singoli (Corte EDU, sentenza del 6 dicembre 2012, Michaud c. France, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 118 e 119). Tale missione 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 dare, in modo indipendente, pareri giuridici a chiunque ne abbia bisogno e, dall'altro, quello, correlativo, di lealtà

dell'avvocato nei confronti del suo cliente (v., in tal senso, sentenza del 18 maggio 1982, AM & S Europe/Commissione, 155/79, EU:C:1982:157, punto 18).

29 Orbene, l'obbligo previsto dall'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16 modificata per l'avvocato intermediario quando quest'ultimo, a causa del segreto professionale al quale è vincolato dal diritto nazionale, è esonerato dall'obbligo di comunicazione di informazioni, previsto al paragrafo 1 di tale articolo 8 bis ter, di notificare senza indugio agli altri intermediari che non sono suoi clienti i rispettivi obblighi di comunicazione ai sensi del paragrafo 6 di detto articolo 8 bis ter, comporta necessariamente la conseguenza che i summenzionati altri intermediari vengano a conoscenza dell'identità dell'avvocato intermediario che effettua la notifica, della sua valutazione per cui il meccanismo in parola deve essere oggetto di una notifica così come del fatto che questi è stato consultato in proposito.

30 In siffatte circostanze e nella misura in cui tali altri intermediari non sono necessariamente a conoscenza dell'identità dell'avvocato intermediario e del fatto che questi è stato consultato in relazione al meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica, l'obbligo di notifica, previsto all'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16 modificata, comporta un'ingerenza nel diritto al rispetto delle comunicazioni tra gli avvocati e i loro clienti, garantito all'articolo 7 della Carta.

31 Inoltre, occorre osservare che tale obbligo di notifica comporta, indirettamente, un'altra ingerenza nel suddetto medesimo diritto, derivante dalla divulgazione, da parte dei terzi intermediari così notificati, all'amministrazione fiscale dell'identità e della consultazione dell'avvocato intermediario.

32 Infatti, dall'articolo 8 bis ter, paragrafi 1, 9, 13 e 14 della direttiva 2011/16 modificata risulta che l'identificazione degli intermediari rientra nel novero delle informazioni da fornire in esecuzione dell'obbligo di comunicazione, costituendo detta identificazione oggetto di uno scambio di informazioni tra le autorità competenti degli Stati membri. Di conseguenza, in caso di notifica ai sensi dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva in parola, i terzi intermediari notificati, così informati dell'identità dell'avvocato intermediario e della sua consultazione in relazione al meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica ed essi stessi non tenuti al segreto professionale, dovranno informare le autorità competenti di cui all'articolo 3, paragrafo 1, della direttiva summenzionata non soltanto dell'esistenza di tale meccanismo e dell'identità del o dei contribuenti pertinenti, ma altresì dell'identità e della consultazione dell'avvocato intermediario.

33 Pertanto, occorre esaminare se tali ingerenze nel diritto al rispetto delle comunicazioni tra gli avvocati e i loro clienti, garantito dall'articolo 7 della Carta, possano essere giustificate.

34 In siffatto contesto, 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 dei diritti in parola, purché tali limitazioni siano previste dalla legge, rispettino il contenuto essenziale di detti diritti e, in ottemperanza al principio di proporzionalità, siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di

interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui (v., in tal senso, sentenza del 6 ottobre 2020, *Privacy International*, C-623/17, EU:C:2020:790, punti 63 e 64).

35 In primo luogo, per quanto riguarda il requisito secondo cui ogni limitazione all'esercizio dei diritti fondamentali deve essere prevista dalla legge, essa implica che l'atto che consente l'ingerenza in siffatti diritti deve definire esso stesso la portata della limitazione dell'esercizio del diritto interessato, con la precisazione, da un lato, che tale requisito non esclude che la limitazione di cui trattasi sia formulata in termini sufficientemente aperti per potersi adattare a fattispecie diverse nonché ai mutamenti di situazioni. D'altro lato, la Corte può, se del caso, precisare, in via interpretativa, la portata concreta della limitazione sia rispetto ai termini stessi della normativa dell'Unione di cui trattasi sia rispetto all'impianto sistematico e agli obiettivi che essa persegue, come interpretati alla luce dei diritti fondamentali garantiti dalla Carta (sentenza del 21 giugno 2022, *Ligue des droits humains*, C-817/19, EU:C:2022:491, punto 114 e giurisprudenza ivi citata).

