



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
NICHOLAS EMILIOU
presentate il 29 febbraio 2024¹

Causa C-623/22

**Belgian Association of Tax Lawyers e a.,
SR,
FK,
Ordre des barreaux francophones et germanophone,
Orde van Vlaamse Balies,
CQ,
Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten,
Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten,
VH,
ZS,
NI,
EX
contro
Premier ministre / Eerste Minister,
con l'intervento di:
Conseil des barreaux européens AISBL,
Conseil national des Barreaux de France**

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Cour constitutionnelle (Corte costituzionale, Belgio)]

«Rinvio pregiudiziale – Direttiva 2011/16/UE del Consiglio – Cooperazione amministrativa nel settore fiscale – Direttiva (UE) 2018/822 del Consiglio – Meccanismi transfrontalieri potenzialmente aggressivi – Erosione della base imponibile e trasferimento degli utili – Obbligo di notifica – Scambio automatico di informazioni – Articolo 49 della Carta dei diritti fondamentali – Principio di legalità delle pene – Chiarezza e precisione dell'obbligo di notifica – Articolo 7 della Carta – Diritto al rispetto della vita privata – Esistenza e giustificazione delle ingerenze nella vita privata – Intermediari – Segreto professionale – Ambito di applicazione dell'esenzione»

¹ Lingua originale: l'inglese.

I. Introduzione

1. Se l'evasione, la frode e l'abuso fiscali sono stati una delle principali preoccupazioni di ogni governo fin dalla notte dei tempi, le strategie di erosione della base imponibile e di trasferimento degli utili (in prosieguo: «BEPS») costituiscono un fenomeno relativamente più recente. Le strategie BEPS sono, in sostanza, strategie internazionali aggressive di pianificazione fiscale che sfruttano le lacune e i disallineamenti nelle norme fiscali al fine di spostare artificialmente i profitti laddove essi sono soggetti a non imposizione o a un'imposizione ridotta, il che comporta che le imposte vengano pagate in misura esigua o non vengano affatto pagate e che i governi subiscano ingenti perdite di gettito fiscale².

2. L'impatto crescente di tali strategie sull'erario, dovuto a una serie di fattori, tra cui l'accresciuta mobilità, le catene globali del valore e la digitalizzazione dell'economia – e una maggiore consapevolezza dei cittadini, che le considerano pregiudizievoli per l'equità e l'integrità dei sistemi fiscali – ha dato luogo a discussioni, sia a livello globale sia nell'ambito dell'Unione europea, sul modo in cui i governi dovrebbero rispondere a tale fenomeno.

3. Uno degli strumenti chiave adottati dall'Unione in tale contesto è la direttiva (UE) 2018/822 del Consiglio, del 25 maggio 2018, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica³. In sostanza, la direttiva 2018/822 istituisce un regime di comunicazione obbligatoria per gli intermediari e i contribuenti, accompagnato da uno scambio automatico di informazioni tra le autorità fiscali degli Stati membri in relazione a meccanismi fiscali transfrontalieri potenzialmente «aggressivi»⁴.

4. Nella presente causa, la Corte è chiamata a sottoporre a riesame la legittimità di tale regime. Infatti, le cinque questioni sollevate dalla Cour constitutionnelle (Corte costituzionale, Belgio) sollevano al riguardo vari dubbi giuridici. Alcune di esse riguardano specifici aspetti della direttiva 2018/822, mentre altre vertono su temi più generali, tra cui, in particolare, la questione se l'ingerenza nella vita privata delle persone tenute a comunicare le informazioni pertinenti alle autorità competenti violi l'articolo 7 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»).

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

5. La direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE⁵, ha istituito un sistema di cooperazione amministrativa sicura tra le autorità fiscali nazionali degli Stati membri e ha stabilito le norme e le procedure per lo scambio di informazioni a fini fiscali.

² V., ad esempio, il preambolo della Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative ai trattati fiscali per prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (in prosieguo: l'«OCSE»).

³ GU 2018, L 139, pag. 1.

⁴ Intesi come attività di pianificazione fiscale che «[approfittano] delle lacune nelle leggi tributarie, ossia rispettando la lettera della legge ma violandone lo spirito, per ridurre al minimo o evitare il debito fiscale» (v. Servizio ricerca del Parlamento europeo, «Measures tackling aggressive tax planning in the national recovery and resilience plans», 2023, pag. 2).

⁵ La direttiva è altresì nota come «DAC6». Il termine «DAC» sta per «direttiva relativa alla cooperazione amministrativa» (GU 2011, L 64, pag. 1).

6. La direttiva 2011/16 è stata più volte modificata, in particolare, come già indicato, dalla direttiva 2018/822⁶.

7. I considerando 2, 4, 6, 8 e 9 della direttiva 2018/822 così recitano⁷:

«(2) Per 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. Tali strutture consistono generalmente in meccanismi che si sviluppano tra varie giurisdizioni e trasferiscono gli utili imponibili verso regimi tributari favorevoli o hanno come effetto quello di ridurre le imposte esigibili nei confronti dei contribuenti. Questo determina spesso riduzioni considerevoli del gettito fiscale degli Stati membri e impedisce loro di applicare politiche fiscali favorevoli alla crescita. 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) (...) la Commissione 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 BEPS] dell'OCSE. 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. (...)

(...)

(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 in merito ad alcuni meccanismi transfrontalieri potenzialmente utilizzabili a fini di pianificazione fiscale aggressiva costituirebbe un passo nella giusta direzione. Al fine di sviluppare una strategia più completa sarebbe necessario che, come secondo passo dopo la comunicazione di informazioni, le autorità fiscali condividano tali informazioni con le loro omologhe in altri Stati membri. (...)

(...)

(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

⁶ Nelle presenti conclusioni farò riferimento alle disposizioni della direttiva 2011/16 come modificata (anche dalla direttiva 2018/822) e attualmente in vigore.

⁷ Le note presenti nel testo originale sono omesse.

elabora e attua un sistema internamente. (...) 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".

(...).

8. L'articolo 3 della direttiva 2011/16 include le «[d]efinizioni», tra l'altro, di «meccanismo transfrontaliero» (punto 18), di «elemento distintivo» (punto 20), di «intermediario» (punto 21), di «impresa associata» (punto 23), di «meccanismo commerciabile» (punto 24) e di «meccanismo su misura» (punto 25).

9. L'articolo 8 bis ter della direttiva 2011/16 («Ambito di applicazione e condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica») così dispone:

«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.

(...)

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.

7. Il contribuente pertinente a cui spetta l'obbligo di notifica comunica informazioni entro 30 giorni a decorrere dal giorno successivo a quello in cui il meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica è messo a disposizione di tale contribuente pertinente a fini di attuazione, è pronto per l'attuazione da parte del contribuente pertinente, o è stata compiuta la prima fase nella sua attuazione in relazione al contribuente pertinente, a seconda della situazione che si verifica per prima.

(...)

14. Le informazioni che devono essere comunicate dall'autorità competente di uno Stato membro 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;
- 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».

10. L'articolo 25 bis della direttiva 2011/16 («Sanzioni») prevede quanto segue:

«Gli Stati membri stabiliscono le norme relative alle sanzioni applicabili in caso di violazione delle disposizioni nazionali adottate in attuazione della presente direttiva e riguardanti gli articoli 8 bis bis, 8 bis ter e 8 bis quater e adottano tutte le misure necessarie per assicurarne l'applicazione. Le sanzioni previste devono essere effettive, proporzionate e dissuasive».

11. L'allegato IV della direttiva 2011/16 è intitolato «Elementi distintivi». La parte I dell'allegato IV («Criterio del vantaggio principale») così recita:

«Gli elementi distintivi generici della categoria A e quelli specifici della categoria B e della categoria C, paragrafo 1, lettera b), punto i), e lettere c) e d) possono essere presi in considerazione soltanto laddove soddisfino il “criterio del vantaggio principale”.

Tale criterio sarà soddisfatto se è possibile stabilire che il principale vantaggio o uno dei principali vantaggi che una persona, tenuto conto di tutti i fatti e le circostanze pertinenti, si può ragionevolmente attendere da un meccanismo è ottenere un vantaggio fiscale.

Nel contesto dell'elemento distintivo della categoria C, paragrafo 1, la presenza delle condizioni di cui alla categoria C, paragrafo 1, lettera b), punto i), e lettere c) o d) non può di per sé costituire un motivo per concludere che un meccanismo soddisfi il criterio del vantaggio principale».

La parte II dell'allegato IV comprende le «Categorie degli elementi distintivi» nei seguenti termini: A. Elementi distintivi generici collegati al criterio del vantaggio principale; B. Elementi distintivi specifici collegati al criterio del vantaggio principale; C. Elementi distintivi specifici collegati alle operazioni transfrontaliere; D. Elementi distintivi specifici riguardanti lo scambio automatico di informazioni e la titolarità effettiva, ed E. Elementi distintivi specifici relativi ai prezzi di trasferimento.

B. Diritto nazionale

12. Il Regno del Belgio ha trasposto la direttiva 2018/822 mediante una legge del 20 dicembre 2019⁸.

III. Fatti, procedimento principale e questioni pregiudiziali

13. Nel 2020, la Belgian Association of Tax Lawyers (Associazione degli avvocati tributaristi belgi; in prosieguo: la «BATL»), l'Ordre des barreaux francophones et germanophone (Ordine degli avvocati francofoni e germanofoni; in prosieguo: l'«OBFG»), l'Orde van Vlaamse Balies (Ordine degli avvocati fiamminghi; in prosieguo: l'«OVBO»), l'Institut des conseillers fiscaux et des experts-comptables (Associazione dei consulenti tributari e degli esperti commercialisti; in prosieguo: l'«ICFC») (in prosieguo, congiuntamente: i «ricorrenti nel procedimento principale») hanno adito la Cour constitutionnelle (Corte costituzionale), chiedendo a quest'ultima di

⁸ Moniteur Belge del 30 dicembre 2019, pag. 119025.

sospendere la legge del 20 dicembre 2019 e di annullarla, in tutto o in parte, in quanto tale legge ha recepito una direttiva in tutto o in parte illegittima. A loro avviso, la direttiva 2018/822 viola più disposizioni della Carta e principi generali del diritto dell'Unione.

14. La Cour constitutionnelle (Corte costituzionale), nutrendo dubbi in merito alla corretta interpretazione di talune disposizioni della Carta e di taluni principi generali del diritto dell'Unione, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1. Se la [direttiva 2018/822] violi l'articolo 6, paragrafo 3, [TUE] nonché gli articoli 20 e 21 della [Carta], e più specificamente il principio di uguaglianza e di non discriminazione sancito da tali disposizioni, in quanto la [direttiva 2018/822] non limita all'imposta sulle società l'obbligo di notifica dei meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica, bensì lo rende applicabile a tutte le imposte che rientrano nell'ambito di applicazione della [direttiva 2011/16], il che include, nel diritto belga, non solo l'imposta sulle società, ma altresì imposte dirette diverse dall'imposta sulle società e imposte indirette, quale l'imposta di registro.
2. Se la succitata [direttiva 2018/822] violi il principio di legalità in materia penale sancito dall'articolo 49, paragrafo 1, della [Carta] e dall'articolo 7, paragrafo 1, della [Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali; in prosieguo: la "CEDU"], violi il principio generale della certezza del diritto e violi il diritto al rispetto della vita privata sancito dall'articolo 7 della [Carta] e dall'articolo 8 della [CEDU], in quanto le nozioni di "meccanismo" (e pertanto quelle di "meccanismo transfrontaliero", di "meccanismo commerciabile" e di "meccanismo su misura"), di "intermediario", di "partecipante", di "impresa associata", l'aggettivo "transfrontaliero", i vari "elementi distintivi" e il "criterio del vantaggio principale", che la [direttiva 2018/822] utilizza per definire l'ambito di applicazione e la portata dell'obbligo di notifica dei meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica, non sarebbero sufficientemente chiari e precisi.
3. Se la succitata [direttiva 2018/822], in particolare nella parte in cui introduce l'articolo 8 bis ter, paragrafi 1 e 7, della succitata [direttiva 2011/16], violi il principio di legalità in materia penale sancito dall'articolo 49, paragrafo 1, della [Carta] e dall'articolo 7, paragrafo 1, della [CEDU], e violi il diritto al rispetto della vita privata sancito dall'articolo 7 della [Carta] e dall'articolo 8 della [CEDU], in quanto il dies a quo del termine di 30 giorni entro il quale l'intermediario o il contribuente pertinente deve adempiere l'obbligo di notifica di un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica non sarebbe fissato con sufficiente chiarezza e precisione.
4. Se l'articolo 1, punto 2, della succitata [direttiva 2018/22] violi il diritto al rispetto della vita privata sancito dall'articolo 7 della [Carta] e dall'articolo 8 della [CEDU], in quanto il nuovo articolo 8 bis ter, paragrafo 5, che lo ha inserito nella succitata [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

intermediario che è soggetto al segreto professionale penalmente sanzionato in forza del diritto di tale Stato membro è tenuto a condividere con un altro intermediario che non è il suo cliente le informazioni che acquisisce nell'esercizio della sua professione.

5. Se la succitata [direttiva 2018/822] violi il diritto al rispetto della vita privata sancito dall'articolo 7 della [Carta] e dall'articolo 8 della [CEDU], in quanto l'obbligo di notifica dei meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica comporterebbe un'ingerenza nel diritto al rispetto della vita privata degli intermediari e dei contribuenti pertinenti che non sarebbe ragionevolmente giustificata e proporzionata rispetto agli obiettivi perseguiti e non sarebbe rilevante con riguardo all'obiettivo di garantire il corretto funzionamento del mercato interno».

15. Nella presente causa hanno presentato osservazioni scritte i ricorrenti nel procedimento principale, il Conseil National des Barreaux de France, i governi belga, ceco, spagnolo e polacco, il Consiglio dell'Unione europea e la Commissione. Tali parti, ad eccezione del governo ceco, hanno altresì esposto le proprie osservazioni orali all'udienza tenutasi il 30 novembre 2023.

16. Con lettere del 20 ottobre 2023, il Consiglio e la Commissione hanno risposto a un quesito posto dalla Corte fornendo informazioni sugli Stati membri che, conformemente all'articolo 8 bis ter della direttiva 2011/16, hanno adottato misure per concedere a determinati intermediari il diritto all'esenzione in relazione alla comunicazione di informazioni su un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica, al fine di preservare il segreto professionale che il diritto nazionale riconosce agli stessi.

IV. Analisi

17. Con le sue questioni, il giudice del rinvio chiede alla Corte di riesaminare, alla luce di vari principi generali e diritti fondamentali riconosciuti nell'ordinamento giuridico dell'Unione, la validità della direttiva 2018/822, che modifica la direttiva 2011/16 introducendo l'obbligo, per taluni intermediari e contribuenti, di notificare alle autorità competenti degli Stati membri i meccanismi transfrontalieri di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva (in prosieguo: l'«obbligo di notifica»).

18. Le cinque questioni pregiudiziali riguardano diversi aspetti del sistema introdotto dalla direttiva 2018/822. A tal riguardo, vorrei anzitutto sottolineare che la mia valutazione sarà strettamente circoscritta agli aspetti della direttiva 2018/822 che il giudice del rinvio ha considerato, nella sua decisione di rinvio, potenzialmente problematici. Un approccio di moderazione giudiziaria nel caso di specie mi sembra a maggior ragione opportuno in considerazione dell'ampia formulazione di talune questioni e del fatto che gli argomenti addotti dai ricorrenti nel procedimento principale per contestare la legittimità della direttiva 2018/822 non sono sempre incentrati sulle tematiche effettivamente sollevate dal giudice del rinvio.

A. Prima questione: ambito di applicazione ratione materiae dell'obbligo di notifica e principio di uguaglianza

19. Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede alla Corte se la direttiva 2018/822 violi i principi di uguaglianza e di non discriminazione sanciti dagli articoli 20 e 21 della Carta, in quanto introduce un obbligo di notifica dei meccanismi transfrontalieri non limitato all'imposta sulle società.

20. Ai sensi dell'articolo 2, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2011/16, le sue disposizioni – e quindi anche l'obbligo di notifica di cui all'articolo 8 bis ter – si applicano alle «imposte di qualsiasi tipo riscosse da o per conto di uno Stato membro o delle ripartizioni territoriali o amministrative di uno Stato membro, comprese le autorità locali» e non si applicano «all'imposta sul valore aggiunto e ai dazi doganali o alle accise contemplate da altre normative dell'Unione in materia di cooperazione amministrativa fra Stati membri, [né] ai contributi previdenziali obbligatori (...)».

21. A tal riguardo, ritengo opportuno osservare, in via preliminare, che il principio di non discriminazione e il principio di parità di trattamento rappresentano, in generale, due facce della stessa medaglia. Infatti, secondo una giurisprudenza costante della Corte il primo è un'espressione del secondo. Tuttavia, in base al diritto dell'Unione la nozione di «non discriminazione» ha una natura alquanto specifica: essa riguarda la diversità di trattamento in base a taluni specifici motivi vietati, come quelli previsti dall'articolo 21 della Carta (il sesso, la razza, il colore della pelle, l'origine etnica o sociale, le caratteristiche genetiche, la lingua, la religione o le convinzioni personali, le opinioni politiche, l'appartenenza ad una minoranza nazionale, il patrimonio, la nascita, la disabilità, l'età o l'orientamento sessuale) o dall'articolo 18 TFUE (la nazionalità)⁹. Alla luce di ciò, mi sembra che i dubbi del giudice del rinvio sulla portata dell'obbligo di notifica introdotto dalla direttiva 2018/822 riguardino una possibile violazione del principio di uguaglianza, e non del principio di non discriminazione.

22. Secondo una giurisprudenza consolidata, il principio di uguaglianza, che fa parte dei principi fondamentali del diritto dell'Unione, impone che situazioni analoghe non siano trattate in maniera diversa e che situazioni diverse non siano trattate in maniera uguale, a meno che un simile trattamento non sia obiettivamente giustificato¹⁰. La comparabilità di situazioni diverse è valutata tenendo conto di tutti gli elementi che le caratterizzano. Tali elementi devono, in particolare, essere determinati e valutati alla luce dell'oggetto e dello scopo dell'atto dell'Unione che stabilisce la distinzione di cui trattasi. Inoltre, devono essere presi in considerazione i principi e gli obiettivi del settore cui si riferisce l'atto in parola¹¹.

23. Per quanto riguarda il controllo giurisdizionale del rispetto, da parte della normativa dell'Unione, del principio della parità di trattamento, la Corte ha dichiarato che il legislatore dispone, nell'esercizio delle competenze che gli sono conferite, di un ampio potere discrezionale quando interviene in un settore che implica scelte di natura politica, economica e sociale e quando è chiamato a effettuare valutazioni e analisi complesse (il che avviene tipicamente qualora il legislatore dell'Unione adotti misure in materia fiscale¹²). Pertanto, solo la manifesta inidoneità di una misura adottata in tale materia, in relazione allo scopo che l'istituzione competente intende perseguire, può inficiare la legittimità di tale misura¹³.

