

Cooperazione amministrativa nel settore fiscale. La Corte di Giustizia si pronuncia sull'esenzione dall'obbligo di comunicazione a favore dell'avvocato intermediario soggetto al segreto professionale

 13/04/2023

 DIRITTO EUROPEO E DELLA CONCORRENZA, FISCALE, CONTENZIOSO

Marco Stillo

In data 8 dicembre 2022, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea si è pronunciata nella Causa C-649/20, *Orde van Vlaamse Balies e a.*, 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/CEE¹, alla luce degli articoli 7 e 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. Tale domanda era 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 del Belgio) con riguardo alla validità di talune disposizioni della normativa fiamminga relativa alla cooperazione amministrativa in materia fiscale.

Questi i fatti.

Tra il 31 agosto 2020 e il 1° ottobre 2020, i ricorrenti avevano adito il *Grondwettelijk*

¹ GUUE L 64 dell'11.03.2011.

Hof (Corte costituzionale belga; il “giudice del rinvio”) contestando l’obbligo, previsto all’articolo 11/6, paragrafo 1, primo comma, punto 1, del *decreet betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen* del 21 giugno 2013 (decreto sulla cooperazione amministrativa in materia di imposte)², 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. Di conseguenza, il giudice del rinvio aveva deciso di sospendere il procedimento e di chiedere alla Corte di Giustizia di esaminare la validità, alla luce degli articoli 7³ e 47⁴ della Carta, dell’articolo 8 bis ter, paragrafo 5⁵, della Direttiva 2011/16 modificata, 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 21⁶, della direttiva in parola, quando quest’ultimo sia

² L’articolo 11/6 del decreto del 21 giugno 2013 dispone: “... 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...”.

³ L’articolo 7 della Carta, intitolato “Rispetto della vita privata e della vita familiare”, dispone: “... Ogni individuo ha diritto al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e delle sue comunicazioni...”.

⁴ L’articolo 47 della Carta, intitolato “Diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale”, dispone: “... Ogni individuo i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell’Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo. Ogni individuo ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. Ogni individuo ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare.

A coloro che non dispongono di mezzi sufficienti è concesso il patrocinio a spese dello Stato qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia...”.

⁵ L’articolo 8 bis ter della Direttiva 2011/16, intitolato “Ambito di applicazione e condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all’obbligo di notifica”, al paragrafo 5 dispone: “... 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 L’articolo 3 della Direttiva 2011/16, intitolato “Definizioni”, al punto 21 dispone: “... Ai fini della presente direttiva si intende per:

(...)

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

esonerato dall'obbligo di comunicazione, previsto al paragrafo 1⁷ dell'articolo 8 bis ter, della suddetta direttiva, a causa del segreto professionale al quale è tenuto, di notificare, senza indugio, ad un eventuale altro intermediario che non sia il suo cliente gli obblighi di comunicazione che gli spettano ai sensi del paragrafo 6⁸ di tale articolo.

La Corte ha preliminarmente ricordato che la tutela che l'articolo 7 della Carta conferisce al segreto professionale degli avvocati, che si traduce anzitutto in obblighi a loro carico, è giustificata dal fatto che agli stessi è affidata una missione fondamentale in una società democratica, ossia la difesa dei singoli, che comporta, da un lato, l'esigenza 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 cliente⁹. I diritti sanciti dall'articolo 7 della Carta, tuttavia, non appaiono come prerogative assolute, e bensì vanno considerati alla luce della loro funzione sociale. La Carta, infatti, ammette limitazioni all'esercizio dei diritti in parola, purché esse siano previste dalla legge, ne rispettino il contenuto essenziale e, conformemente 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 altrui¹⁰.

Il requisito secondo cui ogni limitazione all'esercizio dei diritti fondamentali deve essere prevista dalla legge implica che l'atto che consente l'ingerenza in tali diritti deve definirne esso stesso la portata. A tale riguardo, l'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della Direttiva 2011/16 prevede espressamente l'obbligo, per l'avvocato intermediario esonerato da quello di comunicazione a causa del

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...".*

⁷ L'articolo 8 bis ter della Direttiva 2011/16 al paragrafo 1 dispone: "... 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...".

⁸ L'articolo 8 bis ter della Direttiva 2011/16 al paragrafo 6 dispone: "... Ciascuno Stato membro adotta le misure necessarie per imporre che, laddove non vi sia un intermediario o l'intermediario notificati 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 CGUE 18.05.1982, Causa 155/79, *AM & S Europe/Commissione*, punto 18.

¹⁰ CGUE 06.10.2020, Causa C-623/17, *Privacy International*, punti 63-64.

segreto professionale cui è tenuto, di notificare agli altri intermediari i rispettivi obblighi di comunicazione. L'ingerenza nel diritto al rispetto delle comunicazioni tra gli avvocati e i loro clienti, inoltre, è la conseguenza diretta di una tale notifica da parte dell'avvocato ad un altro intermediario che non è il suo cliente, in particolare quando quest'ultimo, fino al momento di tale notifica, non era a conoscenza dell'identità di tale avvocato e della sua consultazione in relazione al meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica. L'ingerenza risultante indirettamente da tale obbligo di notifica a causa della divulgazione, da parte dei terzi intermediari notificati, dell'identità e della consultazione dell'avvocato intermediario all'amministrazione fiscale, infine, è dovuta alla portata degli obblighi di informazione derivanti dall'articolo 8 bis ter della Direttiva 2011/16, di talché il principio di legalità è da ritenersi soddisfatto.