36 A tal riguardo, occorre rilevare che, da un lato, l'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16 modificata prevede espressamente l'obbligo, per l'avvocato intermediario esonerato dall'obbligo di comunicazione a causa del segreto professionale cui è tenuto, di notificare agli altri intermediari i rispettivi obblighi di comunicazione ai sensi del paragrafo 6 del summenzionato. D'altro lato, come constatato ai punti 29 e 30 della presente sentenza, l'ingerenza nel diritto al rispetto delle comunicazioni tra gli avvocati e i loro clienti, sancito all'articolo 7 della Carta, è la conseguenza diretta di una siffatta notifica da parte dell'avvocato ad un altro intermediario che non è il suo cliente, in particolare quando quest'ultimo, fino al momento di detta notifica, non era a conoscenza dell'identità di tale avvocato e della sua consultazione in relazione al meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica.

37 Inoltre, per quanto riguarda l'ingerenza risultante indirettamente da detto obbligo di notifica a causa della divulgazione, da parte dei terzi intermediari notificati, dell'identità e della consultazione dell'avvocato intermediario all'amministrazione fiscale, quest'ultima è dovuta, come constatato ai punti 31 e 32 della presente sentenza, alla portata degli obblighi di informazione derivanti dall'articolo 8 bis ter, paragrafi 1, 9, 13 e 14, della direttiva 2011/16 modificata.

38 In tali circostanze, si deve ritenere che il principio di legalità sia soddisfatto.

39 In secondo luogo, per quanto riguarda il rispetto del contenuto essenziale del diritto al rispetto delle comunicazioni tra gli avvocati e i loro clienti, garantito all'articolo 7 della Carta, occorre rilevare che l'obbligo di notifica, istituito dall'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16 modificata, comporta solo in misura limitata la revoca, nei confronti di un terzo intermediario e dell'amministrazione fiscale, della riservatezza delle comunicazioni tra l'avvocato intermediario e il suo cliente. In particolare, la disposizione in parola non prevede l'obbligo, e neppure l'autorizzazione, per l'avvocato intermediario di condividere, senza il consenso del suo cliente, informazioni relative al tenore di tali comunicazioni con altri intermediari e questi ultimi non saranno quindi in grado di trasmettere simili informazioni all'amministrazione fiscale.

40 In tali circostanze, non si può ritenere che l'obbligo di notifica, previsto all'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16 modificata, comprometta il contenuto essenziale del diritto al rispetto delle comunicazioni tra gli avvocati e i loro clienti, sancito all'articolo 7 della Carta.

41 In terzo luogo, per quanto riguarda il rispetto del principio di proporzionalità, quest'ultimo richiede che le limitazioni che possono essere apportate, da atti del diritto dell'Unione, ai diritti e alle libertà sanciti nella Carta non superino i limiti di quanto idoneo e necessario al conseguimento degli scopi legittimi perseguiti o dell'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui, fermo restando che, qualora sia possibile una scelta tra più misure appropriate, si deve ricorrere alla meno restrittiva. Inoltre, un obiettivo di interesse generale non può essere perseguito senza tener conto del fatto che esso deve essere conciliato con i diritti fondamentali interessati dalla misura, effettuando un contemperamento equilibrato tra, da un lato, l'obiettivo di interesse generale e, dall'altro, i diritti di cui trattasi, al fine di garantire che gli inconvenienti causati da tale misura non siano sproporzionati rispetto agli scopi perseguiti. Così, la possibilità per gli Stati membri di giustificare una limitazione ai diritti garantiti dall'articolo 7 della Carta deve essere valutata misurando la gravità dell'ingerenza che una limitazione siffatta comporta, e verificando che l'importanza dell'obiettivo di interesse generale perseguito da tale limitazione sia adeguata a detta gravità (sentenze del 26 aprile 2022, Polonia/Parlamento e Consiglio, C-401/19, EU:C:2022:297, punto 65, del 22 novembre 2022, Luxembourg Business Registers e Sovim, C-37/20 e C-601/20, EU:C:2022:912, punto 64).