24. Da quanto precede risulta che, al fine di rispondere alla questione posta dal giudice del rinvio, occorre stabilire se, tenuto conto in particolare dell'oggetto e dello scopo delle norme introdotte dalla direttiva 2018/822, assoggettando all'obbligo di notifica tutte le imposte rientranti

⁹ V., con altri riferimenti, le mie conclusioni nella causa Fastweb e a. (Cadenza di fatturazione) (C-468/20, EU:C:2022:996, paragrafo 80).

¹⁰ V., tra le altre, sentenza del 17 dicembre 2020, Centraal Israëlitisch Consistorie van België e a. (C-336/19, EU:C:2020:1031, punto 85 e giurisprudenza citata).

¹¹ V., ad esempio, sentenza del 10 febbraio 2022, OE (Residenza abituale di un coniuge – Criterio di cittadinanza) (C-522/20, EU:C:2022:87, punto 20 e giurisprudenza citata).

¹² V., in tal senso, sentenza del 7 marzo 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punto 54 e giurisprudenza citata).

¹³ V., inter alia, sentenza del 10 febbraio 2022, OE (Residenza abituale di un coniuge – Criterio di cittadinanza) (C-522/20, EU:C:2022:87, punto 21). Più in generale sull'argomento, v. le mie conclusioni nella causa BCE/Crédit lyonnais (C-389/21 P, EU:C:2022:844, paragrafi da 41 a 74).

nell'ambito di applicazione della direttiva 2011/16, il legislatore dell'Unione abbia ecceduto il suo potere discrezionale trattando situazioni diverse in maniera uguale, senza alcuna giustificazione oggettiva.

25. Secondo i considerando da 1 a 5 della direttiva 2018/822, quest'ultima mira, in primo luogo, a rafforzare la trasparenza nel settore fiscale, consentendo alle autorità fiscali degli Stati membri di «otten[ere] informazioni complete e pertinenti riguardo a meccanismi fiscali potenzialmente aggressivi [al fine di] permetter[e] 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». L'obiettivo primario della direttiva 2018/822 è, come indicato nel considerando 19 della stessa, «quello di migliorare il funzionamento del mercato interno scoraggiando il ricorso a meccanismi transfrontalieri di pianificazione finanziaria aggressiva»¹⁴.

26. Tali finalità sono coerenti con l'obiettivo principale perseguito dalla direttiva 2011/16 che è, in sostanza, quello di mettere a punto una cooperazione amministrativa fra le amministrazioni fiscali dei diversi Stati membri, per ovviare agli effetti negativi che la creazione del mercato interno può avere sulla possibilità degli Stati membri di accertare correttamente le imposte dovute. Tale difficoltà si ripercuote negativamente sul funzionamento dei sistemi fiscali nazionali, il che può a sua volta indurre alla frode e all'evasione fiscale, minacciando pertanto il corretto funzionamento del mercato interno¹⁵.

27. In tale contesto, non ravviso alcun elemento che suggerisca una ragione plausibile per cui l'imposta sulle società, da un lato, e le altre imposte che rientrano nell'ambito di applicazione della direttiva 2011/16, dall'altro, avrebbero dovuto essere soggette a un trattamento diverso.

28. Come sottolineato dai governi degli Stati membri che hanno presentato osservazioni nella presente causa, nonché dal Consiglio e dalla Commissione, i meccanismi fiscali transfrontalieri potenzialmente aggressivi possono riguardare diverse imposte¹⁶. La possibilità che tali meccanismi sfruttino lacune presenti nei sistemi fiscali nazionali o dissimulino l'evasione o la frode fiscali esiste indipendentemente dalla specifica imposta (o dalle specifiche imposte) a cui si riferiscono. Di conseguenza, i rischi che l'una o l'altra imposta presentano, in primo luogo per l'erario degli Stati membri e, di conseguenza, per l'integrità del mercato interno, risultano comparabili.

29. Non ritengo quindi irragionevole che il legislatore dell'Unione abbia deciso di rafforzare la cooperazione amministrativa su meccanismi fiscali transfrontalieri potenzialmente aggressivi in relazione a un ampio spettro di imposte e di assoggettare tutte le imposte rientranti nella direttiva 2011/16 all'obbligo di notifica recentemente introdotto. È altrettanto ragionevole che le imposte riguardo alle quali la cooperazione amministrativa è disciplinata da un altro insieme di norme (come quelle indicate nell'articolo 2, paragrafo 2, della direttiva 2011/16) siano escluse dall'ambito di applicazione dell'obbligo di notifica.

¹⁴ V., altresì, considerando 6 della direttiva 2018/822: «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». Il corsivo è mio.

¹⁵ V. considerando 1 e 2 della direttiva 2011/16. V., altresì, considerando 2 della direttiva 2018/822.

¹⁶ Ciò è altresì confermato dall'OCSE/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Mandatory Disclosure Rules (Erosione della base imponibile e trasferimento degli utili, Norme sulla comunicazione obbligatoria), «ACTION 12: 2015 Final Report» (in prosieguo: la «relazione finale dell'OCSE del 2015»), secondo cui i regimi di comunicazione obbligatoria, simili a quello introdotto dal legislatore dell'Unione nel 2018, esistenti all'epoca avevano «un'ampia portata e possono comprendere l'insieme più vasto possibile di contribuenti, tipologie di imposte e operazioni» (paragrafo 26, il corsivo è mio).

30. L'ampio ambito di applicazione *ratione tributi* dell'obbligo di notifica risulta pertanto conforme all'oggetto e allo scopo dello strumento giuridico che l'ha istituito (direttiva 2018/822) e, più in generale, alle altre norme dell'Unione che disciplinano il settore a cui tale atto si riferisce (cooperazione amministrativa in materia fiscale). Infatti, come sottolinea il governo polacco, nella misura in cui la direttiva 2018/822 è uno strumento che modifica la direttiva 2011/16, è del tutto naturale che l'obbligo di notifica riguardi tutte le imposte alle quali sono applicabili gli altri meccanismi di cooperazione compresi nella direttiva 2011/16¹⁷.

31. Le opinioni contrarie espresse dai ricorrenti nel procedimento principale non mi convincono.

32. In primo luogo, devo dire che mi è difficile comprendere perché il fatto che alcuni degli elementi distintivi indicati nell'allegato IV della direttiva 2011/16 siano applicabili solo alle imposte sulle società avrebbe una qualche rilevanza per stabilire una possibile violazione del principio di uguaglianza. Mi sembra che la volontà del legislatore dell'Unione di comprendere una vasta gamma di imposte possa giustificare l'inclusione nell'allegato IV di una varietà di elementi distintivi, alcuni dei quali sono più pertinenti in relazione a talune imposte rispetto ad altre. Purché almeno *alcuni* degli elementi distintivi possano riguardare meccanismi relativi a imposte diverse dall'imposta sulle società¹⁸ e le informazioni su tali meccanismi possano essere utili alle autorità competenti ai fini dell'individuazione di lacune o della lotta all'evasione o alla frode fiscali, non ravviso alcun aspetto problematico per quanto riguarda la legittimità della direttiva.

33. In secondo luogo, può essere vero che i principali problemi dei sistemi fiscali nazionali derivano da meccanismi fiscali che riguardano l'imposta sulle società. Tuttavia, nella misura in cui – come già affermato – esistono meccanismi fiscali transfrontalieri potenzialmente aggressivi in relazione a imposte diverse dall'imposta sulle società, la scelta del legislatore dell'Unione di conferire un'ampia portata all'obbligo di notifica non risulta irragionevole.

34. In tale contesto, rilevo che i ricorrenti nel procedimento principale non hanno fornito alcun elemento tale da suggerire che i problemi posti da meccanismi fiscali derivanti da meccanismi che riguardano imposte diverse da quella sulle società abbiano una rilevanza così scarsa che il legislatore dell'Unione avrebbe dovuto considerarli trascurabili¹⁹. In ogni caso, come sottolineato dalla Commissione, è lecito supporre che se l'obbligo di notifica riguardasse unicamente un tipo di imposizione diretta (l'imposta sulle società), ad esclusione di altre forme di imposizione diretta (ad esempio, l'imposta sul reddito delle persone fisiche) e di imposizione indiretta, alcuni contribuenti

¹⁷ Il fatto che la direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio, del 12 luglio 2016, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno (GU 2016, L 193, pag. 1; in prosieguo: «ATAD») abbia un ambito di applicazione *ratione materiae* più ristretto, limitato all'imposta sulle società, elemento che alcuni dei ricorrenti nel procedimento principale hanno sottolineato, è irrilevante in tale contesto. Come chiarisce il considerando 14 della direttiva 2018/822, le due direttive di cui trattasi sono strumenti complementari ma distinti. Nulla imponeva al legislatore dell'Unione di prevedere un ambito di applicazione *ratione materiae* identico per le due direttive.

¹⁸ Come, ad esempio, gli elementi distintivi C.1 e D.

¹⁹ A tal proposito, la BATL mette in dubbio la proporzionalità e la necessità di introdurre un obbligo di notifica di ampia portata, dato che i documenti che accompagnavano la proposta di direttiva non contenevano alcun riferimento a studi macroeconomici che valutassero e/o quantificassero l'asserito effetto positivo che l'obbligo di notifica avrebbe avuto sui bilanci nazionali in relazione alle varie imposte interessate. Tuttavia, l'argomento in esame non coglie il punto essenziale: l'effetto immediato perseguito dalla direttiva 2018/822 è quello di aumentare la *trasparenza*. Spetterà agli Stati membri decidere, dopo aver controllato le informazioni raccolte attraverso il sistema istituito dalla direttiva 2018/822, se e come modificare i propri sistemi fiscali nazionali al fine di aumentare le entrate fiscali. In ogni caso, fintantoché la scelta del legislatore dell'Unione risulta *prima facie* ragionevole, sarebbe spettato alla BATL, nella presente causa, fornire elementi a sostegno della tesi secondo cui, data la scarsa rilevanza dei problemi posti da meccanismi che riguardano imposte diverse dall'imposta sulle società, l'obbligo di notifica, come concepito, costituisce un onere sproporzionato per le persone interessate o eccede quanto necessario per raggiungere gli obiettivi della direttiva 2018/822.

potrebbero aver trasformato alcuni utili imponibili delle società in altri tipi di reddito, non soggetti all'obbligo di notifica. Ciò pregiudicherebbe, come ha sottolineato il governo ceco, il conseguimento dell'obiettivo perseguito dalla direttiva in questione.

35. In terzo luogo, sebbene la valutazione d'impatto della Commissione si concentrasse in particolare sul settore dell'imposizione diretta (imposta sul reddito delle persone fisiche e delle società), tale documento precisava molto chiaramente che «[un] obbligo di notifica può riguardare regimi relativi a qualsiasi tipologia di imposta» e che «qualsiasi tipologia di imposta o tassa può essere oggetto di pianificazione fiscale aggressiva»²⁰.

36. In ogni caso, le considerazioni sviluppate dalla Commissione nella sua valutazione d'impatto nulla tolgono al fatto che, in ultima analisi, il legislatore dell'Unione ha deciso di conferire all'obbligo di notifica un'ampia portata, come dimostra la duplice base giuridica della direttiva 2018/822: gli articoli 113 e 115 TFUE. La prima disposizione consente al Consiglio di adottare «le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo e ad altre imposte dirette». La seconda disposizione attribuisce al Consiglio il potere di «stabilire direttive volte al ravvicinamento delle [legislazioni degli Stati membri] che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno», anche in materia fiscale. Non si può contestare che tale duplice base giuridica abbia consentito al legislatore dell'Unione di adottare una normativa che incide su un'ampia gamma di imposte, come quelle ora interessate dall'obbligo di notifica.

37. Dalle considerazioni che precedono emerge che l'esame della prima questione non ha rivelato alcun motivo per ritenere che, includendo imposte diverse da quella sulle società, il legislatore dell'Unione violi il principio di uguaglianza.

B. Questioni seconda e terza

1. Osservazioni preliminari

38. Con le questioni seconda e terza, che possono essere esaminate congiuntamente, il giudice del rinvio chiede se (i) le nozioni di «meccanismo» (nonché quelle di «transfrontaliero», «commerciabile» e «su misura»), di «intermediario», di «partecipante» e di «impresa associata» di cui all'articolo 3 e/o all'articolo 8 bis ter, della direttiva 2011/16; (ii) i diversi elementi distintivi e il «criterio del vantaggio principale» previsti dall'allegato IV della direttiva 2011/16, e (iii) la norma dei 30 giorni di cui all'articolo 8 bis ter, paragrafi 1 e 7, della direttiva 2011/16 siano *sufficientemente chiari e precisi* da rispettare i principi di legalità delle pene e di rispetto della vita privata.

39. La valutazione della compatibilità della direttiva 2018/822 con i due principi in esame solleva problematiche diverse e, di conseguenza, richiede diversi tipi di analisi (v. sottosezioni 2 e 3 delle presenti conclusioni).

²⁰ Documento di lavoro dei servizi della Commissione, Valutazione d'impatto, SWD(2017) 236 final (in prosieguo: la «valutazione d'impatto»), sezione 7.2.

40. Tuttavia, prima di proseguire, è d'obbligo un'osservazione preliminare. Mi pare che, nelle loro osservazioni sulle questioni seconda e terza, i ricorrenti nel procedimento principale confondano due serie di argomenti: essi contestano, da un lato, *la chiarezza e la precisione* delle disposizioni della direttiva 2018/822 e, dall'altro, *l'ampiezza* delle stesse disposizioni.

41. Tali censure devono tuttavia essere distinte. Il secondo aspetto solleva, in sostanza, un problema di proporzionalità: se tali nozioni siano troppo ampie e, di conseguenza, la direttiva si estenda eccessivamente, comprendendo troppe situazioni e/o creando obblighi troppo estesi. Pertanto, nella presente sezione delle conclusioni (B), concentrerò la mia analisi sulla questione se le nozioni di cui trattasi siano sufficientemente chiare e precise da soddisfare i requisiti di certezza del diritto inerenti all'articolo 49, paragrafo 1 e all'articolo 7 della Carta. L'ambito di applicazione potenzialmente troppo ampio delle disposizioni della direttiva 2018/822 sarà esaminato in sede di valutazione delle questioni pregiudiziali quarta e quinta (sezioni C e D delle presenti conclusioni).

2. Precisione e chiarezza della direttiva 2018/822 e principio di legalità delle pene

42. Il principio di legalità delle pene (*nulla poena sine lege certa*), sancito all'articolo 49, paragrafo 1, della Carta, che costituisce una particolare espressione del principio generale della certezza del diritto²¹, si applica, in linea di principio, solo alle sanzioni di natura penale.

43. L'articolo 25 bis della direttiva 2011/16 (intitolato «Sanzioni») si limita a disporre che (i) spetta agli Stati membri stabilire le norme relative alle sanzioni applicabili in caso di violazione delle disposizioni nazionali adottate ai sensi, tra l'altro, dell'articolo 8 bis ter della stessa, e (ii) tali sanzioni devono essere «effettive, proporzionate e dissuasive»²².

44. Di conseguenza, nella misura in cui la direttiva 2011/16 non impone agli Stati membri di introdurre sanzioni penali per le violazioni dell'obbligo di notifica, l'applicabilità dell'articolo 49, paragrafo 1, della Carta non è così ovvia. In linea di principio, incombe agli Stati membri recepire le disposizioni contenute in tale direttiva in modo conforme ai diritti e ai principi fondamentali sanciti dalla Carta (compreso il principio di legalità delle pene)²³.

45. Ciò premesso, non si può escludere che, tenuto conto dell'oggetto e della finalità delle disposizioni introdotte dalla direttiva 2018/822, nonché dell'esigenza che le sanzioni siano «effettive» e «dissuasive», gli Stati membri possano ritenere che l'inottemperanza all'obbligo di notifica dovrebbe essere necessariamente sanzionato con sanzioni di gravità tale da avere inevitabilmente natura penale²⁴. Mi risulta che ciò potrebbe avvenire nel Regno del Belgio. Il giudice del rinvio ritiene che, nonostante le sanzioni previste dal diritto belga siano definite «amministrative», esse debbano essere considerate «penali» dal punto di vista sostanziale²⁵.

²¹ V., in particolare, sentenza del 20 dicembre 2017, Vaditrans (C-102/16, EU:C:2017:1012, punto 50).

²² V., altresì, considerando 15 della direttiva 2018/822.

²³ V., in tal senso, sentenza del 6 novembre 2003, Lindqvist (C-101/01, EU:C:2003:596, punti da 83 a 88).

²⁴ A tal riguardo, è appena il caso di ricordare che la Corte si è ispirata, nella sua giurisprudenza, alla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo (in prosieguo: la «Corte EDU») relativa ai «criteri Engel». V. sentenza della Corte EDU dell'8 giugno 1976, Engel e altri c. Paesi Bassi (CE:ECHR:1976:0608JUD000510071), e sentenza della Corte del 5 giugno 2012, Bonda (C-489/10, EU:C:2012:319, punto 37).

²⁵ Su tale argomento, v., con ulteriori riferimenti alla giurisprudenza, le mie conclusioni nella causa Nacionalinis visuomenės sveikatos centras prie Sveikatos apsaugos ministerijos (C-683/21, EU:C:2023:376, paragrafo 74).

46. In un'ipotesi del genere, la mancanza di chiarezza o di precisione di una o più nozioni incluse nelle disposizioni della direttiva 2018/822 – tanto più che alcune delle citate disposizioni sembrano lasciare poco (o addirittura nessun) margine di discrezionalità al recepimento da parte degli Stati membri²⁶ – può effettivamente comportare l'illegittimità di tale direttiva per violazione dell'articolo 49, paragrafo 1, della Carta. Illustrerò ora le circostanze in cui tale violazione potrebbe verificarsi.

a) Giurisprudenza pertinente

47. Secondo una giurisprudenza costante, il principio di legalità delle pene impone che la legislazione dell'Unione definisca chiaramente le infrazioni e le pene che le reprimono. Tale condizione si rivela soddisfatta qualora il soggetto sia in grado di sapere, sulla base del dettato delle disposizioni pertinenti e con l'eventuale aiuto dell'interpretazione che ne è data dai tribunali, quali atti ed omissioni implicano la sua responsabilità penale²⁷.

48. Ciò premesso, la Corte ha altresì precisato che il principio di legalità delle pene non può essere interpretato come un divieto di graduale chiarimento, da una causa all'altra, delle norme sulla responsabilità penale da parte di un'interpretazione giurisprudenziale, a condizione che il risultato sia ragionevolmente prevedibile al momento della commissione dell'infrazione, alla luce, in particolare, dell'interpretazione vigente a quell'epoca nella giurisprudenza relativa alla disposizione giuridica di cui trattasi²⁸.

49. Alla luce di quanto precede, la circostanza che una normativa faccia riferimento a nozioni generali che devono essere progressivamente chiarite non osta, in linea di principio, a che si possa ritenere che tale normativa preveda norme chiare e precise che consentono al singolo di prevedere quali atti e omissioni possano essere oggetto di sanzioni di natura penale²⁹. A tal riguardo, ciò che rileva è sapere se qualsiasi elemento di ambiguità o vaghezza di tali nozioni possa essere dissipato ricorrendo ai metodi ordinari di interpretazione del diritto. Inoltre, quando tali nozioni corrispondono a quelle utilizzate nelle convenzioni e nelle prassi internazionali pertinenti, tali convenzioni e prassi possono fornire ulteriori indicazioni all'interprete³⁰.