Per quanto riguarda il rispetto del contenuto essenziale del diritto al rispetto delle comunicazioni tra gli avvocati e i loro clienti, l'obbligo di notifica istituito dall'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della Direttiva 2011/16 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. Più particolarmente, tale disposizione 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, di talché questi ultimi non saranno in grado di trasmetterle all'amministrazione fiscale. Di conseguenza, non si può ritenere che l'obbligo di notifica, previsto all'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della Direttiva 2011/16 comprometta il contenuto essenziale del diritto al rispetto delle

comunicazioni tra gli avvocati e i loro clienti, sancito all'articolo 7 della Carta.

Per quanto riguarda, invece, 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 restrittiva¹¹. Nel caso concreto, il contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva e la prevenzione del rischio di elusione ed evasione fiscali rappresentano finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione, tali da consentire che sia apportata una limitazione all'esercizio dei diritti garantiti dall'articolo 7 della Carta¹². Secondo, la Corte, tuttavia, quand'anche l'obbligo di notifica, introdotto dall'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della Direttiva 2011/16 fosse effettivamente idoneo a contribuire al contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva e alla prevenzione del rischio di elusione ed evasione fiscali, esso non può 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. Gli obblighi di comunicazione che spettano agli intermediari sono chiaramente enunciati nella dall'articolo 8 bis ter, paragrafo 1, della Direttiva 2011/16, di talché nessuno di essi può far valere utilmente che ignorava tali obblighi cui è direttamente e individualmente soggetto per il solo fatto della sua qualità di intermediario. Poiché la consultazione di un avvocato è soggetta al segreto professionale, inoltre, gli altri intermediari non saranno necessariamente a conoscenza dell'identità dell'avvocato intermediario e della sua consultazione in relazione al

¹¹ CGUE 22.11.2022, Cause riunite C-37/20 e C-601/20, *Luxembourg Business Registers e Sovim*, punto 64; CGUE 26.04.2022, Causa C-401/19, *Polonia/Parlamento e Consiglio*, punto 65.

¹² CGUE 06.10.2020, Cause riunite C-245/19 e C-246/19, *État luxembourgeois (Tutela giurisdizionale avverso richieste di informazioni in ambito tributario)*, punto 87.

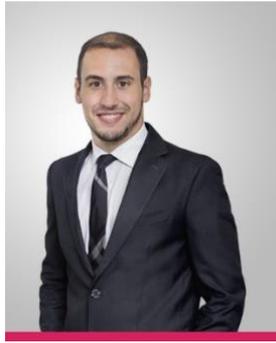
meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica, ciò che esclude *ab initio* il rischio che gli altri intermediari facciano affidamento sul fatto che l'avvocato intermediario comunicherà le informazioni richieste alle autorità competenti.

La divulgazione, da parte dei terzi intermediari notificati, dell'identità e della consultazione dell'avvocato intermediario all'amministrazione fiscale, infine, non appare nemmeno strettamente necessaria al perseguimento degli obiettivi della Direttiva 2011/16. 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, infatti, garantiscono che l'amministrazione fiscale sia informata dei meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica. Dopo aver ricevuto simile informazione, inoltre, l'amministrazione fiscale può chiedere, se necessario, informazioni supplementari relative al meccanismo in questione 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. Tenuto conto della esenzione dalla comunicazione prevista all'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della Direttiva 2011/16, pertanto, la divulgazione all'amministrazione fiscale dell'identità e della consultazione dell'avvocato intermediario non le consentirà, in ogni caso, di esigere da quest'ultimo informazioni senza il consenso del suo cliente. Di conseguenza, l'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della Direttiva 2011/16 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. Dalle disposizioni dell'articolo 8 bis ter, paragrafi 1 e 5, della Direttiva 2011/16 e, in particolare, dai termini previsti in tali disposizioni, infine, risulta che l'obbligo di

notifica sorge in una fase precoce, al più tardi quando il meccanismo transfrontaliero soggetto a tale obbligo è appena stato portato a termine ed è pronto ad essere attuato, e dunque al di fuori dell'ambito di un procedimento giudiziario o della sua preparazione. In tale fase, 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. Di conseguenza, l'obbligo di notifica che si sostituisce, per l'avvocato intermediario tenuto al segreto professionale, a quello di comunicazione previsto all'articolo 8 bis ter, paragrafo 1, della Direttiva 2011/16 non comporta alcuna ingerenza nel diritto a un equo processo, garantito dall'articolo 47 della Carta.

Tutto ciò premesso, la Corte ha pertanto statuito che:

“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”.



Marco Stillo

ASSOCIATE

 m.stillo@dejalex.com

 +32 (0)26455670

 Chaussée de La Hulpe 187
1170 - Bruxelles

MILANO

Via San Paolo, 7 · 20121 Milano, Italia
T. +39 02 72554.1 · F. +39 02 72554.400
milan@dejalex.com

ROMA

Via Vincenzo Bellini, 24 · 00198 Roma, Italia
T. +39 06 809154.1 · F. +39 06 809154.44
rome@dejalex.com

BRUXELLES

Chaussée de La Hulpe 187 · 1170 Bruxelles, Belgique
T. +32 (0)26455670 · F. +32 (0)27420138
brussels@dejalex.com

MOSCOW

Ulitsa Bolshaya Ordynka 37/4 · 119017, Moscow, Russia
T. +7 495 792 54 92 · F. +7 495 792 54 93
moscow@dejalex.com