42 Pertanto, si deve verificare, anzitutto, se l'obbligo di notifica, previsto all'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16 modificata, risponda a un obiettivo di interesse generale riconosciuto dall'Unione. In caso affermativo, occorre quindi assicurarsi, in primo luogo, che essa sia idonea a realizzare detto obiettivo, in secondo luogo, che l'ingerenza nel diritto fondamentale al rispetto delle comunicazioni tra gli avvocati e i loro clienti che può risultare da tale obbligo di notifica sia limitata allo stretto necessario, nel senso che l'obiettivo perseguito non potrebbe ragionevolmente essere raggiunto in modo altrettanto efficace con altri mezzi meno lesivi di tale diritto, e, in terzo luogo, purché siffatta ipotesi ricorra effettivamente, che l'ingerenza in parola non sia sproporzionata rispetto all'obiettivo summenzionato, il che implica, in particolare, una ponderazione dell'importanza di quest'ultimo e della gravità di detta ingerenza (v. in tal senso, sentenza del 22 novembre 2022, Luxembourg Business Registers e Sovim, C-37/20 e C-601/20, EU:C:2022:912, punto 66).

43 Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 88 delle sue conclusioni, la modifica apportata alla direttiva 2011/16 dalla direttiva 2018/822 rientra nell'ambito di una cooperazione fiscale internazionale di lotta contro la pianificazione fiscale aggressiva che si concretizza in uno scambio di informazioni tra Stati membri. A tal riguardo, risulta in particolare dai considerando 2, 4, 8 e 9 della direttiva 2018/822, che gli obblighi di comunicazione e di notifica, istituiti dall'articolo 8 bis ter della direttiva 2011/16 modificata, hanno l'obiettivo di contribuire alla prevenzione del rischio di elusione ed evasione fiscali.

44 Orbene, il contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva e la prevenzione del rischio di elusione ed evasione fiscali rappresentano finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione, ai sensi dell'articolo 52, paragrafo 1, della Carta, tali da consentire che sia apportata una limitazione all'esercizio dei diritti garantiti dall'articolo 7 di quest'ultima [v. in tal senso, sentenza del 6 ottobre 2020, État luxembourgeois

(Tutela giurisdizionale avverso richieste di informazioni in ambito tributario), C-245/19 e C-246/19, EU:C:2020:795, punto 87].

45 Per quanto riguarda la questione se l'obbligo di notifica, previsto all'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16 modificata, sia idoneo e necessario al conseguimento di detti obiettivi, i governi francese e lettone sostengono, in sostanza, che una siffatta notifica consentirebbe segnatamente di sensibilizzare gli altri intermediari al loro dovere di conformarsi all'obbligo di comunicazione e di evitare così che tali altri intermediari non siano informati del fatto che l'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero è loro trasferito in applicazione dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 6, della direttiva 2011/16 modificata. Pertanto, secondo i governi di cui trattasi, in mancanza di un obbligo di notifica in capo all'avvocato intermediario, il meccanismo transfrontaliero rischierebbe di non essere affatto comunicato, e ciò in violazione degli obiettivi perseguiti dalla direttiva in parola.

46 Orbene, quand'anche l'obbligo di notifica, introdotto dall'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16 modificata, fosse effettivamente idoneo a contribuire al contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva e alla prevenzione del rischio di elusione ed evasione fiscali, è giocoforza constatare che esso non può, tuttavia, essere considerato strettamente necessario per realizzare tali obiettivi e, in particolare, per garantire che le informazioni relative ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica siano trasmesse alle autorità competenti.

47 Di fatti, in primo luogo, gli obblighi di comunicazione che spettano agli intermediari sono chiaramente enunciati nella direttiva 2011/16 modificata, in particolare al suo articolo 8 bis ter, paragrafo 1. Ai sensi della disposizione in parola, tutti gli intermediari sono, in linea di principio, tenuti a trasmettere alle autorità competenti le informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica di cui sono a conoscenza, che sono in loro possesso o di cui hanno controllo. Inoltre, conformemente all'articolo 8 bis ter, paragrafo 9, primo comma, della direttiva summenzionata, 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. Nessun intermediario può quindi far valere utilmente che ignorava gli obblighi di comunicazione cui è direttamente e individualmente soggetto, per il solo fatto della sua qualità di intermediario.

48 In secondo luogo, quanto all'argomento del governo lettone secondo cui l'obbligo di notifica ridurrebbe il rischio che gli altri intermediari facciano affidamento sul fatto che l'avvocato intermediario comunicherà le informazioni richieste alle autorità competenti e che, per tale motivo, si astengono dall'effettuare essi stessi una comunicazione, occorre constatare, da un lato, che, poiché la consultazione di un avvocato è soggetta al segreto professionale, gli altri intermediari non saranno, come rilevato al punto 30 della presente sentenza, necessariamente a conoscenza dell'identità dell'avvocato intermediario e della sua consultazione in relazione al meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica, ciò che, in caso siffatto, esclude ab initio un rischio del genere.