50. Nella stessa ottica, la Corte ha affermato che, a causa del carattere necessariamente generale degli atti legislativi, la sua formulazione non può essere di una precisione assoluta. Ne consegue, in particolare, che pur se l'utilizzo della tecnica legislativa consistente nel fare ricorso a categorie generali, piuttosto che a elenchi esaustivi, lascia spesso zone d'ombra ai margini della definizione, tali dubbi in merito ai casi limite non sono da soli sufficienti a rendere una disposizione incompatibile con il principio di legalità, sempreché essa risulti sufficientemente chiara nella grande maggioranza dei casi³¹.

²⁶ V., altresì, considerando 10 della direttiva 2018/822: «(...) dato l'impatto potenziale sul funzionamento del mercato interno, è possibile giustificare la necessità di applicare una serie di norme comuni, piuttosto che lasciare che la questione sia disciplinata a livello nazionale».

²⁷ V., ad esempio, sentenza del 5 maggio 2022, BV (C-570/20, EU:C:2022:348, punto 38 e giurisprudenza citata).

²⁸ Ibidem, punto 41 e giurisprudenza citata.

²⁹ In tal senso, ibidem, punto 42.

³⁰ V., in tal senso, sentenza del 25 novembre 2021, État luxembourgeois (Informazioni su un gruppo di contribuenti) (C-437/19, EU:C:2021:953, punti 61 e da 69 a 71).

³¹ Sentenza del 28 marzo 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, punto 164 e giurisprudenza citata).

51. Inoltre, la Corte ha sottolineato che la misura della prevedibilità richiesta dipende in larga parte dal contenuto del testo di cui trattasi, dal settore interessato nonché dal numero e dalla qualità dei suoi destinatari. La prevedibilità della legge non impedisce che l'interessato sia portato a ricorrere a un illuminato parere legale al fine di valutare, in una misura ragionevole in base alle circostanze della causa di cui trattasi, le conseguenze che possono risultare da un atto determinato. Ciò vale in particolare per i professionisti, abituati a dover dare prova di grande prudenza nello svolgimento del loro lavoro. Così, ci si può quindi attendere da loro una cura particolare nel valutare i rischi che esso comporta³².

b) Precisione e chiarezza delle disposizioni introdotte dalla direttiva 2018/822

52. È alla luce di tali principi che ora valuterò se le disposizioni introdotte dalla direttiva 2018/822 possano, per la mancanza di precisione e di chiarezza di talune nozioni essenziali ivi utilizzate, rendere impossibile per le persone interessate identificare le azioni e le omissioni che potrebbero far sorgere la loro responsabilità e quindi comportare l'imposizione di sanzioni penali nei loro confronti, in violazione del principio di legalità delle pene i cui elementi fondamentali ho appena delineato.

1) Nozione di «meccanismi»

53. Il termine «arrangements» (meccanismi) è utilizzato all'articolo 8 bis ter della direttiva 2011/16 per identificare le operazioni che, se transfrontaliere (ai sensi dell'articolo 3, punto 18, della stessa), sono soggette all'obbligo di notifica quando (come stabilito dall'articolo 3, punto 19, della stessa) contengono «almeno uno degli elementi distintivi di cui all'allegato IV» della medesima direttiva.

54. Tale termine e i suoi equivalenti nelle altre versioni linguistiche della direttiva in esame³³ sono certamente di natura generale e hanno un'ampia portata. Tuttavia, ciò non significa che, come sostenuto dai ricorrenti nel procedimento principale, tali termini siano vaghi o ambigui.

55. In primo luogo, sebbene la direttiva 2018/822 non definisca espressamente la nozione di «meccanismi», il suo preambolo fornisce indicazioni fondamentali. Il considerando 2 della direttiva 2018/822 stabilisce che «[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 (...). *Tali strutture* consistono generalmente in *meccanismi* che si sviluppano tra varie giurisdizioni e trasferiscono gli utili imponibili verso regimi tributari favorevoli o hanno come effetto quello di ridurre le imposte esigibili nei confronti dei contribuenti»³⁴. Le «strutture di pianificazione fiscale» costituiscono, a loro volta, una nozione comunemente usata nell'ambito della fiscalità internazionale³⁵. Inoltre, il considerando 19 della direttiva 2018/822 si riferisce essenzialmente alla stessa idea, con

³² Sentenza del 5 maggio 2022, BV (C-570/20, EU:C:2022:348, punto 43 e giurisprudenza citata).

³³ Come, ad esempio, «dispositifs» in francese, «järjestelyjä» in finlandese, «meccanismi» in italiano, «ρυθμίσεις» in greco, «Gestaltungen» in tedesco, «modalitate» in rumeno e «constructies» in neerlandese.

³⁴ Il corsivo è mio.

³⁵ Numerosi documenti, ad esempio, dell'OCSE e dell'International Ethics Standards Board for Accountants (in prosieguo: l'«IESBA») utilizzano l'espressione in questione.

un'espressione diversa: «[la] presente direttiva [è rivolta a] *sistemi* sviluppati per trarre potenzialmente vantaggio dalle inefficienze del mercato derivanti dall'interazione di norme fiscali nazionali diverse»³⁶.

56. In secondo luogo, mi sembra che il significato comune del termine «meccanismi» (meccanismi, piani, strutture, regimi, e così via) sia coerente con l'intenzione del legislatore dell'Unione di cogliere una varietà di istituti giuridici – costituiti principalmente da uno o più³⁷ contratti, accordi, intese e prassi che danno luogo a operazioni commerciali – i quali formano un insieme coerente e sono in grado di incidere sul debito d'imposta di (almeno) un contribuente.

57. In terzo luogo, rilevo che l'utilizzo del termine «meccanismi» nell'ambito della normativa fiscale dell'Unione non è il prodotto della direttiva 2018/822. Infatti, altre disposizioni in materia (anteriori a tale direttiva) hanno impiegato un siffatto termine³⁸. I ricorrenti nel procedimento principale non hanno sostenuto che l'utilizzo di tale termine ha dato luogo a situazioni di incertezza rispetto a tali disposizioni. Nessun elemento al riguardo è presente neppure nel fascicolo.

2) Nozioni di meccanismo «transfrontaliero», «commerciabile» e «su misura»

58. Alla luce di quanto precede, mi sembra che, *a fortiori*, non dovrebbe sussistere alcun problema rilevante riguardo all'interpretazione delle nozioni di meccanismo «transfrontaliero», «commerciabile» e «su misura», tutte definite all'articolo 3 della direttiva 2011/16.

59. Anzitutto, per quanto riguarda la nozione di «meccanismo transfrontaliero», esso è definito all'articolo 3, punto 18, della direttiva 2011/16 come 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».

³⁶ Il corsivo è mio.

³⁷ V. articolo 3, punto 18, secondo comma, della direttiva 2011/126: «un meccanismo include anche una serie di meccanismi. Un meccanismo può comprendere più di una fase o parte». Tale parte della definizione è stata criticata da alcuni dei ricorrenti nel procedimento principale in quanto poco chiara. Tuttavia, a mio avviso, il suo significato e il suo scopo sono evidenti. Alcuni meccanismi sono costituiti da diverse componenti e comportano diverse fasi, tutte parte di un piano complessivo (v., ad esempio, gli elementi distintivi B.3 e D.2). Tali componenti e fasi, benché possano essere soggette all'obbligo di notifica quando sono considerate singolarmente, non devono necessariamente essere notificate in maniera distinta ma una sola volta, ossia quando si notifica il piano complessivo.

³⁸ V., ad esempio, articolo 6 della direttiva ATAD e articolo 1, paragrafi 2 e 3, della direttiva 2011/96/UE del Consiglio, del 30 novembre 2011, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (GU 2011, L 345, pag. 8), come modificata nel 2015.

60. Tale definizione mi sembra piuttosto chiara: semplificando, il meccanismo non deve essere circoscritto all'interno di uno Stato membro, ma dovrebbe riguardare almeno un altro paese (Stato membro o paese terzo). Tale lettura è conforme al significato corrente del termine «transfrontaliero» (cioè che coinvolge almeno due paesi), di uso comune nel diritto del mercato interno dell'Unione.

61. La lettura in esame è altresì coerente con l'ambito di applicazione e l'obiettivo della normativa in questione. Come spiegato nel considerando 10 della direttiva 2018/822, poiché l'obbligo di notifica è finalizzato a garantire il corretto funzionamento del mercato interno, è necessario «limitare tutte le norme comuni sulla comunicazione alle situazioni transfrontaliere, ossia alle situazioni che coinvolgono più Stati membri o uno Stato membro e un paese terzo». Il requisito transfrontaliero deriva altresì dalla duplice base giuridica delle direttive 2011/16 e 2018/822, che consente l'adozione di misure dell'Unione relative all'istituzione e al funzionamento del mercato interno³⁹.

62. Le nozioni di «meccanismo commerciabile» e di «meccanismo su misura» sono poi rispettivamente definite ai punti 24 e 25 dell'articolo 3 della direttiva 2011/16. Le due forme di meccanismo in esame sono chiaramente concepite come sottogruppi alternativi di «meccanismi transfrontalieri»: un siffatto meccanismo deve rientrare nell'una o nell'altra categoria. Un «meccanismo commerciabile» è «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», mentre per «meccanismo su misura» si intende «un meccanismo transfrontaliero diverso da un meccanismo commerciabile».

63. L'unico aspetto che può forse dare luogo a qualche dubbio interpretativo è, a mio avviso, la valutazione necessaria per identificare un meccanismo «elaborato, commercializzato, approntato per l'attuazione o messo a disposizione a fini di attuazione e che non necessita di *personalizzazioni sostanziali*»⁴⁰.

64. Ritengo che la nozione di «meccanismi commerciabili» si riferisca alla prassi di predisporre schemi o prototipi di meccanismi fiscali: concepiti e progettati da consulenti o esperti in materia tributaria, senza riferimento alla particolare situazione di un cliente specifico, e quindi destinati a essere commercializzati (cioè forniti ai clienti a titolo oneroso) come prodotti «quasi» finiti. In altre parole, i meccanismi commerciabili sono quelli che vengono predisposti sulla base di un modello preesistente, che poi è sottoposto solo ad adattamenti di scarsa rilevanza per essere applicabile alla situazione specifica del contribuente pertinente, prima di essere attuato.

65. Si potrebbe certamente discutere su cosa costituisca un adattamento *di scarsa rilevanza*. Negli adattamenti di scarsa rilevanza rientrano naturalmente l'«inserimento dei dati mancanti», l'aggiunta o l'eliminazione di taluni passaggi o lievi modifiche di altri passaggi. Al contrario, un meccanismo fiscale elaborato, in tutto o per la maggior parte, *ex novo*, al fine di rispondere ai desideri o alle esigenze specifici del cliente, non è un meccanismo commerciabile bensì un meccanismo su misura.

66. Tuttavia, dilungarsi su cosa sia e cosa non sia un adattamento di scarsa rilevanza mi sembra piuttosto improduttivo: è evidente che ciò dipende dalle circostanze specifiche del singolo caso. Ciò che davvero rileva è che la locuzione «personalizzazioni sostanziali» non solleva, nella maggior parte dei casi, alcun problema interpretativo significativo.

³⁹ V. paragrafo 36 delle presenti conclusioni.

⁴⁰ Il corsivo è mio.

3) Nozione di «partecipante»

67. Il termine «partecipanti» è utilizzato all'articolo 3, punto 18, della direttiva 2011/16 nella definizione di «meccanismo transfrontaliero» ai sensi della medesima direttiva. Infatti, quattro delle cinque condizioni alternative che devono essere soddisfatte affinché un meccanismo sia «transfrontaliero» riguardano lo status dei «partecipanti al meccanismo»: la loro residenza in base alle condizioni a) e b) e le loro attività nelle condizioni c) e d)⁴¹.

68. È pertanto importante, ai fini dell'applicazione del sistema introdotto dalla direttiva 2018/822, identificare i partecipanti. Infatti, salvo un'eccezione⁴², la regola è che, quando tutti i partecipanti al meccanismo sono residenti a fini fiscali in un unico Stato membro, non può esistere un meccanismo transfrontaliero e, quindi, non sorge alcun obbligo di notifica.

69. La direttiva 2011/16 non contiene, com'è evidente, una definizione esplicita del termine «partecipante». Una siffatta definizione non può neppure essere ricavata dal preambolo della direttiva 2018/822 o dai documenti che accompagnavano la proposta di direttiva della Commissione⁴³.

70. Tuttavia, mi sembra che tale nozione possa essere ragionevolmente interpretata facendo riferimento al significato comune del termine (persona che partecipa a qualcosa) e alla sua funzione (identificare i meccanismi transfrontalieri). Il termine «partecipante» deve necessariamente riferirsi a una persona fisica o giuridica che è, formalmente, parte di una delle varie operazioni che compongono il meccanismo.

71. Anzitutto, tale nozione comprende pertanto il contribuente (o i contribuenti) e gli altri soggetti (anche se, per qualsiasi motivo, essi non sono assoggettati all'imposta) *direttamente* interessati dai meccanismi. Per contro, essa non comprende di norma gli intermediari, a meno che essi stessi non partecipino, con un ruolo formale, a uno dei meccanismi giuridici pertinenti che compongono il meccanismo.

4) Nozione di «intermediario»

72. Il termine «intermediario» individua, ai sensi dell'articolo 8 bis ter della direttiva 2011/16, la principale categoria di persone che, salvo eccezioni, sono tenute a comunicare le informazioni pertinenti alle autorità competenti.

73. Tale termine è espressamente definito all'articolo 3, punto 21, della direttiva 2011/16 come «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» (primo comma). Tale disposizione aggiunge che la nozione di «intermediario» si

⁴¹ V. paragrafo 59 delle presenti conclusioni.

⁴² Vale a dire quando il meccanismo ha un possibile impatto sullo scambio automatico di informazioni o sull'identificazione del titolare effettivo [articolo 3, punto 18, lettera e), della direttiva 2011/16]. Quest'ultima condizione mi sembra costituire una clausola antielusione o «rete di sicurezza». A prima vista, la sua chiarezza può apparire dubbia nella misura in cui essa sembra imporre agli intermediari e ai contribuenti la valutazione del potenziale impatto che la mancata notifica di un determinato meccanismo può avere sul corretto funzionamento del sistema istituito dalla direttiva 2018/822 o sulla possibilità delle autorità di identificare il titolare effettivo. Si potrebbe sostenere che si tratta di valutazioni che non spettano agli intermediari e ai contribuenti. Tuttavia, l'articolo 3, punto 18, lettera e), della direttiva 2011/16 deve essere letto in combinato disposto con la sezione D dell'allegato IV («Elementi distintivi specifici riguardanti lo scambio automatico di informazioni e la titolarità effettiva»). A mio avviso, quest'ultima chiarisce l'ambito di applicazione e il significato dell'articolo 3, punto 18, lettera e), della direttiva 2011/16.

⁴³ Proposta di direttiva del Consiglio 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 (COM/2017/0335 final).

estende altresì a «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». Tuttavia, una siffatta persona può fornire elementi di prova del fatto che la stessa «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» (secondo comma).

74. I ricorrenti nel procedimento principale sottolineano la natura molto generale e anche aperta della definizione. Posso convenire con loro sul fatto che la definizione è formulata in termini ampi e comprende una vasta gamma di persone (fisiche e giuridiche). Tuttavia, ciò non implica che la disposizione sia vaga o ambigua.

75. In primo luogo, le categorie di persone che possono rientrare in tale definizione sono, nel complesso, relativamente chiare. Come sottolineato dalla Commissione, il termine è diretto a ricomprendere i *principali attori* coinvolti, generalmente per *motivi professionali*, nelle attività di pianificazione fiscale interessate dalla direttiva 2018/822. Infatti, nella sua valutazione d'impatto, la Commissione ha dichiarato che gli intermediari includono, «tra gli altri, consulenti, avvocati, consulenti finanziari (di investimento), commercialisti, solicitor, istituti finanziari, intermediari assicurativi e soggetti che forniscono assistenza nella costituzione di società». In sostanza, il termine si riferisce a professionisti che «forniscono consulenza ai clienti in merito all'organizzazione della loro attività, al fine di ridurre i costi legati all'imposizione fiscale, e [che] percepiscono una commissione a titolo di corrispettivo»⁴⁴.

76. Come evidenzia il governo belga, per svolgere le attività elencate all'articolo 3, punto 21, della direttiva 2011/16, una persona deve essere altamente qualificata in un settore specifico (diritto tributario, diritto societario, finanza internazionale, contabilità, e così via) ed operare a livello internazionale. È pertanto difficile credere che una delle persone in esame possa non essere a conoscenza del fatto che, a causa delle sue attività in relazione a un meccanismo fiscale transfrontaliero, è qualificato come «intermediario» ai sensi della direttiva 2011/16.

77. In secondo luogo, l'articolo 3, punto 21, letto in combinato disposto con il preambolo e le altre disposizioni della direttiva 2011/16, indica che l'obbligo di notifica si applica alle persone (fisiche o giuridiche) che (i) non fanno parte del personale interno dei contribuenti pertinenti⁴⁵; (ii) sono (o dovrebbero essere) a conoscenza del loro coinvolgimento nel meccanismo⁴⁶ e forniscono un contributo significativo (e non *de minimis*)⁴⁷ all'elaborazione, commercializzazione, organizzazione e attuazione del meccanismo; (iii) sono in possesso di informazioni rilevanti sul meccanismo in questione o ne hanno il controllo⁴⁸, e (iv) sono residenti in uno degli Stati membri o hanno un altro legame stabile e strutturale con esso⁴⁹.

⁴⁴ V. la valutazione d'impatto, sezione 3.1.2.

⁴⁵ Ciò risulta espressamente dal considerando 6 della direttiva 2018/822.

⁴⁶ Ciò deriva, a maggior ragione, dall'articolo 3, punto 21, secondo comma, della direttiva 2011/16.

⁴⁷ Ciò risulta, necessariamente, dall'articolo 3, punto 21, primo e secondo comma, della direttiva 2011/16.

⁴⁸ V., a tal riguardo, articolo 8 bis ter, paragrafo 1, della direttiva 2011/16.

⁴⁹ V., a tal riguardo, articolo 3, punto 21, terzo comma, della direttiva 2011/16.

78. In terzo luogo, infine, osservo che, ancora una volta, il termine «intermediario» e i suoi equivalenti sono di uso comune nel campo della fiscalità internazionale⁵⁰.

79. Di conseguenza, la definizione fornita dalla direttiva 2011/16 è piuttosto dettagliata e il suo significato sufficientemente chiaro. Sebbene non si possa escludere che, in alcune circostanze particolari, possa sorgere un ragionevole dubbio riguardo al fatto che una determinata categoria di operatori o una persona specifica rientri in tale definizione, mi sembra che nella grande maggioranza dei casi la situazione sia ben definita⁵¹.

5) Nozione di «impresa associata»

80. La locuzione «impresa associata» è utilizzata nella direttiva 2011/16 in relazione agli «accordi preventivi sui prezzi di trasferimento»⁵² e alle «operazioni transfrontaliere»⁵³. Queste ultime due nozioni costituiscono operazioni rilevanti per stabilire l'esistenza di meccanismi soggetti all'obbligo di notifica. Inoltre, ai sensi dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 14, lettera a), le informazioni relative alle «persone che costituiscono imprese associate del contribuente pertinente» figurano tra quelle che dovrebbero essere comunicate alle autorità e quindi essere oggetto di scambio automatico nell'ambito della loro rete.

81. In particolare, la nozione di «impresa associata» è definita all'articolo 3, punto 23, della direttiva 2011/16, in base a cui, ai fini dell'articolo 8 bis ter, per «impresa associata» si intende una persona che è legata a un'altra persona in almeno uno dei quattro modi seguenti: a) una persona partecipa alla gestione di un'altra persona essendo nella posizione di esercitare un'influenza significativa sull'altra persona; b) una persona partecipa al controllo di un'altra persona attraverso una partecipazione che supera il 25% dei diritti di voto; c) una persona partecipa al capitale di un'altra persona mediante un diritto di proprietà che, direttamente o indirettamente, supera il 25% del capitale; d) una persona ha diritto al 25% o più degli utili di un'altra persona.

82. Inoltre, l'articolo 3, punto 23, della direttiva 2011/16 precisa come tale nozione debba essere intesa quando (i) più di una persona partecipa alla gestione, al controllo, al capitale o agli utili della stessa persona; (ii) le stesse persone partecipano alla gestione, al controllo, al capitale o agli utili di più di una persona; (iii) una persona agisce congiuntamente con un'altra persona in relazione ai diritti di voto o alla proprietà del capitale di un'entità; (iv) vi è una partecipazione indiretta, e (v) sono coinvolti una persona fisica, il coniuge o gli ascendenti o discendenti della stessa.

83. Mi sembra che una siffatta definizione sia non solo piuttosto dettagliata, ma anche basata su criteri oggettivi, e quindi facilmente verificabili. Essa corrisponde altresì alla (più concisa) spiegazione contenuta nell'articolo 3, punto 15, della direttiva 2011/16, secondo cui le imprese

⁵⁰ V., ad esempio, OCSE, «Study into the Role of Tax Intermediaries», 2008. Alcuni paesi utilizzano termini alternativi per identificare una categoria simile di individui, come il «promoter» (ad esempio, Canada, Sudafrica e Regno Unito) e l'«advisor» o il «material advisor» (ad esempio, Canada e Stati Uniti).

⁵¹ Ad esempio, alla luce dei principi sopra esposti, direi – in risposta ad un argomento dedotto dall'OBFG – che operatori come una banca che apre un conto o un notaio che certifica l'autenticità di un contratto non sono, di norma, «intermediari» ai sensi della direttiva 2011/16.

⁵² Articolo 3, punto 15 ed elementi distintivi nella categoria C dell'allegato IV.

⁵³ Articolo 3, punto 16 ed elementi distintivi nella categoria E dell'allegato IV.

sono considerate associate quando «un'impresa partecipa direttamente o indirettamente alla gestione, al controllo o al capitale di un'altra impresa o le stesse persone partecipano direttamente o indirettamente alla gestione, al controllo o al capitale delle imprese».

84. Inoltre, osservo che la locuzione «impresa associata» è altresì spesso utilizzata, sia all'interno dell'Unione sia a livello internazionale, nel settore del diritto tributario⁵⁴. Ciò premesso, è possibile che, come sottolinea l'OBFG, il fatto che le diverse definizioni di «imprese associate» previste dalla legislazione dell'Unione non coincidano del tutto possa essere all'origine di qualche fraintendimento. Tuttavia, nella misura in cui ciascuna di tali definizioni, considerata singolarmente, si presta a un'applicazione agevole in relazione alle ipotesi disciplinate dallo strumento in questione, non ritengo che la scelta del legislatore dell'Unione possa essere ritenuta illegittima.

6) *Elementi distintivi*

85. Ai sensi dell'articolo 3, punto 19, della direttiva 2011/16, un meccanismo transfrontaliero è «soggetto all'obbligo di notifica» qualora «contenga almeno uno degli elementi distintivi di cui all'allegato IV». A sua volta, il punto 20 della stessa disposizione definisce un «elemento distintivo» come «una caratteristica o peculiarità di un meccanismo transfrontaliero che presenti un'indicazione di potenziale rischio di elusione fiscale».

86. La scelta del legislatore dell'Unione di ricorrere a un elenco di elementi distintivi per identificare i meccanismi fiscali che devono essere notificati è spiegata nel considerando 9 della direttiva 2018/822, che recita come segue:

«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”»⁵⁵.

87. L'elenco degli elementi distintivi figura nella parte II dell'allegato IV della direttiva 2011/16. Gli elementi distintivi sono suddivisi in diverse categorie: «Elementi distintivi generici collegati al criterio del vantaggio principale» (categoria A) ed elementi distintivi specifici, raggruppati a seconda che siano «collegati al criterio del vantaggio principale» (categoria B), alle «operazioni transfrontaliere» (categoria C), che riguardino lo «scambio automatico di informazioni e la titolarità effettiva» (categoria D) o i «prezzi di trasferimento» (categoria E). Tuttavia, mentre taluni elementi distintivi sono di per sé sufficienti ad assoggettare il meccanismo all'obbligo di notifica, altri sono rilevanti solo se viene soddisfatto il criterio del vantaggio principale, che approfondirò nella prossima sezione.

88. Non condivido i dubbi espressi dai ricorrenti nel procedimento principale in merito alla chiarezza e alla precisione degli elementi distintivi. È vero che sia il numero sia l'ampiezza degli elementi distintivi indicano che essi riguardano un insieme eterogeneo di meccanismi. Tuttavia,

⁵⁴ V., a titolo esemplificativo, l'articolo 2, punto 4, della direttiva ATAD, l'articolo 4 della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate (90/463/CEE) (GU 1990, L 225, pag. 10), come modificata e attualmente in vigore, e l'articolo 9 del modello OCSE di convenzione fiscale sul reddito e sul patrimonio.

⁵⁵ Il corsivo è mio.

tale circostanza, di per sé, non rende l'applicazione di un obbligo del genere imprevedibile per i soggetti interessati. Infatti, nessuno degli elementi distintivi indicati nell'allegato IV risulta, a mio avviso, manifestamente impreciso o oscuro.

89. A maggior ragione, occorre respingere l'argomento dedotto in udienza da alcuni dei ricorrenti nel procedimento principale, secondo cui la definizione degli elementi distintivi non è stata adeguatamente esaminata dal legislatore dell'Unione. In particolare, la sezione 7.7.2 della valutazione d'impatto e l'allegato 7 della stessa dimostrano come tale attività sia stata preceduta da un'attenta valutazione degli elementi distintivi utilizzati in analoghi regimi di comunicazione esistenti all'epoca (sia nell'ambito dell'Unione sia altrove⁵⁶) e di quelli esaminati nelle relazioni dell'OCSE.

90. Come sottolinea la Commissione, gli elementi distintivi descrivono caratteristiche molto specifiche e concrete (basate sui fatti) dei meccanismi fiscali i quali, nella maggior parte dei casi, non dovrebbero essere particolarmente difficili da identificare da parte di professionisti in materia fiscale e, se del caso, da parte dei contribuenti che si avvalgono di un'adeguata consulenza legale.

91. Il fatto che taluni elementi distintivi utilizzino termini che richiedono una valutazione o una previsione da parte dell'interprete non mette in discussione le considerazioni che precedono. Infatti, mi pare che nessuna delle espressioni contenute nell'elenco degli elementi distintivi contestati dai ricorrenti nel procedimento principale⁵⁷ comporti una valutazione che le persone interessate non possano ragionevolmente prevedere.

92. Inoltre, nella misura in cui i ricorrenti nel procedimento principale lamentano la tecnica legislativa scelta dal legislatore dell'Unione per identificare meccanismi soggetti all'obbligo di notifica, vale a dire il ricorso a un elenco esaustivo di caratteristiche, anziché l'impiego di una definizione astratta, vorrei sottolineare che una scelta del genere rientra pienamente nel margine di manovra (ampio) di cui gode il legislatore dell'Unione nell'adottare atti legislativi che richiedono un bilanciamento di vari interessi pubblici e privati⁵⁸. Nella presente causa, ritengo ragionevoli le spiegazioni relative alla scelta del legislatore che sono state fornite nel considerando 9 della direttiva 2018/822 e nella sezione 5 della relazione⁵⁹.

7) «Criterio del vantaggio principale»

93. Il criterio del vantaggio principale ha una funzione importante nell'ambito del sistema introdotto dalla direttiva 2018/822. Infatti, taluni elementi distintivi danno origine all'obbligo di notifica solo se il criterio del vantaggio principale è soddisfatto⁶⁰. Viceversa, il semplice fatto che il criterio sia soddisfatto non assoggetta un meccanismo all'obbligo di notifica, in quanto deve sussistere almeno uno degli elementi distintivi.

⁵⁶ All'epoca in cui la Commissione ha elaborato la sua valutazione d'impatto (v. sezione 2.2.3 della stessa), un analogo regime di comunicazione obbligatoria esisteva in Irlanda, Portogallo e nel Regno Unito, oltre che in Canada, India, Israele, Sudafrica e negli Stati Uniti.

⁵⁷ L'OBFG critica, in particolare, i riferimenti di taluni elementi distintivi a «una documentazione e/o una struttura [che non hanno bisogno di essere personalizzate] in modo sostanziale» (A, 3); a «un meccanismo (...) in cui vi è una differenza *significativa* nell'importo considerato dovuto» (C, 4); ad «assunzioni (...) altamente *incerte*» «non (...) *affidabili* (...) comparabili» e alla «diffic[oltà] [di] *prevedere* il livello di successo finale» [E, 2, lettere a) e b)]. Il corsivo è mio.

⁵⁸ V., tra l'altro, la giurisprudenza menzionata al paragrafo 23 delle presenti conclusioni.

⁵⁹ Allegata alla proposta di direttiva del Consiglio (v. nota 43 delle presenti conclusioni).

⁶⁰ V. paragrafo 11 delle presenti conclusioni.

94. Il criterio del vantaggio principale è stabilito nella parte I dell'allegato IV della direttiva 2011/16: esso è soddisfatto se «è possibile stabilire che il principale vantaggio o uno dei principali vantaggi che una persona, tenuto conto di tutti i fatti e le circostanze pertinenti, si può ragionevolmente attendere da un meccanismo è ottenere un vantaggio fiscale».

95. Non mi sembra che il criterio in esame sia privo di chiarezza o di precisione.

96. È vero che il criterio del vantaggio principale richiede una valutazione che potrebbe essere considerata parzialmente soggettiva, poiché si basa su aspettative personali. Tuttavia, non interpreto così la disposizione. A mio avviso, ciò che rileva non è il punto di vista soggettivo del contribuente in questione (e/o di qualsiasi intermediario), bensì l'aspettativa che un soggetto prudente e ragionevolmente informato avrebbe in tal senso.

97. Inoltre, il criterio del vantaggio principale implica la valutazione di elementi che sono in gran parte di natura oggettiva. Il criterio è, in sostanza, volto a prendere in considerazione meccanismi attuati esclusivamente o principalmente per motivi fiscali. Esso, secondo la relazione finale dell'OCSE del 2015, impone il confronto del «valore del vantaggio fiscale atteso con qualsiasi altro vantaggio che si possa ottenere dall'operazione», il che implica «una valutazione *oggettiva* dei vantaggi fiscali»⁶¹.

98. È vero che il criterio richiede una valutazione caso per caso dei meccanismi in questione. Infatti, l'allegato IV stabilisce che occorre tener conto di «tutti i fatti e le circostanze pertinenti», senza spiegare in che cosa possano consistere tali fatti e circostanze. Tuttavia, da ciò non consegue che l'applicazione del criterio sia incerta, almeno nella grande maggioranza dei casi. Dal mio punto di vista, la valutazione dei fatti e delle circostanze pertinenti implica, in particolare, un duplice esame: quello delle caratteristiche del meccanismo, da un lato, e quello dell'oggetto e dello scopo delle leggi in materia fiscale applicate, dall'altro.

99. In primo luogo, esistono ragioni non fiscali (ad esempio, commerciali, industriali, e così via) che possano spiegare la decisione di attuare il meccanismo in questione e, in caso affermativo, tali ragioni sono reali, plausibili e significative? Se non fosse stato presente il vantaggio fiscale, il contribuente interessato avrebbe avuto interesse ad avvalersi del meccanismo? Esiste uno squilibrio economico significativo nelle operazioni che fanno parte dei meccanismi, ad esempio l'assenza di un rapporto ragionevole tra il prezzo pagato e i prodotti o i servizi ottenuti come contropartita?

100. In secondo luogo, il meccanismo fiscale costituisce un'applicazione logica e semplice delle leggi in materia fiscale invocate nonché conforme all'oggetto e allo scopo di tali leggi? O piuttosto il meccanismo fiscale consiste nello «sfruttare a proprio vantaggio gli aspetti tecnici di un sistema fiscale o le disparità esistenti fra due o più sistemi fiscali al fine di ridurre l'ammontare dell'imposta dovuta»⁶²? La struttura del meccanismo appare, alla luce del suo scopo dichiarato e delle leggi nazionali applicate, artificiosa ed eccessivamente complessa e/o essa include passaggi che appaiono (se non fosse per il loro impatto sul debito d'imposta) superflui?

101. Si tratta di questioni che non dovrebbe essere difficile affrontare per professionisti in materia fiscale e per contribuenti come quelli che si avvalgono di meccanismi fiscali sofisticati.

⁶¹ Paragrafo 81.

⁶² Utilizzo nella fattispecie un'espressione utilizzata dalla Commissione nella sua raccomandazione del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva, C(2012) 8806 final, considerando 2.

102. Da ultimo, ma non per importanza, mi risulta che diversi Stati, sia all'interno sia all'esterno dell'Unione europea utilizzino o abbiano utilizzato, in strumenti simili alla direttiva 2018/822, sotto il profilo della finalità e del contenuto, un «criterio del vantaggio principale» paragonabile a quello introdotto dalla direttiva 2018/822⁶³.

103. Di conseguenza, alla luce della diversità delle attività economiche, delle operazioni e dei sistemi fiscali nazionali che possono essere coinvolti, mi sembra inevitabile una valutazione caso per caso dei meccanismi in base al criterio del vantaggio principale. Esso, tuttavia, non mette in discussione la relativa chiarezza della tipologia di analisi che le persone tenute ad applicare tale criterio devono effettuare in base ad esso.

8) *La regola dei 30 giorni*

104. Il primo comma dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 1, della direttiva 2011/16 stabilisce che gli intermediari sono tenuti a comunicare le informazioni in questione entro 30 giorni a decorrere dal giorno in cui il meccanismo è «messo a disposizione a fini di attuazione», o è «pronto per l'attuazione», o da quando «è stata compiuta la prima fase nell'attuazione del meccanismo», a seconda della situazione che si verifica per prima. Il secondo comma dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 1, della direttiva 2011/16 aggiunge che «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»⁶⁴. Infine, l'articolo 8 bis ter, paragrafo 7, della direttiva 2011/16 dispone che il «contribuente pertinente (...) comunica informazioni entro 30 giorni a decorrere dal giorno successivo a quello in cui il meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica è messo a disposizione di tale contribuente pertinente a fini di attuazione, è pronto per l'attuazione da parte del contribuente pertinente, o è stata compiuta la prima fase nella sua attuazione in relazione al contribuente pertinente, a seconda della situazione che si verifica per prima».

105. Alcuni dei ricorrenti nel procedimento principale sostengono che l'articolo 8 bis ter non individua gli eventi da cui decorre il termine con il livello di precisione richiesto. In particolare, essi affermano che il significato esatto delle espressioni «messo a disposizione» e «pronto» per l'attuazione non è chiaro. Ad esempio, l'OBFG si chiede se una semplice consultazione orale di un esperto da parte del contribuente, o mere discussioni, a un livello piuttosto generale, siano sufficienti ad imporre la comunicazione delle informazioni in questione.

106. Tali obiezioni non mi convincono.

107. Anzitutto, devo dire che il termine «attuazione» difficilmente può essere considerato privo di chiarezza. Infatti, il suo significato corrente (realizzazione, esecuzione, applicazione, e così via) indica che il termine di 30 giorni per la comunicazione inizia a decorrere solo quando il meccanismo fiscale in esame passa dalla sua fase concettuale alla sua fase operativa. La fase operativa comporta, tipicamente, il compimento di uno degli atti giuridici necessari per porre in essere il meccanismo in questione.

⁶³ V., ad esempio, il «criterio della finalità principale» utilizzato nella Convenzione multilaterale dell'OCSE per l'attuazione di misure relative ai trattati fiscali per impedire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili (in particolare, l'articolo 7 della stessa). Tale convenzione ha 101 firmatari e parti contraenti (al 23 settembre 2023).

⁶⁴ Per quanto riguarda «gli intermediari di cui all'articolo 3, punto 21, secondo comma», v. paragrafo 73 delle presenti conclusioni.

108. Occorre rilevare che il termine «attuazione» figura in ciascuna delle tre ipotesi previste all'articolo 8 bis ter, paragrafo 1, primo comma, tutte riguardanti un'esecuzione in corso, o quanto meno imminente, del meccanismo fiscale di cui trattasi. Le ragioni per cui, in due di tali situazioni (meccanismo «messo a disposizione» o «pronto» per l'attuazione), il tempo può iniziare a decorrere prima che abbia luogo la prima fase dell'attuazione sono, se la mia interpretazione è corretta, triplici.

109. Anzitutto, il legislatore dell'Unione ha ritenuto che, ove possibile, si debba preferire una comunicazione precoce delle informazioni (ossia, idealmente, prima che i meccanismi in questione siano effettivamente attuati). Ciò consente all'amministrazione fiscale di reagire in una fase precoce del processo, ad esempio modificando tempestivamente la normativa pertinente⁶⁵. In secondo luogo, la disposizione citata rafforza la certezza del diritto attribuendo agli intermediari che potrebbero non essere coinvolti nell'effettiva esecuzione dei meccanismi predisposti dagli stessi (e, di conseguenza, che potrebbero non essere a conoscenza del momento esatto in cui ha inizio l'attuazione) un giorno preciso da cui inizia a decorrere il termine. In terzo luogo, la disposizione esclude altresì che la (vera o asserita) mancata conoscenza dei tempi di attuazione di un meccanismo possa essere utilizzata come pretesto da parte degli intermediari che non si sono conformati all'obbligo di notifica.

110. La medesima logica (*dies a quo* facilmente prevedibile in quanto non dipendente dal comportamento di altre persone) è, di fatto, seguita dall'ulteriore norma stabilita dall'articolo 8 bis ter, paragrafo 1, secondo comma per le persone qualificate come intermediari, perché esse hanno accettato di «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»⁶⁶. Tali intermediari sono tenuti a comunicare le informazioni «entro 30 giorni a decorrere dal giorno seguente a quello in cui *hanno* fornito, direttamente o attraverso altre persone, aiuto, assistenza o consulenza»⁶⁷.

111. In tale contesto, vorrei aggiungere che, a mio avviso, attività quali la prestazione di una consulenza generale, non collegate a un meccanismo fiscale specifico e concreto per uno o più clienti determinati, o la mera partecipazione a discussioni e scambi di opinioni tra intermediari e contribuenti (o tra diversi intermediari) non impongono all'intermediario di presentare una relazione ai sensi dell'articolo 8 bis ter della direttiva 2011/16.