49 D'altro lato, anche nell'ipotesi contraria in cui gli altri intermediari ne fossero a conoscenza, non vi è motivo di temere che questi ultimi confidino, senza verifica, che l'avvocato intermediario effettui la

comunicazione richiesta, dal momento che l'articolo 8 bis ter, paragrafo 9, secondo comma, della direttiva 2011/16 modificata precisa che un intermediario è esonerato dalla comunicazione di informazioni solo nella misura in cui può provare che le stesse informazioni sono già state comunicate da un altro intermediario. Peraltro, prevedendo espressamente, al suo articolo 8 bis ter, paragrafo 5, che il segreto professionale possa comportare un'esenzione dall'obbligo di comunicazione, la direttiva 2011/16 modificata fa dell'avvocato intermediario una persona da cui gli altri intermediari non possono, a priori, attendere alcuna iniziativa idonea a dispensarli dai propri obblighi di comunicazione.

50 In terzo luogo, occorre ricordare che qualsiasi intermediario che, a causa del segreto professionale cui è vincolato dal diritto nazionale, sia esonerato dall'obbligo di comunicazione previsto all'articolo 8 bis ter, paragrafo 1, della direttiva 2011/16 modificata, resta nondimeno tenuto a notificare senza indugio al suo cliente gli obblighi di comunicazione che gli spettano ai sensi del paragrafo 6 di tale articolo.

51 In quarto luogo, per quanto riguarda la divulgazione, da parte dei terzi intermediari notificati, dell'identità e della consultazione dell'avvocato intermediario all'amministrazione fiscale, tale divulgazione non appare nemmeno strettamente necessaria al perseguimento degli obiettivi della direttiva 2011/16 modificata, di contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva e di prevenzione del rischio di elusione e evasione fiscali.

52 Da un lato, infatti, l'obbligo di comunicazione che spetta agli altri intermediari non soggetti al segreto professionale e, in mancanza di tali intermediari, quello che spetta al contribuente pertinente, garantiscono, in linea di principio, che l'amministrazione fiscale sia informata dei meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica. Inoltre, dopo aver ricevuto simile informazione, l'amministrazione fiscale può chiedere, se necessario, informazioni supplementari relative al meccanismo in discussione direttamente al contribuente pertinente, il quale potrà allora rivolgersi al suo avvocato affinché lo assista, o effettuare un controllo della situazione fiscale di detto contribuente.

53 D'altro lato, tenuto conto della esenzione dalla comunicazione prevista all'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16 modificata, la divulgazione all'amministrazione fiscale dell'identità e della consultazione dell'avvocato intermediario non consentirà, in ogni caso, a tale amministrazione di esigere da quest'ultimo informazioni senza il consenso del suo cliente.

54 All'udienza dinanzi alla Corte, la Commissione ha tuttavia sostenuto, in sostanza, che tale divulgazione dell'identità e della consultazione dell'avvocato intermediario sarebbe necessaria per consentire all'amministrazione fiscale di verificare che quest'ultimo invochi in maniera giustificata il segreto professionale.

55 Tale argomento non può essere accolto.

56 È certo vero che, come rilevato al punto 24 della presente sentenza, l'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, secondo comma, della direttiva 2011/16 modificata precisa che gli avvocati intermediari possono avere diritto

a una esenzione ai sensi del primo comma di tale paragrafo soltanto nella misura in cui operano nei limiti delle pertinenti norme nazionali che definiscono le loro professioni. Tuttavia, l'obiettivo degli obblighi di comunicazione e di notifica, previsti all'articolo 8 bis ter della direttiva in parola, non è quello di controllare che gli avvocati intermedi agiscano entro siffatti limiti, bensì quello di contrastare le prassi fiscali potenzialmente aggressive e di prevenire il rischio di elusione e evasione fiscali, assicurando che le informazioni relative ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica siano trasmesse alle autorità competenti.

57 Orbene, come risulta dai punti da 47 a 53 della presente sentenza, detta direttiva garantisce una siffatta informazione dell'amministrazione fiscale, senza che a tal fine sia necessaria la divulgazione a quest'ultima dell'identità e della consultazione dell'avvocato intermediario.