112. È vero che le disposizioni pertinenti non sono cristalline su tale aspetto. Tuttavia, una serie di ragioni mi sembra escludere l'obbligo di notificare meccanismi che non sono destinati a diventare operativi. In primo luogo, né il preambolo della direttiva 2018/822 né le disposizioni da esso introdotte fanno riferimento a un obbligo di comunicazione che esista indipendentemente dall'attuazione dei meccanismi di cui trattasi. Infatti, il considerando 7 della direttiva 2018/822 fa riferimento alla comunicazione che deve avvenire «prima» della attuazione degli stessi. In secondo luogo, verificare se un determinato meccanismo, esaminato in astratto e indipendentemente dai partecipanti e dai contribuenti interessati, sia «soggetto all'obbligo di notifica» e «transfrontaliero» può non dare sempre una risposta affidabile. In terzo luogo, è evidente che meccanismi a cui non è data esecuzione (i) non possono portare ad abuso, frode o evasione fiscali, (ii) non costituiscono una minaccia alla possibilità degli Stati membri di riscuotere le imposte, e (iii) non hanno alcun effetto sul mercato interno. Pertanto, un obbligo di

⁶⁵ V. considerando 7 della direttiva 2018/822.

⁶⁶ Secondo la definizione di cui all'articolo 3, punto 21, secondo comma, della direttiva 2011/16.

⁶⁷ Il corsivo è mio.

ampia portata, incombente agli intermediari, di notificare qualsiasi aiuto, assistenza o consulenza forniti in relazione a operazioni che sono, in tale fase, puramente ipotetiche e speculative non sarebbe necessario per raggiungere gli obiettivi perseguiti dalla direttiva 2018/822 e creerebbe un onere sproporzionato per i professionisti interessati.

113. Di conseguenza, ritengo che la regola dei 30 giorni di cui all'articolo 8 bis ter, paragrafi 1 e 7, della direttiva 2011/16 sia sufficientemente chiara e precisa.

c) Conclusione intermedia

114. Alla luce di quanto precede, giungo alla conclusione che le critiche avanzate dai ricorrenti nel procedimento principale in merito alla chiarezza e alla precisione di talune nozioni utilizzate nelle disposizioni introdotte dalla direttiva 2018/822 sono infondate.

115. È vero che alcune delle nozioni in esame sono ampie e di carattere generale, con la conseguenza che alle disposizioni di cui trattasi deve essere riconosciuto un ampio ambito di applicazione o che esse possono ricomprendere una varietà di situazioni diverse.

116. Tuttavia, nessuna delle disposizioni esaminate sembra rendere impossibile o irragionevolmente difficile, per i singoli interessati, accertare quando ed entro quale termine essi possono essere soggetti all'obbligo di notifica istituito dalla direttiva 2018/822. Mi sembra che, almeno nella grande maggioranza dei casi, le circostanze in cui sorge l'obbligo di notifica siano ragionevolmente chiare.

117. Infatti, la direttiva 2011/16 contiene definizioni molto dettagliate e fondate sui fatti di alcune delle nozioni fondamentali utilizzate nell'articolo 8 bis ter della medesima. Inoltre, il significato di altre nozioni fondamentali può essere determinato ricorrendo ai tradizionali strumenti dell'interpretazione giuridica, vale a dire esaminando il significato comune dei termini utilizzati nel testo della disposizione, alla luce del loro contesto, dell'oggetto e dello scopo della direttiva 2011/16 e della direttiva 2018/822. Si aggiunga che molti dei termini in questione sono di uso comune nel settore fiscale e vengono impiegati in strumenti nazionali e internazionali.

118. Non va dimenticato, in tale contesto, che i meccanismi fiscali aggressivi sono normalmente strumenti complessi e costosi, concepiti e gestiti da professionisti specializzati. Ci si può (e ci si dovrebbe certamente) attendere da tali professionisti che essi conoscano le norme applicabili, siano in grado di interpretarle con l'assistenza di legali qualificati e si tengano informati sui progressivi chiarimenti di siffatte norme che provengono dalla giurisprudenza nazionale e dell'Unione.

119. Inoltre, benché il margine di manovra di cui hanno goduto gli Stati membri, in sede di recepimento della direttiva 2018/822, nell'integrare e precisare le norme fosse probabilmente piuttosto limitato⁶⁸, nulla impedisce alle loro autorità di fornire indicazioni formali o informali ai professionisti e ai contribuenti interessati. Infatti, per quanto mi consta, le autorità fiscali di diversi Stati membri hanno emesso, negli ultimi mesi, comunicazioni in tal senso⁶⁹.

⁶⁸ V. paragrafo 46 delle presenti conclusioni.

⁶⁹ Ovviamente, le indicazioni delle autorità fiscali non forniscono l'interpretazione «autentica» della legge. Tuttavia, se del caso, tali indicazioni possono essere invocate da intermediari e contribuenti nei confronti delle autorità per opporsi all'irrogazione di sanzioni (ad esempio, per invocare l'estoppel, il legittimo affidamento o per provare l'assenza di intenzione, conoscenza o negligenza in relazione a un'eventuale violazione dell'obbligo di notifica).

120. Di conseguenza, dopo aver esaminato i temi sollevati nella domanda di pronuncia pregiudiziale, alla luce degli argomenti dedotti dai ricorrenti nel procedimento principale, non sono persuaso dalle affermazioni secondo cui la direttiva 2018/822 viola il principio di legalità delle pene sancito all'articolo 49, paragrafo 1, della Carta.

3. Precisione e chiarezza della direttiva 2018/822 e rispetto della vita privata

121. Il secondo aspetto sollevato dal giudice del rinvio con le questioni seconda e terza riguarda, in sostanza, la compatibilità dell'obbligo di notifica con il principio del rispetto della vita privata sancito dall'articolo 7 della Carta. La principale preoccupazione del giudice del rinvio, alla base di parte della seconda e della terza questione, è – secondo la domanda di pronuncia pregiudiziale – che un'eventuale mancanza di chiarezza e di precisione nelle nozioni fondamentali incluse nella direttiva 2018/822 potrebbe dar luogo a un'ingerenza estesa e difficilmente prevedibile nel diritto degli intermediari e dei contribuenti a mantenere la riservatezza delle proprie comunicazioni.

122. Come ho già spiegato, nel valutare la compatibilità della direttiva 2018/822 con l'articolo 49, paragrafo 1, della Carta, il significato e la portata dei termini contestati dai ricorrenti nel procedimento principale sono, a mio avviso, ragionevolmente chiari. Non ravviso alcun elemento ulteriore, nelle osservazioni di tali parti, che possa suggerire una conclusione diversa quando viene valutata la legittimità della medesima direttiva, a causa di una presunta mancanza di precisione e chiarezza delle sue nozioni essenziali rispetto all'articolo 7 della Carta.

123. Più fondamentalmente, mi sembra che l'articolo 7 della Carta non imponga alcun obbligo più rigoroso, in termini di chiarezza o precisione, rispetto all'articolo 49 della Carta, alla luce del quale ho già esaminato la precisione e la chiarezza delle nozioni essenziali. In ogni caso, tornerò sul tema della chiarezza e della precisione delle disposizioni introdotte dalla direttiva 2018/822 per valutare se tali disposizioni costituiscano una «base giuridica» adeguata che potrebbe giustificare un'ingerenza nei diritti tutelati dall'articolo 7 della Carta.

C. Quinta questione: ingerenza nella vita privata (necessità e proporzionalità dell'obbligo di notifica)

124. A mio avviso, è più opportuno esaminare la quinta questione sollevata dal giudice del rinvio prima di trattare la quarta questione. Infatti, entrambe riguardano lo stesso problema (la legittimità dell'ingerenza nella vita privata che discende dall'obbligo di notifica), ma la quinta questione ha una portata molto più ampia e richiede una valutazione più approfondita di taluni aspetti.

125. Con la quinta questione, il giudice del rinvio chiede alla Corte, in sostanza, se l'obbligo di notifica violi il diritto al rispetto della vita privata degli intermediari e dei contribuenti pertinenti, in quanto l'ingerenza in tale diritto non sarebbe giustificata o proporzionata rispetto agli obiettivi perseguiti dalla direttiva 2018/822.

126. Il giudice del rinvio sottolinea che le informazioni che devono essere comunicate alle autorità contengono i dati privati di società e persone fisiche. Esso sottolinea altresì l'ampia portata dell'obbligo di notifica, che si estende a meccanismi che possono essere leciti, non abusivi e il cui vantaggio principale può non essere di natura fiscale. Inoltre, il giudice del rinvio si chiede

anche se l'obbligo di notifica sia conforme all'obiettivo dichiarato di garantire il corretto funzionamento del mercato interno, nella misura in cui l'obbligo di notifica può avere l'effetto di scoraggiare alcune attività transfrontaliere.

127. A tal riguardo, i ricorrenti nel procedimento principale sostengono che le imprese dovrebbero essere libere di scegliere il percorso soggetto all'imposizione fiscale meno gravosa per le loro attività, purché ciò possa avvenire senza violare la legge. A loro avviso, non vi sarebbe alcuna giustificazione nel disincentivare i contribuenti dall'avvalersi di meccanismi fiscali transfrontalieri e i professionisti dall'intraprendere attività connesse alla pianificazione fiscale internazionale.

128. Tali argomenti non mi sembrano convincenti. Infatti, ritengo che, sebbene vi sia effettivamente un'ingerenza nella vita privata dei contribuenti e degli intermediari, essa possa essere giustificata in quanto necessaria e proporzionata ai fini del conseguimento di taluni obiettivi di interesse generale riconosciuti dall'Unione.

1. Ingerenza nella vita privata

129. L'articolo 7 della Carta così recita: «[o]gni persona ha diritto al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e delle sue comunicazioni». Secondo le spiegazioni relative alla Carta dei diritti fondamentali⁷⁰, i diritti di cui all'articolo 7 della Carta corrispondono a quelli garantiti dall'articolo 8 della CEDU⁷¹. Pertanto, come previsto anche dall'articolo 52, paragrafo 3, della Carta e dell'articolo 6, paragrafo 3, TUE, l'articolo 7 della Carta sarà interpretato conformemente all'articolo 8 della CEDU.

130. Nella sua giurisprudenza, la Corte EDU ha costantemente adottato una definizione ampia di «vita privata», che include attività professionali o commerciali, ritenendo tale approccio coerente con l'oggetto e lo scopo essenziali dell'articolo 8 della CEDU, che consiste nel tutelare l'individuo da ingerenze arbitrarie da parte delle autorità pubbliche⁷².

131. Da parte sua, la Corte ha seguito lo stesso approccio fondato sull'articolo 7 della Carta, traendo ispirazione dalla giurisprudenza di Strasburgo⁷³ e basandosi sulla sua giurisprudenza precedente alla Carta, secondo cui la protezione nei confronti di interventi arbitrari o sproporzionati delle autorità pubbliche nella sfera di attività privata è un principio generale del diritto dell'Unione⁷⁴. In particolare, la Corte ha affermato che, per accertare l'esistenza di un'ingerenza nel diritto sancito dall'articolo 7 della Carta, poco importa che le informazioni relative alla vita privata di cui trattasi abbiano o meno un carattere sensibile o che gli interessati abbiano o meno subito eventuali inconvenienti in seguito a tale ingerenza⁷⁵.

⁷⁰ GU 2007, C 303, pag. 17.

⁷¹ Il paragrafo 1 dell'articolo 8 della CEDU è quasi identico all'articolo 7 della Carta. Il paragrafo 2 dell'articolo 8 della CEDU così dispone: «[n]on può esservi ingerenza di una autorità pubblica nell'esercizio di tale diritto a meno che tale ingerenza sia prevista dalla legge e costituisca una misura che, in una società democratica, è necessaria alla sicurezza nazionale, alla pubblica sicurezza, al benessere economico del paese, alla difesa dell'ordine e alla prevenzione dei reati, alla protezione della salute o della morale, o alla protezione dei diritti e delle libertà altrui».

⁷² V., in particolare, Corte EDU, 16 dicembre 1992, Niemietz c. Germania (CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, §§ 29 e 31).

⁷³ V., ad esempio, sentenza del 22 ottobre 2002, Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, punto 29).

⁷⁴ V., in particolare, sentenza del 21 settembre 1989, Hoechst/Commissione (46/87 e 227/88, EU:C:1989:337, punto 19).

⁷⁵ V., ad esempio, sentenza dell'8 aprile 2014, Digital Rights Ireland e a. (C-293/12 e C-594/12, EU:C:2014:238, punto 33 e giurisprudenza citata).

132. In tale contesto, è piuttosto chiaro che l'obbligo di notifica comporta un'ingerenza nella sfera privata degli intermediari e dei contribuenti.

133. La Corte ha dichiarato che disposizioni che impongono o consentono la comunicazione di dati personali quali il nome, il luogo di residenza o le risorse finanziarie di persone fisiche a un'autorità pubblica devono essere qualificate, in assenza del consenso delle stesse persone fisiche e a prescindere dal successivo utilizzo dei dati in questione, come ingerenze nella loro vita privata e, pertanto, come limitazione del diritto garantito all'articolo 7 della Carta. Lo stesso vale quando la comunicazione a un'autorità pubblica di dati nominativi e finanziari relativi a persone giuridiche incorpora il nome di una o più persone fisiche⁷⁶.

134. Nella presente causa, le informazioni da comunicare comprendono, ai sensi dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 14, della direttiva 2011/16, dati quali «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 codice fiscale del contribuente] e, ove opportuno, le persone che costituiscono imprese associate del contribuente pertinente». Tali dati costituiscono «dati di carattere personale» ai sensi dell'articolo 8 della Carta, quando riguardano persone fisiche. Può trattarsi di dati personali anche quando, sebbene essi riguardino persone giuridiche, la ragione sociale di tali persone giuridiche comprende il nome di persone fisiche. Dati di questo tipo rientrano, pertanto, nel diritto alla tutela della vita privata garantito all'articolo 7 della Carta⁷⁷.

135. La questione fondamentale è quindi se tale ingerenza possa essere giustificata.

136. Come la Corte ha costantemente affermato, il diritto sancito dall'articolo 7 della Carta non appare come una prerogativa assoluta, ma va considerato alla luce della sua funzione sociale⁷⁸. Inoltre, ai sensi dell'articolo 52, paragrafo 1, prima frase, della Carta, eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla stessa Carta devono essere previste dalla legge e devono rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. Secondo l'articolo 52, paragrafo 1, seconda frase, della Carta, nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni a tali diritti e libertà solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui.

137. Tali aspetti saranno esaminati nelle seguenti sezioni delle presenti conclusioni.

2. Base giuridica e contenuto essenziale del diritto

138. Anzitutto, per quanto riguarda il requisito secondo cui qualsiasi ingerenza nell'esercizio dei diritti fondamentali deve essere «prevista dalla legge», ricordo che un siffatto requisito implica non solo che la misura che prevede l'ingerenza deve avere una base giuridica nel diritto nazionale, ma anche che tale legge deve definire essa stessa la portata della limitazione dell'esercizio del diritto considerato⁷⁹. Nel definire la portata della limitazione che essa impone, la legge di cui trattasi deve evitare il rischio di arbitrarietà prevedendo norme sufficientemente

⁷⁶ V. sentenza del 18 giugno 2020, Commissione/Ungheria (Trasparenza associativa) (C-78/18, EU:C:2020:476, punti 124 e 125).

⁷⁷ Analogamente, ibidem, punto 128.

⁷⁸ V., inter alia, sentenza del 16 luglio 2020, Facebook Ireland e Schrems (C-311/18, EU:C:2020:559, punto 172 e giurisprudenza citata).

⁷⁹ Ibidem, punto 175.

chiare e prevedibili nella loro applicazione⁸⁰. Tuttavia, come affermato dalla Corte, tale requisito non esclude che la limitazione in parola sia formulata in termini sufficientemente aperti per potersi adattare a fattispecie diverse nonché ai mutamenti di situazioni⁸¹.

139. Nel caso di specie, è evidente che l'ingerenza nel diritto sancito dall'articolo 7 della Carta lamentata dai ricorrenti nel procedimento principale trova la propria base giuridica, per quanto riguarda il diritto dell'Unione, nell'articolo 8 bis ter della direttiva 2011/16. Ritengo che tale base giuridica sia adeguata, in quanto la limitazione dell'esercizio dei diritti in questione è inquadrata da norme la cui applicazione, come ho spiegato nella mia analisi della seconda e della terza questione pregiudiziali, è sufficientemente chiara e prevedibile. La prevedibilità e la chiarezza delle disposizioni non sono affatto messe in discussione dal fatto che esse possono avere una portata piuttosto ampia⁸².

140. Inoltre, anche il requisito in base a cui qualsiasi limitazione dei diritti e delle libertà garantiti dalla Carta deve rispettare il contenuto essenziale di tali diritti e libertà sembra, a mio avviso, essere soddisfatto. Semplificando, l'articolo 8 bis ter della direttiva 2011/16 impone a determinati contribuenti e a determinati professionisti che si trovano in una situazione piuttosto specifica di comunicare alle autorità fiscali competenti alcune informazioni relativamente limitate e principalmente di carattere commerciale. Di conseguenza, non ritengo che nel caso di specie sia necessario avviare una discussione per stabilire quale possa essere considerata la parte «essenziale» (e quindi intoccabile) del diritto al rispetto della vita privata per concludere che l'obbligo di notifica non incide su tale parte essenziale.

141. Infine, la valutazione della conformità della misura dell'Unione in questione al principio di proporzionalità richiede un quadruplice esame della misura stessa: (i) essa persegue obiettivi di interesse generale riconosciuti dall'Unione? (ii) È necessario conseguire tali obiettivi? (iii) La misura in questione eccede quanto necessario per conseguire tali obiettivi? (iv) Essa raggiunge un giusto equilibrio tra i diversi interessi in gioco?

3. Valutazione della proporzionalità (I): obiettivi perseguiti e idoneità della misura

142. In primo luogo, ritengo che le disposizioni della direttiva 2018/822 perseguano obiettivi di interesse generale riconosciuti dall'Unione. Come ha affermato la Corte (da ultimo nella sentenza *Orde van Vlaamse Balies*), 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'ultima⁸³.

143. Non bisogna dimenticare che, come stabilito all'articolo 2 TUE, l'uguaglianza dei cittadini e la solidarietà sono due dei valori fondanti dell'Unione europea. Il rispetto di tali valori viene chiaramente compromesso da pratiche fiscali e commerciali che consentono ad alcuni contribuenti (per lo più quelli particolarmente ricchi) di evitare di versare la propria equa quota di imposte all'erario. Dette pratiche alimentano le disuguaglianze all'interno della società e sono

⁸⁰ Più in dettaglio e con ulteriori riferimenti alla giurisprudenza della Corte e della Corte EDU, conclusioni dell'avvocato generale Saugmandsgaard Øe nella causa *Facebook Ireland e Schrems* (C-311/18, EU:C:2019:1145, paragrafi 263 e 265).

⁸¹ V. sentenza dell'8 dicembre 2022, *Orde van Vlaamse Balies e a.* (C-694/20, EU:C:2022:963, punto 35; in prosieguo: la «sentenza *Orde van Vlaamse Balies*»).

⁸² V., in tal senso, Corte EDU, sentenza del 14 marzo 2013, *Bernh Larsen Holding AS e altri c. Norvegia* (CE:ECHR:2013:0314JUD002411708, §§ da 123 a 134) con riferimento all'articolo 8 della CEDU.

⁸³ Punto 44 della sentenza.

quindi fundamentalmente incompatibili con il modello socioeconomico di «economia sociale di mercato» dell'Unione europea e con il perseguimento di alcuni dei suoi obiettivi principali, come, in particolare, la promozione della giustizia sociale e del benessere dei suoi popoli e il contributo al progresso sociale⁸⁴.

144. In secondo luogo, devo dire che l'obbligo di notifica sembra essere stato realmente concepito e progettato per contrastare la pianificazione fiscale aggressiva e prevenire il rischio di elusione ed evasione fiscali. Tale misura è, a mio avviso, particolarmente idonea a garantire che le autorità pubbliche ottengano informazioni pertinenti su meccanismi fiscali transfrontalieri potenzialmente aggressivi, consentendo a tali autorità di reagire prontamente a pratiche dannose, ad esempio modificando il quadro normativo. L'obbligo di notifica dà quindi un contributo effettivo all'obiettivo ultimo di rafforzare il mercato interno, promuovendo una tassazione equa e contrastando talune ricadute negative che possono derivare da una maggiore mobilità all'interno dell'Unione europea.

145. A tale riguardo, per rispondere a taluni dubbi espressi dal giudice del rinvio, vorrei sottolineare che il fatto che alcune disposizioni dell'Unione possono avere l'effetto di scoraggiare determinate attività transfrontaliere non significa che tali disposizioni siano incompatibili con lo scopo di rafforzare il mercato interno. Infatti, la creazione del mercato interno non è destinata a promuovere l'esercizio indisturbato dell'attività commerciale per tutti i prodotti e tutti i servizi, ma a garantire che il mercato dell'Unione non sia frammentato per effetto di norme nazionali divergenti⁸⁵. Quando gli interessi pubblici lo richiedono, le norme dell'Unione possono legittimamente disincentivare, limitare o vietare del tutto talune attività economiche⁸⁶.

146. Ciò premesso, devo precisare che, nonostante l'accento posto da alcuni dei ricorrenti nel procedimento principale sul possibile impatto della direttiva 2018/822 sulle attività transfrontaliere esercitate tanto dagli intermediari quanto dai contribuenti, mi risulta difficile ravvisare un qualsivoglia significativo effetto indesiderato. Mi pare che le attività che possono essere disincentivate siano, in primo luogo, quelle relative a meccanismi illeciti (o che comunque conducono all'evasione, alla frode o all'abuso fiscali). Ovviamente, né i contribuenti né gli intermediari avrebbero interesse a comunicare tali operazioni alle autorità fiscali. È evidente che, se ciò avvenisse, la direttiva 2018/822 avrebbe un effetto particolarmente positivo sul mercato interno. In secondo luogo, la direttiva 2018/822 potrebbe anche avere un certo effetto dissuasivo nei confronti delle attività connesse a meccanismi che operano ai margini della legge e, più in generale, a quelli che sfruttano lacune e disparità delle norme fiscali in modo da pagare le imposte sui loro redditi in misura ridotta o da non pagarle affatto. Mi sembra che vi sia altresì un chiaro interesse pubblico nel disincentivare tali meccanismi⁸⁷. In terzo luogo, non riesco a comprendere perché attività svolte da intermediari e contribuenti che si riferiscono a meccanismi non solo leciti, ma anche non aggressivi, dovrebbero essere disincentivate dal semplice fatto che una limitata quantità di informazioni che li riguardano deve essere comunicata alle autorità.

⁸⁴ V., in particolare, articolo 3 TUE.

⁸⁵ V., analogamente, conclusioni dell'avvocato generale Tesauro nella causa Hünermund e a. (C-292/92, EU:C:1993:863, paragrafi 1 e 27), nonché conclusioni dell'avvocato generale Geelhoed nella causa Arnold André (C-434/02, EU:C:2004:487, paragrafo 80).

⁸⁶ V., in tal senso, sentenze del 14 dicembre 2004, Swedish Match (C-210/03, EU:C:2004:802, punto 34), e del 3 dicembre 2019, Repubblica ceca/Parlamento e Consiglio (C-482/17, EU:C:2019:1035, punti 48, 60 e 61).

⁸⁷ È superfluo sottolineare che la direttiva 2018/822 non prevede alcuna norma sostanziale al riguardo, e ancor meno un divieto di tali meccanismi.

147. Inoltre, è importante sottolineare che, nelle osservazioni presentate alla Corte nella presente causa, non vi è alcuna indicazione dettagliata e concreta riguardo a misure alternative che avrebbero consentito di raggiungere lo stesso livello di protezione degli obiettivi perseguiti dalla direttiva 2018/822, pur essendo meno restrittive nei confronti degli interessati.

148. In particolare, non ritengo che l'introduzione di una soglia minima per assoggettare i meccanismi all'obbligo di notifica (ad esempio, solo quelli che procurano un vantaggio fiscale superiore a un determinato importo) – come suggerito da alcuni ricorrenti nel procedimento principale – avrebbe garantito il livello di protezione a cui mirava il legislatore dell'Unione. In effetti, qualsiasi meccanismo soggetto all'obbligo di notifica, indipendentemente dal suo valore economico, può essere in grado di rivelare una significativa lacuna nella normativa che può, effettivamente o potenzialmente, essere sfruttata da altri meccanismi, magari più consistenti.

149. Dopo aver spiegato che le disposizioni introdotte dalla direttiva 2018/822 sono idonee a raggiungere gli obiettivi perseguiti dal legislatore dell'Unione, è necessario stabilire se tali disposizioni comportino ingerenze nella vita privata di alcuni individui al di là di quanto necessario per raggiungere gli obiettivi pubblici perseguiti.

4. Valutazione della proporzionalità (II): proporzionalità in senso stretto

150. Vorrei ricordare, in via preliminare, che, come la Corte ha costantemente affermato, la normativa che limita il diritto fondamentale al rispetto della vita privata deve prevedere norme chiare e precise che ne disciplinino la portata e l'applicazione e fissare un minimo di requisiti, di modo che le persone i cui dati personali sono stati trasferiti dispongano di garanzie sufficienti contro il rischio di abuso di tali dati. Essa deve in particolare indicare in quali circostanze e a quali condizioni una misura che prevede il trattamento di siffatti dati possa essere adottata⁸⁸.

151. Nel caso di specie, numerose considerazioni mi inducono a ritenere che il legislatore dell'Unione abbia limitato allo stretto necessario l'ingerenza nella vita privata degli intermediari e dei contribuenti.

152. In primo luogo, l'obbligo di notifica sorge solo per due categorie di persone (intermediari e contribuenti)⁸⁹ in conseguenza di una loro scelta e di un loro comportamento deliberati, delle cui conseguenze giuridiche esse sono (o dovrebbero essere) a conoscenza. L'ambito di applicazione *ratione personae* della misura è pertanto limitato alle persone fisiche e giuridiche che hanno un nesso diretto con le situazioni rispetto alle quali il legislatore dell'Unione intende aumentare la trasparenza⁹⁰. Esiste inoltre un'eccezione per i soggetti (intermediari) che beneficiano, in forza del diritto nazionale, del segreto professionale⁹¹.

153. In secondo luogo, l'obbligo di notifica sorge solo in alcune situazioni specifiche: quando il contribuente ha commissionato o l'intermediario ha fornito servizi in relazione a un meccanismo fiscale transfrontaliero che presenta determinate caratteristiche. Si tratta di peculiarità, elencate in modo esaustivo nell'allegato IV della direttiva 2011/16, che il legislatore ha ritenuto tipiche dei

⁸⁸ V., in tal senso, parere 1/15 (Accordo PNR UE-Canada), del 26 luglio 2017 (EU:C:2017:592, punti 140 e 141 e giurisprudenza citata).

⁸⁹ V. sentenza dell'8 aprile 2014, Digital Rights Ireland e a. (C-293/12 e C-594/12, EU:C:2014:238, punto 56).

⁹⁰ V. *ibidem*, punto 58.

⁹¹ V. di seguito la mia analisi della quarta questione pregiudiziale.

meccanismi transfrontalieri aggressivi. Occorre rilevare, in tale contesto, che molti degli elementi distintivi riguardano solo le persone giuridiche e che alcuni di essi sono applicabili solo a meccanismi che riguardano un numero limitato di contribuenti.

154. Il giudice del rinvio e alcuni dei ricorrenti nel procedimento principale, tuttavia, esprimono dubbi in merito all'ambito di applicazione *ratione materiae* e *ratione personae* dell'obbligo di notifica, in quanto (i) esso impone la comunicazione alle autorità di meccanismi che potrebbero essere leciti e/o non aggressivi e/o non creati per motivi fiscali, e (ii) esso incombe non solo ai contribuenti ma anche agli intermediari.

155. Non condivido tali dubbi.

156. In effetti, se l'obbligo di notifica imponesse la comunicazione di meccanismi *illeciti*, l'articolo 8 bis ter della direttiva 2011/16 sarebbe invalido per violazione del diritto di non contribuire alla propria incolpazione, che è una componente del diritto di difesa, sancito dall'articolo 48, paragrafo 2, della Carta⁹². Alcuni dei ricorrenti nel procedimento principale hanno espresso tale punto in modo molto chiaro in udienza. Pertanto, trovo lievemente sconcertante che, allo stesso tempo, essi critichino la direttiva per aver imposto agli intermediari di comunicare informazioni *lecite*.

157. In ogni caso, il fatto che le informazioni da notificare possano riguardare operazioni lecite è conforme all'obiettivo perseguito dalla normativa di cui trattasi. L'articolo 8 bis ter della direttiva 2011/16 mira ad aumentare la trasparenza mettendo a disposizione delle autorità fiscali alcune informazioni relative a determinati meccanismi fiscali; esso non implica alcuna valutazione (positiva o negativa) in merito alla liceità di tali meccanismi, né al rispetto da parte dei contribuenti o degli intermediari, ad esempio, delle norme fiscali e finanziarie pertinenti⁹³.

158. La Corte ha costantemente stabilito che la mera ricerca, da parte di un contribuente, del regime fiscale più vantaggioso, avvalendosi delle libertà del mercato interno, non può legittimare una presunzione generale di frode o di abuso, né privare tale contribuente dei diritti o dei vantaggi derivanti dal diritto dell'Unione⁹⁴. Pertanto, non vi è alcun dubbio che, come sostengono i ricorrenti nel procedimento principale, i contribuenti possono legittimamente scegliere il «percorso soggetto all'imposizione fiscale meno gravosa» per le loro imprese, a condizione che rimangano entro i confini di ciò che è lecito in base alle pertinenti leggi nazionali e dell'Unione.

159. Tuttavia, ciò non impedisce agli Stati membri di ritenere che la loro legislazione nazionale, soprattutto a causa della sua interazione con la legislazione nazionale degli altri Stati membri e con le norme dell'Unione in materia di libera circolazione, possa presentare lacune che rendono necessario un intervento normativo. In particolare, si tratta di situazioni che, pur essendo lecite, possono portare a un'imposizione fiscale eccessivamente ridotta nei confronti di taluni contribuenti o che facilitano l'evasione, la frode o l'abuso fiscali da parte dei contribuenti.

160. Occorre altresì ricordare che la direttiva 2018/822 è stata adottata per dare seguito ai lavori dell'OCSE sulle strategie BEPS, che si ritiene generalmente comportino tanto pratiche lecite quanto pratiche illecite. Sebbene possa essere esagerato affermare, come ha fatto Denis

⁹² V., in particolare, sentenza del 2 febbraio 2021, Consob (C-481/19, EU:C:2021:84, punti 45 e 47 e giurisprudenza citata).

⁹³ V. articolo 8 bis ter, paragrafo 15, della direttiva 2011/16: «L'assenza di reazione di un'amministrazione fiscale a un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica non implica l'accettazione della validità o del trattamento fiscale di tale meccanismo».

⁹⁴ V., in tal senso, sentenze del 12 settembre 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punti 36 e 37), e del 26 febbraio 2019, N Luxembourg 1 e a. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16, EU:C:2019:134, punto 109).

Healey⁹⁵, che «la differenza tra l'elusione fiscale [lecita] e l'evasione fiscale [illecita] sta nello spessore del muro di un carcere», è tuttavia difficile contestare che, a volte, tra le due esiste solo una linea sottile.

161. Pertanto, per raggiungere gli obiettivi perseguiti, è fondamentale (e inevitabile) che l'obbligo di notifica si riferisca a meccanismi che presentano determinate caratteristiche, senza che tali elementi debbano necessariamente suggerire il carattere illecito o abusivo del meccanismo.

162. In definitiva, l'intero sistema di imposizione fiscale, sia all'interno che all'esterno dell'Unione europea, si basa su obblighi di notifica e di comunicazione a carico dei contribuenti, relativi ad attività che, in linea di principio, si presumono lecite. L'imposizione fiscale non è ovviamente l'unico settore in cui i singoli e le società sono tenuti a fornire alla pubblica amministrazione talune informazioni riguardanti le loro attività private o professionali, al fine di consentire alle autorità, ad esempio, di registrare e conservare tali informazioni in appositi registri⁹⁶, di verificare *ex ante* o *ex post* che l'attività sia esercitata conformemente alla legge⁹⁷ o di reagire rapidamente in caso di incidenti⁹⁸.

163. Per le stesse ragioni, non ritengo sollevi aspetti problematici il fatto che l'obbligo di notifica possa estendersi anche a meccanismi che possono non essere «aggressivi», né motivati dalla prospettiva di ottenere un qualche vantaggio fiscale⁹⁹.

164. Il legislatore dell'Unione ha dichiarato che «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». Si è quindi ritenuto 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»¹⁰⁰.

165. I ricorrenti nel procedimento principale non hanno contestato tali considerazioni che, in ogni caso, non mi sembrano irragionevoli. Di conseguenza, è necessario, a mio avviso, che l'ambito di applicazione *ratione materiae* dell'obbligo di notifica sia in qualche misura «over-inclusive» (iperinclusivo) per essere veramente efficace.

166. Non mi convince neppure l'argomento, dedotto da alcuni ricorrenti nel procedimento principale, secondo cui sarebbe stato sufficiente imporre ai *contribuenti* di comunicare le informazioni richieste. A tal riguardo, faccio riferimento alle conclusioni dell'avvocato generale Rantos nella causa Orde van Vlaamse Balies e Association belge des avocats fiscaux, nelle quali egli sottolineava il «ruolo centrale [degli intermediari] nell'elaborazione di meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva» e, alla luce di ciò, concordava con il legislatore dell'Unione sul

⁹⁵ Ex Cancelliere dello scacchiere del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord (dal 1974 al 1979).

⁹⁶ Ad esempio, ai singoli può essere richiesto di inviare informazioni relative agli eventi di stato civile che li riguardano per l'iscrizione nei registri civili.

⁹⁷ Ad esempio, le persone fisiche e giuridiche possono esser tenute a inviare informazioni molto dettagliate alle autorità competenti per ottenere l'autorizzazione ad aprire un ambulatorio medico o uno studio dentistico, a fornire alimenti al pubblico o a esercitare la professione di avvocato.

⁹⁸ V., ad esempio, la dettagliata normativa relativa alle informazioni da produrre prima del trasporto di materiali radioattivi [direttiva 2006/117/Euratom del Consiglio, del 20 novembre 2006, relativa alla sorveglianza e al controllo delle spedizioni di rifiuti radioattivi e di combustibile nucleare esaurito (GU 2006, L 337, pag. 21)].

⁹⁹ Infatti, alcuni degli elementi distintivi fanno sorgere l'obbligo di notifica indipendentemente dal fatto che il criterio del vantaggio principale sia soddisfatto (v. allegato IV, parte I, della direttiva 2011/16).

¹⁰⁰ Considerando 9 della direttiva 2018/822.

fatto 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”»¹⁰¹.

167. Ciò è dovuto al fatto che gli intermediari sono, di norma, coloro che hanno una migliore conoscenza dei meccanismi soggetti all'obbligo di notifica e, in quanto tali, si trovano nella posizione ideale per comunicare le informazioni pertinenti in modo corretto e completo. Inoltre, gli intermediari sono normalmente membri di professioni regolamentate, le cui attività sono disciplinate da diversi insiemi di norme nazionali (anche in materia di deontologia) e, talvolta, mediante autoregolamentazione e che sono spesso esercitate conformemente a criteri internazionali. Di conseguenza, la loro osservanza della legge (compresi gli obblighi di comunicazione) può essere monitorata più agevolmente e, qualora venga accertata una violazione, possono essere irrogate sanzioni efficaci.

168. In terzo luogo, anche la quantità e la qualità delle informazioni da comunicare alle autorità risultano necessarie per raggiungere gli obiettivi perseguiti. L'elenco di informazioni previsto dall'articolo 8 bis ter, paragrafo 14, della direttiva 2011/16¹⁰² è relativamente limitato in termini quantitativi, comprende solo dati personali basilari e consiste principalmente in informazioni di carattere commerciale. Non vi è inoltre alcun elemento tra quelli elencati che risulti manifestamente estraneo all'oggetto e allo scopo dell'obbligo di notifica. Alla luce di quanto precede, le informazioni da comunicare alle autorità non permettono a queste ultime di trarre conclusioni specifiche riguardo alla vita privata delle persone fisiche interessate (contribuenti e intermediari)¹⁰³.

169. In quarto luogo, esistono chiari limiti per quanto riguarda le autorità che possono accedere alle informazioni comunicate dagli intermediari e dai contribuenti pertinenti e scambiate nell'ambito della rete delle autorità¹⁰⁴: quelle specificamente designate come «competenti» da ciascuno Stato membro¹⁰⁵. Da parte sua, la Commissione può accedere solo a una parte delle informazioni scambiate¹⁰⁶, e principalmente per monitorare il corretto funzionamento del sistema istituito dalla direttiva 2018/822 e a fini statistici¹⁰⁷. Ne deduco che le informazioni fornite debbano essere trattate in modo riservato e, in linea di principio, non possano essere divulgate a terzi¹⁰⁸.

170. In quinto luogo, vi è altresì un'indicazione, anche se piuttosto generale, riguardante il modo in cui le informazioni possono essere utilizzate dalle autorità competenti, nel considerando 2 della direttiva 2018/822: «[per permettere] 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».

¹⁰¹ C-694/20, EU:C:2022:259, paragrafo 20. V. altresì le sezioni 3.1.2, 7.1 e 9.1 della valutazione d'impatto e la sezione 1 della relazione.

¹⁰² V. paragrafo 9 delle presenti conclusioni.

¹⁰³ V. sentenza dell'8 aprile 2014, Digital Rights Ireland e a. (C-293/12 e C-594/12, EU:C:2014:238, punto 27).

¹⁰⁴ La «rete CCN», che è la piattaforma comune basata sulla rete comune di comunicazione, è stata sviluppata dall'Unione per assicurare tutte le trasmissioni con mezzi elettronici tra le autorità competenti nel settore delle dogane e della fiscalità. V. articolo 3, punto 13, e articolo 21, paragrafo 1, della direttiva 2011/16, nonché considerando 12 della direttiva 2018/822.

¹⁰⁵ V. articolo 3, punto 1, articolo 4 e articolo 8 bis ter, paragrafi 1 e 6, della direttiva 2011/16.