58 In tali circostanze, l'eventualità che avvocati intermediari possano invocare a torto il segreto professionale per sottrarsi al loro obbligo di comunicazione non può consentire di considerare come strettamente necessario l'obbligo di notifica, previsto all'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva in parola, e la divulgazione all'amministrazione fiscale dell'identità e della consultazione dell'avvocato intermediario notificante che ne è la conseguenza.

59 Dalle considerazioni che precedono risulta che l'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16 modificata viola il diritto al rispetto delle comunicazioni tra l'avvocato e il suo cliente, garantito all'articolo 7 della Carta, in quanto prevede, in sostanza, che l'avvocato intermediario, soggetto al segreto professionale, è tenuto a notificare a qualsiasi altro intermediario che non sia il suo cliente i rispettivi obblighi di comunicazione.

60 Per quanto riguarda la validità dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16 modificata alla luce dell'articolo 47 della Carta, occorre ricordare che il diritto a un equo processo, garantito da quest'ultima disposizione, è costituito da diversi elementi. Esso comprende, 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. 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'articolo 47, della Carta, 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 (v. in tal senso, sentenza del 26 giugno 2007, *Ordre des Barreaux francophones e germanophone e a.*, C-305/05, EU:C:2007:383, punti 31 e 32).

61 Da siffatte considerazioni risulta che le esigenze derivanti dal diritto ad un equo processo implicano, per definizione, una connessione con un procedimento giudiziario (v. in tal senso, sentenza del 26 giugno 2007, *Ordre des Barreaux francophones e germanophone e a.*, C-305/05, EU:C:2007:383, punto 35).

62 Orbene, si deve constatare che un tale nesso non è dimostrato nel caso di specie.

63 Infatti, dalle disposizioni dell'articolo 8 bis ter, paragrafi 1 e 5, della direttiva 2011/16 modificata e, in particolare, dai termini previsti in tali disposizioni risulta che l'obbligo di notifica sorge in una fase precoce, al più tardi quando il meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica è appena stato portato a termine ed è pronto ad essere attuato, quindi al di fuori dell'ambito di un procedimento giudiziario o della sua preparazione.

64 Come rilevato, in sostanza, dall'avvocato generale al paragrafo 41 delle sue conclusioni, in tale fase precoce, l'avvocato intermediario non agisce in qualità di difensore del suo cliente in una controversia e la sola circostanza che le indicazioni dell'avvocato o il meccanismo transfrontaliero oggetto della sua consultazione possano dar luogo ad un contenzioso in una fase successiva non significa che l'intervento dell'avvocato si sia svolto nell'ambito o ai fini del diritto della difesa del suo cliente.

65 In tali circostanze, occorre considerare che l'obbligo di notifica che si sostituisce, per l'avvocato intermediario tenuto al segreto professionale, all'obbligo di comunicazione previsto all'articolo 8 bis ter, paragrafo 1, della direttiva 2011/16 modificata, non comporta alcuna ingerenza nel diritto a un equo processo, garantito dall'articolo 47 della Carta.

66 Dall'insieme delle considerazioni che precedono risulta che occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16 modificata è invalido alla luce dell'articolo 7 della Carta, in quanto la sua applicazione da parte degli Stati membri ha l'effetto di imporre all'avvocato che agisce in qualità di intermediario, ai sensi dell'articolo 3, punto 21, della direttiva in parola, quando quest'ultimo sia esonerato dall'obbligo di comunicazione, previsto al paragrafo 1 dell'articolo 8 bis ter della summenzionata direttiva, a causa del segreto professionale cui è tenuto, di notificare, senza indugio, a un eventuale altro intermediario che non sia il suo cliente gli obblighi di comunicazione che gli spettano ai sensi del paragrafo 6 di detto articolo 8 bis.

Sulle spese

67 Nei confronti delle parti nel procedimento principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, 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 (Grande Sezione) dichiara:

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, è invalido alla luce dell'articolo 7 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, in quanto la sua applicazione da parte degli Stati membri ha l'effetto di imporre all'avvocato che agisce in qualità di intermediario, ai sensi dell'articolo 3, punto 21, della direttiva in parola, come modificata, quando quest'ultimo sia esonerato dall'obbligo di comunicazione, previsto al paragrafo 1 dell'articolo 8 bis ter della summenzionata direttiva, come

modificata, a causa del segreto professionale cui è tenuto, di notificare, senza indugio, a un eventuale altro intermediario che non sia il suo cliente gli obblighi di comunicazione che gli spettano ai sensi del paragrafo 6 di detto articolo 8 bis.

Firme