¹⁰⁶ In particolare, essa non ha accesso ai dati personali dei contribuenti e degli intermediari o alla descrizione dei meccanismi soggetti all'obbligo di notifica.

¹⁰⁷ V. articolo 8 bis ter, paragrafo 17, e articolo 21, paragrafi 5 e 7, della direttiva 2011/16, nonché considerando 6 della direttiva 2018/822.

¹⁰⁸ Ciò risulta, a maggior ragione, dall'articolo 23 (in particolare dal paragrafo 3 dello stesso) e dall'articolo 23 bis della direttiva 2011/16. V., tuttavia, l'eccezione prevista dall'articolo 24 della medesima direttiva.

171. In sesto luogo, esistono alcune garanzie contro l'accesso illecito¹⁰⁹ e, soprattutto, l'uso illecito dei dati personali. In particolare, l'articolo 25 della direttiva 2011/16 prevede che le norme stabilite nel regolamento generale sulla protezione dei dati¹¹⁰ e nel quadro in materia di protezione dei dati per le istituzioni dell'Unione¹¹¹ rimangano, in linea di principio, applicabili allo scambio di informazioni e al trattamento dei dati personali effettuati conformemente alle disposizioni della direttiva 2011/16. Pertanto, non mi convincono gli argomenti della BATL e dell'OBFG sull'asserita mancanza di norme che disciplinano la conservazione o l'uso dei dati e di garanzie contro i relativi abusi.

172. Sulla base di quanto precede, ritengo che l'obbligo di notifica non ecceda quanto necessario per conseguire gli obiettivi perseguiti dal legislatore dell'Unione.

5. Valutazione della proporzionalità (III): equilibrio tra gli interessi

173. Infine, ritengo che le disposizioni introdotte dalla direttiva 2018/822 raggiungano un giusto equilibrio tra gli interessi in gioco.

174. L'interesse pubblico perseguito da tali disposizioni riveste, come affermato ai paragrafi 142 e 143 delle presenti conclusioni, la massima importanza per l'Unione europea. Ciò è tanto più vero nell'odierno mondo globalizzato dove, secondo recenti studi, il divario tra ricchi e poveri si è notevolmente ampliato negli ultimi anni¹¹².

175. In tale contesto, l'ingerenza che l'obbligo di notifica determina nella vita privata degli intermediari e dei contribuenti appare piuttosto limitata, per le ragioni esposte in precedenza. Inoltre, è anche ridotto il numero complessivo di situazioni in cui si verifica tale ingerenza. Ad esempio, il governo belga ha dichiarato di aver ricevuto negli ultimi anni meno di 1 000 notifiche ai sensi dell'articolo 8 bis ter della direttiva 2011/16, pur ricevendo milioni di dichiarazioni fiscali ordinarie ogni anno.

176. Può altresì essere utile sottolineare che il legislatore dell'Unione ha cercato di ridurre al minimo, per quanto possibile, i disagi di coloro che sono tenuti a comunicare le informazioni in questione¹¹³. Ad esempio, la descrizione del meccanismo soggetto all'obbligo di notifica, che, suppongo, costituisce la parte essenziale della comunicazione, deve essere effettuata in forma sintetica, i suoi elementi e le pertinenti attività economiche spiegati solo «in termini astratti»¹¹⁴. Pertanto, la tesi dell'OBFG secondo cui l'obbligo di notifica imporrebbe agli intermediari di comunicare alle autorità il contenuto della loro consulenza deve essere respinta.

¹⁰⁹ V., in particolare, articolo 21, paragrafo 2, terzo comma, e paragrafo 7, della direttiva 2011/16.

¹¹⁰ Regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 aprile 2016, relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (GU 2016, L 119, pag. 1).

¹¹¹ Regolamento (UE) 2018/1725 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 ottobre 2018, sulla tutela delle persone fisiche in relazione al trattamento dei dati personali da parte delle istituzioni, degli organi e degli organismi dell'Unione e sulla libera circolazione di tali dati, e che abroga il regolamento (CE) n. 45/2001 e la decisione n. 1247/2002/CE (GU 2018, L 295, pag. 39).

¹¹² V., ad esempio, Nazioni Unite, Department of Economic and Social Affairs, «World Social Report 2020 – Inequality in a Rapidly Changing World».

¹¹³ V., tra l'altro, considerando 13 della direttiva 2018/822.

¹¹⁴ V. paragrafo 14, lettera c), dell'articolo 8 bis ter, della direttiva 2011/16.

177. Inoltre, il legislatore dell'Unione ha altresì cercato di evitare un'inutile moltiplicazione del lavoro per contribuenti e intermediari, in particolare consentendo deroghe all'obbligo di comunicazione qualora lo stesso meccanismo sia soggetto ad obbligo di notifica da parte di diverse persone o in diversi Stati membri¹¹⁵ o qualora una notifica possa essere simile a una notifica presentata in precedenza¹¹⁶.

178. Da ultimo, ma non per importanza, occorre sottolineare che non vi è alcun obbligo per gli intermediari di «andare a caccia» delle informazioni che, pur dovendo essere notificate, essi potrebbero non avere a disposizione. Come stabilito dall'articolo 8 bis ter, paragrafo 1, della direttiva 2011/16, gli stessi sono tenuti a comunicare solo le informazioni «di cui sono a conoscenza, che sono in loro possesso o di cui hanno controllo». Di conseguenza, non posso condividere l'argomento della BATL secondo cui l'obbligo di notifica imporrebbe agli intermediari di intraprendere un'attività costosa in termini di tempo e di denaro per cercare e comunicare le informazioni pertinenti.

179. Non sono d'accordo con l'OBFG neppure riguardo al fatto che l'obbligo di notifica sia sproporzionato perché *alcuni* dei dati da notificare potrebbero essere estratti, da parte delle autorità fiscali, dai dati forniti dai contribuenti e/o scambiati tra le autorità conformemente alle disposizioni di altri strumenti giuridici¹¹⁷.

180. Nella valutazione d'impatto (sezione 2 e allegato 5) e nella relazione (sezione 1), si spiega perché le informazioni raccolte dalle autorità nell'ambito degli altri strumenti «DAC» e «ATAD»¹¹⁸ non sono chiare e complete. Lungi dallo spiegare dettagliatamente perché la direttiva 2018/822 creerebbe un'inutile duplicazione di lavoro per contribuenti o intermediari, l'affermazione dell'OBFG si limita a fare riferimento unicamente a talune informazioni tra quelle elencate nell'articolo 8 bis ter, paragrafo 14, della direttiva 2011/16, che sono fornite alle autorità solo in alcune delle situazioni previste nell'allegato IV e solo per determinate imposte. Inoltre, la stessa OBFG riconosce che alcune delle sue affermazioni riguardo alle autorità che hanno già accesso a talune informazioni soggette all'obbligo di notifica sono solo «probabili».

181. Sono fermamente convinto che i principi di buona amministrazione e di proporzionalità limitino la possibilità per la pubblica amministrazione di chiedere alle persone fisiche e giuridiche di fornire informazioni che, ad esempio, sono irrilevanti o superflue per l'amministrazione, sono già in possesso di quest'ultima, o la cui raccolta, organizzazione e comunicazione da parte degli interessati possono generare un carico di lavoro intollerabile e costi eccessivi¹¹⁹. Tuttavia, ciò non si verifica nel caso dell'articolo 8 bis ter della direttiva 2011/16: non solo le autorità fiscali non sarebbero in condizione di «unire i puntini» tra le varie informazioni raccolte in base a diversi strumenti giuridici, ma, come si è detto, mancherebbero informazioni significative, rendendo così impossibile per tali autorità avere un quadro completo in relazione ai meccanismi in questione.

¹¹⁵ V. articoli 8 bis ter, paragrafi 3, 4, 9 e 10, della direttiva 2011/16.

¹¹⁶ V. articolo 8 bis ter, paragrafo 2, della direttiva 2011/16.

¹¹⁷ L'OBFG fa riferimento, in particolare, alla direttiva (UE) 2015/2376 del Consiglio, dell'8 dicembre 2015, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale (GU 2015, L 332, pag. 1) (in prosieguo: la «DAC 3»), e alla direttiva (UE) 2016/2258 del Consiglio, del 6 dicembre 2016, che modifica la direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda l'accesso da parte delle autorità fiscali alle informazioni in materia di antiriciclaggio (GU 2016, L 342, pag. 1) (in prosieguo: la «DAC 5»).

¹¹⁸ V. note 17 e 118 delle presenti conclusioni.

¹¹⁹ V., per analogia e con ulteriori riferimenti giurisprudenziali, le conclusioni dell'avvocato generale Wahl nella causa Buzzi Unicem/Commissione (C-267/14 P, EU:C:2015:696, paragrafi da 97 a 117).

182. Alla luce di quanto precede, sono giunto alla conclusione che l'articolo 8 bis ter della direttiva 2011/16 non viola l'articolo 7 della Carta creando un'inammissibile ingerenza nel diritto al rispetto della vita privata degli intermediari e dei contribuenti.

D. Quarta questione: rispetto della vita privata (portata dell'esenzione)

183. Infine, con la quarta questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, di esaminare la validità dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16 alla luce dell'articolo 7 della Carta, nella misura in cui tale prima disposizione impone agli intermediari che hanno diritto a un'esenzione, a causa dell'obbligo di segreto professionale previsto dal diritto nazionale, di notificare a un eventuale altro intermediario che non sia suo cliente gli obblighi di comunicazione che incombono a tale intermediario in forza della direttiva 2011/16.

184. Tale questione è in gran parte simile a quella sollevata nella causa che ha dato luogo alla sentenza *Orde van Vlaamse Balies*, in cui la Corte ha dichiarato che l'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16 violava l'articolo 7 della Carta ed era pertanto invalido, nella misura in cui l'obbligo che incombe agli *avvocati* che beneficiano di un'esenzione dalla notifica di notificare agli altri intermediari implicava la divulgazione dell'identità dell'avvocato-intermediario e del fatto che il cliente si era rivolto allo stesso per una consulenza.

185. Tuttavia, la formulazione della questione sollevata nella presente causa è leggermente diversa da quella sollevata nella causa precedente. Infatti, l'espressione «un avvocato che agisce come intermediario» è stata sostituita dall'espressione «un intermediario che è soggetto al segreto professionale penalmente sanzionato in forza del diritto di tale Stato membro».

186. Di conseguenza, nel caso di specie il giudice del rinvio chiede di stabilire: (i) se il diritto a un'esenzione in virtù del segreto professionale, prevista dall'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16, sia limitato agli avvocati o possa essere accordato ad altre categorie di professionisti, qualora tali categorie godano di una siffatta tutela in forza del diritto nazionale; e (ii) in quest'ultimo caso, se l'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16 sia invalido, per violazione dell'articolo 7 della Carta, nella misura in cui esso impone a tali professionisti di notificare ad altri intermediari il proprio obbligo di comunicazione, divulgando così la loro identità e il fatto di aver prestato una consulenza.

187. Esaminerò i due aspetti uno alla volta.

1. Ambito di applicazione ratione personae del diritto all'esenzione

188. Il primo tema che si pone è se, ai sensi dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16, gli Stati membri possano concedere un'esenzione solo agli avvocati o anche ad altre categorie di professionisti soggetti a una forma di segreto professionale in forza del diritto nazionale.

189. Il dubbio interpretativo deriva anzitutto dal fatto che un'analisi testuale e comparativa dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16 non offre una risposta netta a tale questione.

190. Da un lato, la maggior parte delle versioni linguistiche di tale disposizione include termini generici e quindi non riguarda solo i diritti alla riservatezza riconosciuti agli avvocati¹²⁰. Inoltre, una lettura ampia dell'ambito di applicazione del diritto all'esenzione potrebbe essere considerata compatibile con il fatto che (i) tale ambito di applicazione è determinato mediante un rinvio (rinvio) alle leggi degli Stati membri, e (ii) il secondo comma di tale disposizione si riferisce al termine, generico e al plurale, «professioni».

191. Dall'altro lato, tuttavia, un numero considerevole di versioni linguistiche (greco, inglese, maltese, rumeno e finlandese) comprende un termine specifico per gli avvocati. Inoltre, un'interpretazione del termine nel senso che esso è limitato agli avvocati sarebbe compatibile con tutte le versioni linguistiche, mentre non sarebbe vero il contrario. Inoltre, l'articolo 8 bis ter, paragrafo 14 (nelle versioni greca, inglese, maltese, rumena e finlandese) contiene un riferimento al «professional secret», e non al «legal professional privilege», il che può essere inteso nel senso che la locuzione utilizzata nel paragrafo 5 della stessa disposizione ha una connotazione molto specifica e, di conseguenza, un ambito di applicazione più ristretto.

192. Purtroppo, neanche un'interpretazione contestuale e storica dell'articolo 8 bis ter della direttiva 2011/16 e un esame della prassi successiva degli Stati membri forniscono indicazioni univoche.

193. In primo luogo, l'esame delle direttive 2011/16 e 2018/822 nella loro interezza offre pochi indizi circa l'ambito di applicazione *ratione personae* dell'esenzione. Per quanto riguarda la direttiva 2011/16, l'unico riferimento al «legal professional privilege» figura nello stesso articolo 8 bis ter, paragrafo 5. Inoltre, il preambolo della direttiva 2018/822 non offre ulteriori chiarimenti sulla nozione, poiché l'espressione «legal professional privilege» è menzionata solo nel considerando 8 della stessa direttiva, che tuttavia non contiene alcuna informazione utile alla sua interpretazione.

194. Dall'altro lato, neppure i lavori preparatori citati dalle parti indicano una direzione chiara. Tuttavia, alcuni passaggi della valutazione d'impatto sembrano indicare che, per la Commissione, la nozione di «legal professional privilege» inclusa nella sua proposta di direttiva riguardasse solo quello riconosciuto in relazione agli avvocati¹²¹. Al riguardo, la Commissione aggiunge che il testo della proposta che i suoi servizi hanno elaborato e proposto al Collegio dei Commissari affinché fosse adottata è stato redatto in inglese (che include l'espressione tecnica «legal professional privilege»).

195. A tal proposito, è difficile contestare che la nozione di «legal professional privilege» si riferisca specificamente alle attività degli avvocati, attribuendo un privilegio di riservatezza alle comunicazioni tra avvocati e clienti. Tale specificità è confermata, tra l'altro, dalla giurisprudenza dei giudici dell'Unione¹²² e della Corte EDU¹²³. Per quanto mi consta, ciò vale anche a livello globale¹²⁴. Ad esempio, in diverse giurisdizioni si è posta la questione se i consulenti fiscali

¹²⁰ Come, ad esempio, «secreto profesional» (in spagnolo), «zákonné profesní mlčenlivosti» (in ceco), «Verschwiegenheitspflicht» (in tedesco), «secret professionnel» (in francese), «profesionalne tajne» (in croato), «segreto professionale» (in italiano), «verschoningsrecht» (in olandese), «profesinė paslaptis» (in lituano) e «yrkesmässiga privilegierna» (in svedese).

¹²¹ V. sezione 7.1.3. della valutazione d'impatto e punti 3.3. e 3.4. dell'allegato 2 della stessa.

¹²² V., tra l'altro, la sentenza del 18 maggio 1982, AM & S Europe/Commissione (155/79, EU:C:1982:157, punti da 18 a 28).

¹²³ V., in particolare, Corte EDU, sentenza del 4 febbraio 2020, Kruglov e altri c. Russia (CE:ECHR:2020:0204JUD001126404, § 137).

¹²⁴ Ad esempio, secondo la Corte Suprema degli Stati Uniti, la *ratio* del «legal professional privilege» (nel diritto statunitense, il «client-attorney privilege») consiste nell'«incoraggiare una comunicazione completa e franca tra gli avvocati e i loro clienti, promuovendo in tal modo interessi pubblici più ampi nell'osservanza della legge e nell'amministrazione della giustizia» [v., in particolare, decisione del 25 giugno 1998, Swidler & Berlin v. United States, 524 U.S. 399 (1998), pag. 403].

possano invocare il «legal professional privilege» quando forniscono ai clienti consulenza su questioni giuridiche, ma, almeno nei casi di cui sono a conoscenza, tale richiesta è stata costantemente respinta¹²⁵.

196. Tale approccio restrittivo alla nozione di «legal professional privilege» appare coerente con i fondamenti storici di tale principio. Come ha scritto l'avvocato generale Poiáres Maduro, «si potrebbero rinvenire le tracce [di tale principio] “in qualunque democrazia” e in qualunque epoca (...). Sotto questo profilo, il segreto professionale dell'*avvocato* meriterebbe di essere riconosciuto nell'ordinamento giuridico comunitario semplicemente per il fatto di affondare le proprie radici nelle fondamenta stesse della società europea»¹²⁶. La dottrina sembra confermare tali considerazioni¹²⁷.

197. Tuttavia, come spiegato, la locuzione «legal professional privilege» e i suoi stretti equivalenti sono utilizzati solo in alcune versioni linguistiche della direttiva 2011/16. Pertanto, tale elemento, per quanto importante, non può essere considerato determinante.

198. In terzo luogo, le informazioni dettagliate fornite dal Consiglio e dalla Commissione in risposta a un quesito della Corte sul modo in cui gli Stati membri hanno trasposto, a livello nazionale, l'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16 non ci offrono indicazioni chiare. Infatti, numerosi Stati membri hanno limitato la possibilità degli avvocati di ottenere un'esenzione. Tuttavia, alcuni altri Stati membri non hanno definito, nella legge nazionale di attuazione, le specifiche professioni che possono beneficiare di un'esenzione, poiché le disposizioni pertinenti prevedono un semplice reinvio (rinvio) alle norme sul segreto professionale incluse nella normativa del settore. Ciò, a quanto mi risulta, consente ad altre categorie di professionisti di ottenere un'esenzione, qualora la normativa nazionale lo preveda.

199. Alla luce di quanto precede, devo concludere che un'interpretazione testuale, comparativa, contestuale e storica dell'articolo 8 bis ter della direttiva 2011/16, nonché un esame della sua trasposizione a livello nazionale, non consentono di individuare, con ragionevole certezza, il significato della nozione di «legal professional privilege» (e dei corrispondenti termini contenuti nelle altre versioni linguistiche della direttiva). Pertanto, in tale situazione di relativa mancanza di chiarezza, mi pare che, per determinare la corretta interpretazione di tale locuzione, ci si debba rivolgere all'oggetto e allo scopo della direttiva 2018/822.

200. Come affermato nel paragrafo 25 delle presenti conclusioni, l'obiettivo della direttiva 2018/822 è quello di aumentare la trasparenza in ambito fiscale, consentendo alle autorità fiscali degli Stati membri di ottenere informazioni complete su meccanismi fiscali potenzialmente aggressivi, in modo da permettere a tali autorità di reagire prontamente alle pratiche fiscali dannose, ad esempio mediante l'adozione di una normativa per colmare le lacune del quadro normativo. A tal fine, la direttiva 2018/822 introduce un regime di comunicazione obbligatoria, accompagnato da uno scambio automatico di informazioni tra le autorità degli Stati membri.

¹²⁵ V., tra le altre, Federal Court of Appeal (Canada), sentenza del 24 giugno 2003, *Tower v. MNR* (2003), 310 N.R. 280 (FCA); Supreme Court (Corte Suprema, Regno Unito), sentenza R (on the application of Prudential plc and another) v. Special Commissioner of Income Tax and another (2013) UKSC 1; Corte d'appello (Hong Kong), sentenza del 29 giugno 2015, *Super Worth International Ltd & Ors v Commissioner of the ICAC & another* (CACV 168/2015); e Federal Court (Australia), sentenza del 25 March 2022, *Commissioner of Taxation v PricewaterhouseCoopers & Ors* (2022) FCA 278.

¹²⁶ Conclusioni dell'avvocato Generale Poiáres Maduro nella causa *Ordre des barreaux francophones et germanophone e a.* (C-305/05, EU:C:2006:788, paragrafo 36) (il corsivo è mio).

¹²⁷ V., tra l'altro, *Union internationale des Avocats*, «International Report on Professional Secrecy and Legal Privilege», novembre 2019, pag. 7, e Kameoka, E., *Legal Professional Privilege in EU Competition Investigations*, Edward Elgar, 2023, pagg. da 29 a 33.

201. In tale contesto, mi risulta che sei ragioni distinte favoriscano un'interpretazione dell'espressione «legal professional privilege» limitata, in linea di principio, alla tutela della riservatezza tipicamente riconosciuta in relazione agli avvocati.

202. In primo luogo, il regime di comunicazione obbligatoria istituito dalla direttiva 2018/822 è, come spiegato ai paragrafi 166 e 167 delle presenti conclusioni, fondamentalmente basato sull'obbligo di notifica imposto agli intermediari. Come rilevato dall'avvocato generale Rantos, l'obbligo di notifica che incombe agli intermediari «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»¹²⁸. Infatti, è evidente che l'obbligo di notifica imposto ai contribuenti stessi è, nell'economia della direttiva 2018/822, solo un'«ultima ratio»¹²⁹.

203. Concordo con tale opinione. Riconoscere agli Stati membri la possibilità di concedere esenzioni a varie categorie di intermediari potrebbe, quindi, incidere in modo significativo sull'efficacia del sistema istituito dalla direttiva 2018/822. Infatti, sarebbe sufficiente accordare un'esenzione ad una o ad alcune categorie specifiche di professionisti (quali i revisori dei conti, i commercialisti e/o i consulenti fiscali) perché una parte piuttosto sostanziale delle persone fisiche e giuridiche rientranti nella definizione di «intermediari» sia esentata dall'obbligo di notifica.

204. Tale problema risulta aggravato dal fatto che la direttiva 2018/822 non conteneva veri e propri criteri, precisazioni o limiti per le categorie di professionisti a cui gli Stati membri potrebbero concedere un'esenzione¹³⁰. Il rinvio (rinvio) alla normativa nazionale al riguardo è completo e senza riserve, il che attribuirebbe agli Stati membri un potere discrezionale pressoché illimitato in materia.

205. In secondo luogo, concedere agli Stati membri piena libertà per quanto riguarda le categorie di professionisti che possono beneficiare di un'esenzione introdurrebbe probabilmente un elemento di distorsione nel mercato interno. Infatti, la «geometria variabile» nell'applicazione dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16 potrebbe indurre alcuni professionisti in tale settore a stabilirsi in uno degli Stati membri la cui normativa nazionale concede loro l'immunità dall'obbligo di notifica (e quindi nessun rischio di sanzioni). Ciò potrebbe anche portare, se alcuni Stati membri fossero particolarmente liberali su tale aspetto, alla creazione di alcuni «porti sicuri» all'interno dell'Unione europea per i professionisti specializzati in meccanismi fiscali aggressivi.

206. In terzo luogo, un'ampia portata dell'esenzione introdurrebbe una differenza tra, da un lato, il sistema dell'Unione e, dall'altro, (i) il sistema previsto nei relativi atti dell'OCSE, che hanno costituito una fonte di ispirazione per la direttiva 2018/822¹³¹, dato che tali atti includono eccezioni alle norme sulla comunicazione solo se necessario per tutelare la riservatezza delle

¹²⁸ Conclusioni nella causa Orde van Vlaamse Balies e Belgian Association of Tax Lawyers (C-694/20, EU:C:2022:259, paragrafo 21).

¹²⁹ Ibidem, paragrafo 20. V. altresì considerando 6 e 8 della direttiva 2018/822.

¹³⁰ L'articolo 8, bis ter, paragrafo 5, secondo comma, della direttiva 2011/16 si limita a indicare che «[g]li intermediari possono avere diritto all'esenzione (...) soltanto nella misura in cui operano nei limiti delle pertinenti norme nazionali che definiscono le loro professioni».

¹³¹ V. considerando 4 e 13 della direttiva 2018/822.

comunicazioni tra avvocato e cliente¹³², nonché (ii) i tre sistemi di comunicazione obbligatoria che esistevano a livello di Stato membro quando la direttiva 2018/822 è stata proposta dalla Commissione e successivamente negoziata a livello del Consiglio (segnatamente in Irlanda, in Portogallo e nel Regno Unito).

207. Infatti, ai sensi dell'allegato 7 della valutazione d'impatto, che ha descritto le principali caratteristiche dei sistemi irlandese, portoghese e del Regno Unito, tutti e tre i sistemi prevedevano una deroga all'obbligo di notifica che era limitata agli avvocati. In tale contesto, è altresì interessante osservare che sia il governo belga sia il Consiglio hanno affermato, in udienza, che il sistema di comunicazione all'epoca in vigore nel Regno Unito costituiva uno dei principali modelli di riferimento nel corso dei negoziati che hanno portato all'adozione della direttiva 2018/822.

208. In quarto luogo, in udienza il Consiglio ha dichiarato che, nell'ambito del processo legislativo, si è ritenuto che dovesse essere attribuito agli Stati membri un certo margine di manovra per quanto riguarda l'ambito di applicazione dell'esenzione, al fine di consentire loro di conformarsi alla Carta e alla giurisprudenza della Corte EDU. Tuttavia, osservo che né la Carta né la giurisprudenza della Corte EDU impongono di estendere la tutela del segreto professionale a professioni diverse dagli avvocati. Pertanto, sebbene il Consiglio non abbia espresso una posizione formale sull'interpretazione da dare all'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16, le sue osservazioni suffragano la tesi secondo cui il legislatore dell'Unione mirava ad accogliere l'approccio restrittivo proposto dalla Commissione per quanto riguarda l'ambito di applicazione dell'esenzione.

209. In quinto luogo, una lettura restrittiva della locuzione «legal professional privilege» appare più in linea con il consolidato principio interpretativo secondo cui le deroghe alle norme dell'Unione di applicazione generale devono essere interpretate restrittivamente¹³³. Ciò mi sembra tanto più corretto, nel caso di specie, in quanto la deroga di cui trattasi incide, come indicato ai paragrafi 166, 167 e 202 delle presenti conclusioni, su un aspetto centrale del sistema introdotto dalla direttiva 2018/822: l'obbligo degli intermediari. In quanto tale, un'interpretazione estensiva dello stesso rischierebbe di incidere in modo significativo sulla possibilità di tale sistema di raggiungere gli obiettivi perseguiti dal legislatore dell'Unione¹³⁴.

210. Una lettura ampia e flessibile dell'ambito di applicazione *ratione personae* dell'esenzione sembra essere in contrasto con la chiara indicazione del Parlamento europeo che, come affermato nel considerando 4 della direttiva 2018/822, «ha sollecitato misure più rigide contro gli intermediari che offrono assistenza in meccanismi che possono portare all'elusione e all'evasione fiscali».

211. In sesto e ultimo luogo, una lettura restrittiva dell'espressione «legal professional privilege» appare indirettamente corroborata dalla sentenza della Corte nella causa *Orde van Vlaamse Balies*.

¹³² V., in particolare, norma 2.4 dell'OCSE, Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures (modelli di norme sulla comunicazione obbligatoria di informazioni per far fronte ai meccanismi di elusione del CRS e alle strutture offshore opache), pag. 20: «[u]n intermediario non è tenuto a comunicare informazioni (...) che siano protette dalla divulgazione in base alle norme sul segreto professionale previste dal diritto nazionale, ma solo nella misura in cui la comunicazione rivelerebbe informazioni riservate in relazione a un cliente di cui un avvocato, un solicitor o un altro rappresentante legale autorizzato è in possesso (...)». V. anche OCSE, Commentary on Article 26: Concerning the Exchange of Information (punto 19.4), Model Tax Convention on Income and on Capital (Modello di convenzione fiscale sul reddito e sul patrimonio), 2017.

¹³³ V., tra molte, sentenza del 27 aprile 2023, *Fluvius Antwerpen* (C-677/21, EU:C:2023:348, punto 54 e giurisprudenza citata).

¹³⁴ V., per analogia, sentenza del 7 settembre 2023, *Charles Taylor Adjusting* (C-590/21, EU:C:2023:633, punto 32).

212. In tale sentenza, la Corte ha iniziato la sua analisi interpretando l'articolo 7 della Carta alla luce della giurisprudenza della Corte EDU relativa all'articolo 8, paragrafo 1, della CEDU, una disposizione che «tutela la riservatezza di ogni scambio di corrispondenza tra individui e concede una *tutela rafforzata alle comunicazioni tra gli avvocati e i loro clienti*». Al pari della disposizione della CEDU, anche l'articolo 7 della Carta – ha dichiarato la Corte – «copre non solo l'attività di difesa, ma altresì la consulenza legale [e] garantisce (...) la segretezza di tale consulenza giuridica, e ciò tanto riguardo al suo contenuto quanto alla sua esistenza». Pertanto, la Corte ha dichiarato che «a parte situazioni eccezionali, [i clienti] devono poter legittimamente confidare nel fatto che il loro avvocato non renderà noto a nessuno, senza il loro consenso, che esse lo consultano»¹³⁵.

213. Ciò premesso, la Corte ha poi sottolineato che la «tutela specifica» che l'articolo 7 della Carta conferisce al segreto professionale degli avvocati «è giustificata dal fatto che *agli avvocati è affidata una missione fondamentale in una società democratica*, ossia la difesa dei singoli (...). 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 (...)»¹³⁶.

214. A mio avviso, le ragioni che hanno indotto la Corte a riconoscere un'ampia tutela, nell'ambito del sistema istituito dalla direttiva 2018/822, al «legal professional privilege» non si applicano alle attività dei professionisti (come i commercialisti, i revisori dei conti e i consulenti fiscali) che non prendono parte all'amministrazione della giustizia e, di conseguenza, le cui comunicazioni con i clienti non beneficiano, ai sensi dell'articolo 7 della Carta e dell'articolo 8 della CEDU, di alcuna tutela *rafforzata* per quanto riguarda la loro riservatezza.

215. Da quanto precede risulta che, a mio avviso, la nozione di «legal professional privilege», ai sensi dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16 dovrebbe ricevere un'interpretazione restrittiva, riferita solo agli avvocati.

216. È vero che si potrebbe obiettare che una siffatta interpretazione può non riflettersi pienamente in taluni termini utilizzati in tale disposizione («professioni») e in linea con il fatto che, per determinare l'esatta portata della tutela, tale disposizione opera un renvoi (rinvio) ai diritti nazionali degli Stati membri.

217. Tuttavia, tali obiezioni non sono convincenti.

218. Come rilevato dalla Commissione in udienza, in alcuni sistemi nazionali esistono professionisti diversi che corrispondono alla definizione di «avvocato» e le cui comunicazioni con i clienti sono tutelate, nel diritto nazionale, dalla riservatezza¹³⁷. Un esempio evidente è l'ordinamento giuridico irlandese, in cui si trovano i solicitors e i barristers. Inoltre, alcuni paesi estendono la tutela della riservatezza alle attività dei legali in-house (interni), in linea di principio oppure quando sono ammessi all'Ordine forense. Infine, ma non per importanza, l'oggetto della

¹³⁵ Sentenza nella causa Orde van Vlaamse Balies, punto 27 (il corsivo è mio).

¹³⁶ Ibidem, punto 28 (il corsivo è mio).

¹³⁷ Per un'utile rassegna, v. le tipologie di professioni legali elencate, per Stato membro, nel portale europeo della giustizia elettronica (e-justice.europa.eu).

tutela (tipologia di comunicazioni), l'estensione della stessa (ad esempio, eventuali limiti alla riservatezza o eccezioni per determinati settori del diritto) possono variare da uno Stato membro all'altro¹³⁸.

219. Inoltre, alcuni sistemi nazionali prevedono situazioni specifiche in cui, in via eccezionale, soggetti che non sono avvocati (come, ad esempio, i professori universitari o i consulenti fiscali) sono destinatari del medesimo trattamento degli avvocati e sono quindi autorizzati a fornire pareri legali ai clienti e a rappresentarli in giudizio. In tali (limitate) circostanze, mi sembra che anche i professionisti in esame possano beneficiare di un'esenzione ai sensi dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16.

220. Tali considerazioni possono dunque spiegare il tenore letterale della disposizione in esame.

221. Alla luce di quanto precede, ritengo che ai sensi dell'articolo 8 bis ter, paragrafo 5, della direttiva 2011/16 gli Stati membri possano concedere agli intermediari il diritto all'esenzione in relazione all'obbligo di comunicare informazioni su meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica solo quando l'obbligo di comunicazione sarebbe in contrasto con il segreto professionale che, in forza del diritto nazionale di tale Stato membro, è riconosciuto agli avvocati e ad altri professionisti che, in circostanze eccezionali, sono destinatari del medesimo trattamento degli avvocati.

2. Legittimità dell'obbligo di notificare ad altri intermediari

222. Se la Corte dovesse condividere la mia precedente analisi, non sarebbe necessario trattare il secondo aspetto posto dalla quarta questione sollevata dal giudice del rinvio. Per contro, se la Corte non fosse d'accordo con me a tale riguardo e ritenesse che gli Stati membri possano concedere esenzioni a professionisti diversi dagli avvocati, anche in circostanze che vanno al di là di quelle illustrate in precedenza, essa dovrebbe affrontare anche tale aspetto.

223. A differenza della quinta questione sollevata dal giudice del rinvio, la quarta questione verte su un unico aspetto specifico del sistema introdotto dalla direttiva 2018/822: l'obbligo, per gli intermediari (diversi dagli avvocati) che beneficiano di un'esenzione, di notificare ad altri intermediari un obbligo di notifica¹³⁹ potenzialmente incombente agli stessi ai sensi dell'articolo 8 bis ter della direttiva 2011/16. La questione che si pone è pertanto se tale specifico aspetto del sistema introdotto dalla direttiva 2018/822 crei un'ingiustificabile ingerenza nel diritto degli intermediari, in forza dell'articolo 7 della Carta, di mantenere riservata la loro identità e il fatto che il cliente li abbia consultati.

224. A mio avviso, a tale questione si dovrebbe rispondere in senso negativo.

¹³⁸ Per una sintesi dei diversi regimi in Europa, v. Council of Bars and Law Societies of Europe (CCBE), «Regulated legal professionals and professional privilege within the European Union, the European Economic Area and Switzerland, and certain other European jurisdictions», John Fish, 2004.

¹³⁹ A meno che anche tali intermediari possano, in forza del diritto nazionale, beneficiare di una forma di esenzione conformemente all'articolo 8 bis ter della direttiva 2011/16.

225. Come ho indicato ai paragrafi da 132 a 134 delle presenti conclusioni, non dubito che le norme introdotte dalla direttiva 2018/822 diano origine a ingerenza nei diritti degli intermediari tutelati dall'articolo 7 della Carta e, in particolare, nel diritto a mantenere la riservatezza delle loro comunicazioni professionali¹⁴⁰. Tuttavia, ritengo anche che tale ingerenza sia giustificata dagli obiettivi di interesse generale perseguiti dalla normativa in questione.

226. Giungo alla stessa conclusione per quanto riguarda lo specifico aspetto che è oggetto della quarta questione pregiudiziale. Come spiegato nei paragrafi da 211 a 213 delle presenti conclusioni, la tutela *rafforzata* che la Corte ha riconosciuto in relazione al segreto professionale nella sentenza *Orde van Vlaamse Balies* deriva dalla funzione specifica che gli avvocati esercitano nell'offrire consulenza legale ai clienti e nel rappresentarli. Tuttavia, professionisti quali commercialisti, revisori dei conti e consulenti fiscali non esercitano una funzione del genere. Alcuni dei ricorrenti nel procedimento principale hanno concordato al riguardo.

227. Pertanto, non mi convince la tesi dell'ICFC secondo cui, ai sensi dell'articolo 7 della Carta, tali professionisti dovrebbero avere diritto allo stesso livello di tutela della riservatezza che è riconosciuto in relazione agli avvocati. Il mio punto di vista trova ulteriore sostegno nella giurisprudenza dell'Unione, della Corte EDU e di Stati esterni all'Unione che è citata al paragrafo 195 delle presenti conclusioni.

228. Ciò non significa, ovviamente, che tali professionisti non svolgano attività che rientrano, in generale, anche nell'interesse pubblico o che i loro rapporti con i clienti non debbano, in linea di principio, rimanere riservati. Significa soltanto che le loro funzioni sono di natura diversa rispetto a quelle degli avvocati e che le loro comunicazioni con i clienti non richiedono il livello *particolarmente* elevato di riservatezza che è generalmente riconosciuto alle comunicazioni tra avvocati e clienti¹⁴¹.

229. In particolare, data la complessità della normativa fiscale e i significativi oneri di comunicazione imposti alle imprese da tale normativa, il fatto che un contribuente si sia rivolto a un commercialista, un revisore dei conti o un consulente fiscale non è affatto sorprendente, né tanto meno sospetto. In base alla mia esperienza, tale tipo di consulenza non è generalmente ritenuta parte integrante della gestione di un'impresa. Pertanto, il fatto che un intermediario debba, in alcune circostanze molto particolari, comunicare a qualche altro intermediario il proprio coinvolgimento nelle attività di pianificazione fiscale di un determinato contribuente non mi sembra, per le ragioni illustrate, dare luogo a un'inaccettabile ingerenza nel diritto degli intermediari che deriva dall'articolo 7 della Carta, compreso il diritto a mantenere la riservatezza delle comunicazioni di carattere professionale.

230. Di conseguenza, ritengo che il legislatore dell'Unione non sia incorso in un errore manifesto tentando di trovare un equilibrio tra il diritto degli intermediari (diversi dagli avvocati) alla riservatezza delle loro comunicazioni e l'interesse generale a contrastare la pianificazione fiscale aggressiva e prevenire il rischio di elusione ed evasione fiscali.

231. Di conseguenza, neppure dall'esame della quarta questione pregiudiziale è emerso, a mio avviso, alcun aspetto del sistema introdotto dalla direttiva 2018/822 che possa mettere in discussione la legittimità di tale strumento.

¹⁴⁰ Come risulta dalla sentenza *Orde van Vlaamse Balies*, punto 27, l'articolo 7 della Carta deve essere interpretato nel senso che esso «tutela la riservatezza di ogni scambio di corrispondenza tra individui».

¹⁴¹ V. altresì paragrafi 212, 214 e 226 delle presenti conclusioni.

V. Conclusione

232. In conclusione, propongo alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dalla Cour constitutionnelle (Corte costituzionale, Belgio) dichiarando che dall'esame di tali questioni non è emerso alcun aspetto che incida sulla validità della direttiva (UE) 2018/822 del Consiglio, del 25 maggio 2018, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica.