



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL ATHANASIOS RANTOS
prezentate la 5 aprilie 2022¹

Cauza C-694/20

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

[cerere de decizie preliminară formulată de Grondwettelijk Hof (Curtea Constituțională, Belgia)]

„Trimitere preliminară – Cooperare administrativă în domeniul fiscal – Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene – Articolele 7 și 47 – Schimb automat obligatoriu de informații cu privire la modalitățile transfrontaliere care fac obiectul raportării – Secretul profesional al avocatului – Derogare de la obligația de raportare a intermediarilor – Cerere de apreciere a validității”

I. Introducere

1. Prezenta cauză ridică problema întinderii protecției secretului profesional al avocaților care participă în calitate de „intermediari” la proiectarea unor aranjamente fiscale și a obligațiilor de raportare și de notificare care le revin în cadrul aplicării Directivei 2011/16/UE².
2. Prezenta cerere de decizie preliminară privește aprecierea, în raport cu articolele 7 și 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”), a validității articolului 8ab alineatul (5) din Directiva 2011/16, astfel cum a fost introdus prin Directiva 2018/822³(denumită în continuare „dispoziția în litigiu”), care impune „avocatului intermediar”

¹ Limba originală: franceza.

² Directiva Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE (JO 2011, L 64, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2018/822 a Consiliului din 25 mai 2018 (JO 2018, L 139, p. 1) (denumită în continuare „Directiva 2011/16”). Soluția reținută în prezenta cauză o va determina pe cea din cauza C-398/21 (Conseil national des barreaux și alții), suspendată în așteptarea deciziei care urmează să fie pronunțată în speță. Astfel, dispozițiile Directivei 2011/16 care fac obiectul întrebării preliminare în prezenta cauză, precum și temeiurile pe care aceasta se bazează sunt identice cu cele invocate în cadrul cererii de decizie preliminară formulate de Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța) în cauza C-398/21.

³ Directiva Consiliului din 25 mai 2018 de modificare a Directivei 2011/16/UE în ceea ce privește schimbul automat obligatoriu de informații în domeniul fiscal cu privire la modalitățile transfrontaliere care fac obiectul raportării (JO 2018, L 139, p. 1, denumită în continuare „Directiva 2018/822”).

care beneficiază de o derogare de la obligația de raportare pentru motivul protecției secretului profesional să notifice oricărui alt „intermediar” obligațiile de raportare la autoritățile fiscale care îi revin.

3. Această cerere a fost formulată de Grondwettelijk Hof (Curtea Constituțională, Belgia) în cadrul unor cereri de suspendare totală sau parțială a unui decret flamand de transpunere a dispoziției în litigiu și de modificare a reglementării flamande privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal, introduse de Orde van Vlaamse Balies (Consiliul Barourilor Flamande, Belgia) și de asociația de fapt „Belgian Association of Tax Lawyers” (denumite în continuare „reclamantele”).

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

4. Directiva 2011/16 instituie un sistem de cooperare între autoritățile fiscale naționale ale statelor membre și stabilește normele și procedurile care trebuie aplicate în cadrul schimbului de informații în scopuri fiscale.

5. Directiva 2018/822 a stabilit o obligație de raportare la autoritățile competente a eventualelor modalități fiscale transfrontaliere cu caracter potențial agresiv. Această directivă enunță în considerentele (2), (6), (8) și (18):

„(2) Statelor membre le este din ce în ce mai greu să își protejeze bazele fiscale naționale împotriva eroziunii, pe măsură ce structurile de planificare fiscală au evoluat într-unele foarte sofisticate și profită deseori de mobilitatea sporită atât a capitalului, cât și a persoanelor în cadrul pieței interne. [...] Prin urmare, este esențial ca autoritățile fiscale ale statelor membre să obțină informații cuprinzătoare și relevante cu privire la modalitățile de planificare fiscală potențial agresivă. Aceste informații ar permite autorităților respective să poată reacționa cu promptitudine împotriva practicilor fiscale dăunătoare și să elimine lacunele prin adoptarea de acte legislative sau prin efectuarea de evaluări adecvate ale riscurilor și de controale fiscale. [...]

[...]

(6) Raportarea informațiilor referitoare la modalitățile transfrontaliere de planificare fiscală potențial agresivă poate contribui în mod eficace la eforturile de creare a unui mediu de fiscalitate echitabilă în cadrul pieței interne. În acest context, a impune intermediarilor obligația de a informa autoritățile fiscale [...] ar constitui un pas în direcția cea bună. [...]

[...]

(8) Pentru a asigura buna funcționare a pieței și pentru a preveni apariția de lacune în cadrul normativ propus, obligația de raportare ar trebui impusă tuturor actorilor care sunt implicați de obicei în conceperea, comercializarea, organizarea sau gestionarea implementării unei tranzacții transfrontaliere care face obiectul raportării sau a unei serii de astfel de tranzacții, precum și asupra celor care oferă asistență sau consiliere. De asemenea, nu ar trebui pierdut din vedere faptul că, în anumite cazuri, obligația de raportare nu ar putea fi impusă unui intermediar din cauza unui privilegiu profesional legal sau în cazul în care nu există niciun

intermediar deoarece, de exemplu, contribuabilul concepe și implementează singur o schemă. Așadar, ar fi esențial ca, în astfel de circumstanțe, autoritățile fiscale să nu piardă posibilitatea de a primi informații cu privire la modalitățile fiscale care este posibil să fie legate de planificarea fiscală agresivă. Prin urmare, ar fi necesar ca, în aceste cazuri, obligația de raportare să fie transferată asupra contribuabilului care beneficiază de modalitatea respectivă.

[...]

(18) Prezenta directivă respectă drepturile fundamentale și principiile recunoscute în special de [cartă].”

6. Articolul 3 din Directiva 2011/16, intitulat „Definiții”, prevede la punctele 18-22, 24 și 25, astfel cum au fost introduse prin articolul 1 punctul 1 litera (b) din Directiva 2018/822:

„18. «modalitate transfrontalieră» înseamnă o modalitate care implică fie mai mult de un stat membru, fie un stat membru și o țară terță, dacă este îndeplinită cel puțin una din următoarele condiții:

[...]

19. «modalitate transfrontalieră care face obiectul raportării» înseamnă orice modalitate transfrontalieră care cuprinde cel puțin unul dintre semnele distinctive stabilite în anexa IV;

20. «semn distinctiv» înseamnă o caracteristică sau o însușire a unei modalități transfrontaliere care prezintă un indiciu al unui potențial risc de evitare a obligațiilor fiscale, astfel cum este menționată în anexa IV;

21. «intermediar» înseamnă orice persoană care proiectează, comercializează, organizează, pune la dispoziție în vederea implementării sau gestionează implementarea unei modalități transfrontaliere care face obiectul raportării.

De asemenea, înseamnă orice persoană care, având în vedere faptele și circumstanțele relevante și pe baza informațiilor disponibile, a cunoștințelor de specialitate relevante și a înțelegerii necesare pentru furnizarea acestor servicii, știe sau ar fi rezonabil de așteptat să știe că s-a angajat să furnizeze, direct sau prin intermediul altor persoane, ajutor, asistență sau consiliere cu privire la proiectarea, comercializarea, organizarea, punerea la dispoziție în vederea implementării sau gestionarea implementării unei modalități transfrontaliere care face obiectul raportării. Orice persoană are dreptul să furnizeze dovezi că nu a știut și nu ar fi fost rezonabil de așteptat să știe că a fost implicată într-o modalitate transfrontalieră care face obiectul raportării. În acest scop, persoana respectivă se poate raporta la toate faptele și circumstanțele relevante, la informațiile disponibile, precum și la cunoștințele sale de specialitate relevante și la capacitatea sa de înțelegere.

Pentru a fi un intermediar, o persoană trebuie să îndeplinească cel puțin una din următoarele condiții suplimentare:

(a) să fie rezidentă în scopuri fiscale într-un stat membru;

(b) să aibă un sediu permanent într-un stat membru prin intermediul căruia să fie furnizate serviciile legate de modalitatea în cauză;

- (c) să fie constituită într-un stat membru sau să fie reglementată de legislația unui stat membru;
- (d) să fie înregistrată într-o asociație profesională legată de servicii juridice, fiscale sau de consultanță într-un stat membru;

22. «contribuabil relevant» înseamnă orice persoană căreia i se pune la dispoziție o modalitate transfrontalieră care face obiectul raportării în vederea implementării sau care este pregătită să implementeze o modalitate transfrontalieră care face obiectul raportării sau care a implementat prima etapă a unei astfel de modalități;

[...]

24. «modalitate comercializabilă» înseamnă o modalitate transfrontalieră care este proiectată, comercializată, pregătită pentru implementare sau pusă la dispoziție în vederea implementării, fără a fi necesară o personalizare substanțială a acesteia;

25. «modalitate ad-hoc» înseamnă orice modalitate transfrontalieră care nu este o modalitate comercializabilă.”

7. În ceea ce privește obligația de raportare și invocarea secretului profesional, articolul 8ab din Directiva 2011/16, astfel cum a fost introdus prin articolul 1 punctul 2 din Directiva 2018/822, prevede:

„(1) Fiecare stat membru ia măsurile necesare pentru a impune intermediarilor să depună la autoritățile competente informațiile aflate la cunoștința, în posesia sau sub controlul lor cu privire la modalitățile transfrontaliere care fac obiectul raportării, în termen de 30 de zile începând:

- (a) din ziua următoare datei la care modalitatea transfrontalieră care face obiectul raportării este pusă la dispoziție în vederea implementării sau
- (b) din ziua următoare datei la care modalitatea transfrontalieră care face obiectul raportării este pregătită pentru implementare sau
- (c) din momentul în care a fost făcut primul pas în procesul de implementare a modalității transfrontaliere care face obiectul raportării,

oricare dintre aceste momente survine mai întâi.

[...]

(5) Fiecare stat membru poate lua măsurile necesare pentru a da intermediarilor dreptul la o derogare de la depunerea informațiilor cu privire la o modalitate transfrontalieră care face obiectul raportării în cazul în care obligația de raportare ar încălca privilegiul profesional legal în temeiul dreptului intern al statului membru respectiv. În aceste circumstanțe, fiecare stat membru ia măsurile necesare pentru a impune intermediarilor să notifice fără întârziere oricărui alt intermediar sau, dacă nu există un alt intermediar, contribuabilului relevant obligațiile de raportare care îi revin în temeiul alineatului (6).

Intermediarii nu pot beneficia de o derogare în temeiul primului paragraf decât în măsura în care își desfășoară activitatea în limitele legilor naționale relevante care le definesc profesia.

(6) Fiecare stat membru ia măsurile necesare pentru a impune ca, în cazul în care nu există niciun intermediar sau în care intermediarul informează contribuabilul relevant sau un alt intermediar cu privire la aplicarea unei derogări în temeiul alineatului (5), obligația de depunere a informațiilor cu privire la o modalitate transfrontalieră care face obiectul raportării să revină celui alt intermediar informat sau, dacă acesta nu există, contribuabilului relevant.

[...]

(9) Fiecare stat membru ia măsurile necesare pentru a impune ca, în cazul în care există mai mulți intermediari, obligația de depunere a informațiilor cu privire la modalitatea transfrontalieră care face obiectul raportării să revină tuturor intermediarilor implicați în aceeași modalitate transfrontalieră care face obiectul raportării.

Un intermediar este exonerat de depunerea informațiilor numai dacă are o dovadă, în conformitate cu dreptul intern, că aceleași informații menționate la alineatul (14) au fost depuse deja de un alt intermediar.

[...]

(14) Informațiile care trebuie comunicate de autoritatea competentă a unui stat membru în temeiul alineatului (13) includ, după caz, următoarele:

- (a) identificarea intermediarilor și a contribuabililor relevanți, inclusiv numele, data și locul nașterii (în cazul unei persoane fizice), reședința fiscală, NIF ale acestora, și, dacă este cazul, identificarea persoanelor care sunt întreprinderi asociate cu contribuabilul relevant;
- (b) detalii privind semnele distinctive stabilite în anexa IV care determină ca modalitatea transfrontalieră să facă obiectul raportării;
- (c) un rezumat al conținutului modalității transfrontaliere care face obiectul raportării, inclusiv o trimitere la denumirea sub care este cunoscută de obicei, dacă aceasta există, și o descriere generală a modalităților sau activităților economice relevante, fără a duce la dezvăluirea unui secret comercial, industrial sau profesional ori a unui proces comercial ori a unor informații a căror dezvăluire ar fi contrară politicilor publice;

[...]”

B. Dreptul belgian

8. Decret betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen (Decretul privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal) din 21 iunie 2013 (*Belgisch Staatsblad*, 26 iunie 2013, p. 40587) (denumit în continuare „Decretul din 21 iunie 2013”) transpune Directiva 2011/16 în regiunea flamandă (Belgia).

9. Acest decret a fost modificat prin decret tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (Decretul de modificare a

Decretului din 21 iunie 2013 în ceea ce privește schimbul automat obligatoriu de informații în domeniul fiscal cu privire la modalitățile transfrontaliere care fac obiectul raportării) din 26 iunie 2020 (*Belgisch Staatsblad*, 3 iulie 2020, p. 49170) (denumit în continuare „Decretul din 26 iunie 2020”), care transpune Directiva 2018/822.

10. Capitolul 2 secțiunea 2 subsecțiunea 2 din Decretul din 21 iunie 2013 reglementează transmiterea obligatorie de către intermediarii sau contribuabilii relevanți a informațiilor referitoare la modalitățile fiscale transfrontaliere care trebuie să facă obiectul raportării.

11. Articolul 11/6 din acest decret, astfel cum a fost introdus prin articolul 14 din Decretul din 26 iunie 2020, definește relația dintre obligația de raportare și secretul profesional pe care trebuie să îl respecte anumiți intermediari. Acesta transpune articolul 8ab alineatele (5) și (6) din Directiva 2011/16. Articolul 11/6 din Decretul din 21 iunie 2013 prevede la alineatul 1:

„În cazul în care un intermediar trebuie să respecte un secret profesional, el este obligat:

1. să îl informeze, în scris și în mod argumentat, pe celălalt intermediar sau pe ceilalți intermediari că nu își poate respecta obligația de raportare, fapt care transferă în mod automat obligația de raportare celuilalt intermediar sau celorlalți intermediari;
2. dacă nu există un alt intermediar, să îl informeze, în scris și în mod argumentat, pe contribuabilul relevant sau pe contribuabilii relevanți cu privire la obligația de raportare care le revine.

Derogarea de la obligația de raportare devine efectivă numai în momentul în care un intermediar și-a îndeplinit obligația prevăzută [la primul paragraf].

[...]”

12. Articolul 11/7 din Decretul din 21 iunie 2013, astfel cum a fost introdus prin articolul 15 din Decretul din 26 iunie 2020, prevede:

„[...] în cazul în care intermediarul informează contribuabilul relevant sau un alt intermediar cu privire la aplicarea unei derogări în temeiul articolului 11/6 [primul paragraf], obligația de a furniza informații cu privire la o modalitate transfrontalieră care face obiectul raportării revine celuilalt intermediar care a fost informat sau, dacă acesta nu există, contribuabilului relevant.”

III. Litigiul principal, întrebarea preliminară și procedura în fața Curții

13. Prin cererile introductive formulate la 31 august și, respectiv, la 1 octombrie 2020, reclamantele au solicitat instanței de trimitere suspendarea Decretului din 26 iunie 2020, precum și anularea sa în tot sau în parte.

14. Această instanță a pronunțat suspendarea până la data publicării hotărârii prin care se soluționează acțiunile în anulare, în primul rând, a articolului 11/6 alineatul 1 primul paragraf din Decretul din 21 iunie 2013, astfel cum a fost introdus prin articolul 14 din Decretul din 26 iunie 2020, numai în măsura în care impune avocatului care acționează în calitate de intermediar o obligație de informare față de un alt intermediar care nu este clientul său și, în al doilea rând, a articolului 11/6 alineatul 3 din Decretul din 21 iunie 2013, astfel cum a fost

introdus prin articolul 14 din Decretul din 26 iunie 2020, numai în măsura în care prevede că avocatul nu se poate prevala de secretul profesional în ceea ce privește obligația de raportare periodică a modalităților transfrontaliere comercializabile în sensul articolului 11/4 din Decretul din 21 iunie 2013.

15. În aceste condiții, instanța de trimitere a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 1 punctul 2 din [Directiva 2018/822] încalcă dreptul la un proces echitabil garantat prin articolul 47 din [cartă] și dreptul la respectarea vieții private garantat prin articolul 7 din [cartă], în măsura în care noul articol 8ab alineatul (5), pe care l-a introdus în [Directiva 2011/16], prevede că, dacă un stat membru ia măsurile necesare pentru a da intermediarilor dreptul la o derogare de la depunerea informațiilor cu privire la o modalitate transfrontalieră care face obiectul raportării în cazul în care obligația de raportare ar încălca privilegiul profesional legal în temeiul dreptului intern al statului membru respectiv, acest stat membru este obligat să impună intermediarilor să notifice fără întârziere oricărui alt intermediar sau, dacă nu există un alt intermediar, contribuabilului relevant obligațiile de raportare care îi revin, în măsura în care această obligație are drept consecință faptul că un avocat care acționează ca intermediar devine obligat să comunice altui intermediar, care nu este clientul său, informații pe care le obține în exercitarea activităților esențiale ale profesiei sale, și anume apărarea sau reprezentarea clientului în justiție și acordarea de consultanță juridică, chiar și în afara oricărei proceduri judiciare?”

16. Reclamantele, guvernele belgian, ceh, francez și leton, Comisia Europeană, precum și Consiliul Uniunii Europene au depus observații scrise. În plus, cu excepția guvernelor ceh și leton, aceste părți au prezentat observații orale în ședința care a avut loc, în complet de Mare Cameră, la 25 ianuarie 2022.

IV. Analiză

A. *Observații introductive*

17. Directiva 2011/16 – cunoscută sub denumirea „DAC6” – se înscrie în cadrul luptei împotriva planificării fiscale agresive și este aliniată la măsurile adoptate de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) la nivel mondial pentru consolidarea transparenței fiscale și pentru combaterea practicilor de evaziune și de fraudă fiscală.

18. În acest context, directiva menționată a prevăzut schimbul automat de informații cu privire la modalitățile fiscale transfrontaliere, impunând o obligație de raportare intermediarilor fiscali pentru a descuraja proiectarea sau utilizarea de aranjamente fiscale agresive.

19. În ceea ce privește modalitățile transfrontaliere care fac obiectul schimbului de informații prevăzut de directiva menționată, acestea sunt identificate prin referire la o listă de caracteristici specifice denumite „semne distinctive”, care figurează în anexa IV la Directiva 2018/822.

20. Noul element introdus prin Directiva 2018/822 în vederea realizării obiectivului de combatere a planificării fiscale agresive este obligația care revine, în prezent, tuturor intermediarilor ca urmare a rolului lor central în proiectarea unor modalități de planificare fiscală agresivă, așa cum a fost constatat printre altele de OCDE, de a efectua o raportare la autoritățile fiscale. Numai în cazul în care nu există astfel de intermediari sau aceștia din urmă sunt împiedicați să facă acest

lucru, obligația menționată este transferată contribuabilului. În consecință, obligația de raportare care revine contribuabilului a fost instituită ca o măsură de ultimă instanță, având în vedere că legiuitorul Uniunii a considerat, în mod întemeiat în opinia noastră, că sistemul de raportare ar fi fost mult mai puțin efectiv dacă îi revenea contribuabilului însuși obligația de a raporta autorităților fiscale propria decizie de a utiliza o „modalitate agresivă”.

21. Prin urmare, intervenția intermediarului constituie piatra de temelie a sistemului respectiv, iar orice limitare a funcționării acestuia ar risca să aducă o atingere înseși esenței obiectivelor Directivei 2011/16. Realizarea acestor obiective nu trebuie să conducă însă la încălcarea drepturilor fundamentale protejate de cartă. Este necesar, așadar, să se examineze dacă sistemul instituit prin Directiva 2011/16, precum și modificările aduse acestuia prin Directiva 2018/822, pot conduce la o astfel de încălcare.

22. Înainte de a efectua analiza juridică a compatibilității dispoziției în litigiu cu articolele 7 și 47 din cartă, considerăm important să fie clarificate caracteristicile obligației de notificare care revine „avocaților intermediari”.

23. În primul rând, se pare că intenția legiuitorului Uniunii ar fi de a proteja secretul profesional al avocaților, pe de o parte acordându-le o derogare de la obligația de raportare⁴ și, pe de altă parte, limitând conținutul informațiilor pe care avocatul intermediar trebuie să le transmită terților intermediari în cazul unei derogări⁵. Totuși, numai avocații care își desfășoară activitatea „în limitele legilor naționale relevante care le definesc profesia” se pot prevala de secretul profesional și numai lor le poate fi acordată o derogare de la obligația de raportare⁶. Rezultă că, în principiu, un avocat care își desfășoară activitatea în afara cadrului național care îi definește profesia nu se poate prevala de secretul profesional și se află în situația oricărui alt intermediar care nu beneficiază de o derogare de la obligația de raportare.

24. În al doilea rând, în ipoteza în care avocatul intermediar beneficiază astfel de derogare, el va trebui să notifice acest lucru celorlalți intermediari și să îi informeze cu privire la obligațiile de raportare care le revin. Or, trebuie să se constate că, în cazul în care nu există niciun alt intermediar vizat de modalitatea transfrontalieră în cauză, notificarea de către avocatul intermediar a derogării de care beneficiază către contribuabilul relevant, respectiv în speță clientul său, nu poate, prin ipoteză, să aducă atingere secretului profesional dintre avocat și clientul său. Prin urmare, în analiza care urmează trebuie examinată numai obligația de notificare a avocatului intermediar către un alt intermediar care nu este clientul său⁷.

25. Trebuie precizat de asemenea că, în cazul unui alt intermediar, obligația acestuia de raportare decurge în mod clar din articolul 8ab alineatul (1) din Directiva 2011/16. Chiar în cazul mai multor intermediari, în temeiul alineatului (9) al acestui articol, fiecare dintre ei trebuie să respecte această obligație, cu excepția cazului în care face dovada că obligația menționată a fost deja îndeplinită de un alt intermediar. Cu alte cuvinte, informarea unui alt intermediar în temeiul dispoziției în litigiu nu creează o nouă obligație de raportare pentru persoana (intermediar) informată.

⁴ A se vedea dispoziția în litigiu și considerentul (8) al Directivei 2018/822.

⁵ A se vedea articolul 8ab alineatul (6) din Directiva 2011/16.

⁶ A se vedea dispoziția în litigiu.

⁷ Amintim în această privință că, în decizia de trimitere, Grondwettelijk Hof (Curtea Constituțională) a dispus suspendarea articolului 11/6 alineatul 1 primul paragraf din Decretul din 21 iunie 2013, astfel cum a fost introdus prin Decretul din 26 iunie 2020, „numai în măsura în care impune avocatului care acționează în calitate de intermediar o obligație de informare față de un alt intermediar care nu este clientul său”.

26. În al treilea rând, trebuie arătat că dispoziția în litigiu nu definește în niciun mod forma sau modalitatea de îndeplinire a acestei obligații de notificare și nici conținutul exact al informațiilor care trebuie transmise. Astfel, ar fi suficient ca informațiile furnizate să identifice modalitatea transfrontalieră la care fac referire și să amintească obligația de raportare a celuilalt intermediar relevant⁸.

27. În al patrulea și ultimul rând, trebuie să se observe că, ca urmare a propriilor obligații de raportare în temeiul articolului 8ab alineatul (1) din Directiva 2011/16, terții intermediari notificați, care sunt astfel informați cu privire la implicarea avocatului și care nu sunt ei înșiși obligați să respecte secretul profesional, vor informa administrația fiscală nu numai cu privire la existența modalității transfrontaliere și a contribuabilului relevant, ci și cu privire la implicarea avocatului intermediar. În această privință, din articolul 8ab alineatul (9) al doilea paragraf și alineatul (14) din această directivă reiese că identificarea intermediarilor se numără printre informațiile care trebuie furnizate în executarea obligației de raportare.

B. Cu privire la compatibilitatea dispoziției în litigiu cu articolele 7 și 47 din cartă

28. Amintim că instanța de trimitere ridică problema validității dispoziției în litigiu, solicitând să se stabilească dacă această dispoziție încalcă regula secretului profesional al avocaților, garantată la articolele 7 și 47 din cartă.

29. În această privință, reclamantele susțin că obligația de notificare, în special în ceea ce privește terții intermediari, ar încălca secretul profesional al avocaților și ar fi contrară atât articolului 7, cât și articolului 47 din cartă. Astfel, acestea arată că secretul profesional al avocatului este un element esențial al drepturilor la respectarea vieții private și la un proces echitabil și că relația de încredere necesară între client și avocatul său poate fi menținută numai dacă cel dintâi are garanția că ceea ce va încredința celui de al doilea nu va fi dezvăluit. Simplul fapt de a recurge la un avocat ar intra deja sub incidența secretului menționat. Prin urmare, un avocat nu poate furniza terților sau unei autorități nicio informație cu privire la o modalitate transfrontalieră, chiar dacă intervenția sa este limitată la o simplă opinie.

30. La rândul lor, guvernele belgian, ceh, francez și leton, Comisia, precum și Consiliul susțin că obligația de notificare este conformă cu articolele 7 și 47 din cartă și că, în consecință, dispoziția în litigiu nu încalcă secretul profesional.

31. Subliniem de la bun început că atât Curtea, cât și Curtea Europeană a Drepturilor Omului (denumită în continuare „Curtea EDO”) au avut ocazia să se pronunțe în mai multe rânduri cu privire la întinderea secretului profesional al avocatului. Curtea a recunoscut, astfel, că secretul profesional menționat constituie unul dintre principiile generale ale dreptului Uniunii, care se inspiră din valorile comune și din tradițiile constituționale comune statelor membre⁹.

⁸ Trebuie totuși să se observe că, deși obligația de notificare, astfel cum este prevăzută de dispoziția în litigiu, nu pare să impună avocatului intermediar să comunice acestui alt intermediar alte informații pe care le deține cu privire la clientul relevant, nu se poate spune același lucru despre dispoziția belgiană de transpunere. Astfel, dreptul belgian impune o motivare suplimentară care să explice motivele pentru care un avocat intermediar nu este în măsură să se conformeze obligației de raportare din cauza secretului profesional. Menționăm totuși că întrebarea preliminară nu privește dispoziția belgiană de transpunere, ci compatibilitatea dispoziției în litigiu cu articolele 7 și 47 din cartă.

⁹ Hotărârea din 18 mai 1982, AM & S Europe/Comisia (155/79, EU:C:1982:157, punctul 18).

32. Trebuie arătat de asemenea că regula secretului profesional dintre avocat și clientul său este, potrivit jurisprudenței Curții EDO, dublu garantată, la articolul 6 din Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, semnată la Roma la 4 noiembrie 1950 (denumită în continuare „CEDO”), și la articolul 8 din aceasta¹⁰.

33. Curtea a precizat de asemenea că, deși întinderea și modalitățile protecției secretului profesional al avocaților rămân reglementate de legislația națională a fiecărui stat membru, principiul însuși al acestei protecții trebuie, în temeiul articolului 52 alineatul (3) din cartă și al jurisprudenței pronunțate de Curte cu privire la aplicarea sa, să fie considerat garantat și în dublul temei al articolelor 7 și 47 din cartă menționată.

34. Pe de altă parte, articolul 52 alineatul (3) din cartă este destinat să asigure coerența necesară între drepturile prevăzute de aceasta și drepturile corespunzătoare garantate de CEDO, fără a aduce atingere autonomiei dreptului Uniunii. Curtea trebuie să aibă astfel în vedere că interpretarea pe care o dă articolelor 7 și 47 din cartă asigură un nivel de protecție care nu încalcă nivelul garantat la articolele 6 și 8 din CEDO, astfel cum a fost interpretat de Curtea EDO¹¹.

1. Dispoziția în litigiu aduce atingere articolului 47 din cartă?

35. Trebuie amintit, în primul rând, că articolul 47 din cartă garantează dreptul la un proces echitabil și include dreptul oricărei persoane ale cărei drepturi și libertăți garantate de dreptul Uniunii au fost încălcate de a fi informată, apărută și reprezentată.

36. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul la un proces echitabil în temeiul CEDO este constituit din diferite elemente care cuprind printre altele dreptul la apărare, principiul egalității armelor, dreptul de acces la o instanță și dreptul la un avocat atât în materie civilă, cât și penală¹².

37. Relația dintre confidențialitatea corespondenței dintre avocat și clientul său, pe de o parte, și dreptul la un proces echitabil, pe de altă parte, a fost precizată de Curte într-o cauză care prezintă asemănări puternice cu prezenta cauză. Astfel, cauza *Ordre des barreaux francophones et germanophone și alții* ridică problema compatibilității secretului corespondenței cu obligația de cooperare cu autoritățile naționale responsabile cu combaterea spălării banilor¹³. În această privință, Curtea a statuat că activitățile vizate de obligațiile de raportare sunt de așa natură încât se desfășoară într-un context *fără legătură cu procedurile judiciare* și, în consecință, aceste activități nu intră în sfera de aplicare a dreptului la un proces echitabil¹⁴.

¹⁰ A se vedea printre altele Curtea EDO, 16 decembrie 1992, Niemietz împotriva Germaniei, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, § 37. Cu privire la dreptul la respectarea vieții private, a se vedea Curtea EDO, 24 iulie 2008, André și alții împotriva Franței, CE:ECHR:2008:0724JUD001860303, § 36, și Curtea EDO, 6 decembrie 2012, Michaud împotriva Franței, denumită în continuare „Hotărârea Michaud”, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, § 117-119.

¹¹ Hotărârea din 15 iulie 2021, Comisia/Polonia (Regim disciplinar al judecătorilor) (C-791/19, EU:C:2021:596, punctul 165 și jurisprudența citată).

¹² Hotărârea din 26 iunie 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone și alții* (C-305/05, denumită în continuare „*Ordre des barreaux francophones et germanophone și alții*”, EU:C:2007:383, punctul 31 și jurisprudența citată).

¹³ În cadrul articolului 2a punctul 5 din Directiva 91/308/CEE a Consiliului din 10 iunie 1991 privind prevenirea folosirii sistemului financiar în scopul spălării banilor (JO 1991, L 166, p. 77, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 103), rolul avocaților era de a-și asista clientul la planificarea sau executarea anumitor tranzacții în esență de natură financiară sau imobiliară sau de a acționa în numele și pe seama clientului în cadrul unor astfel de tranzacții.

¹⁴ Hotărârea *Ordre des barreaux francophones et germanophone și alții*, punctele 33 și 35.

38. În ceea ce privește, mai precis, confidențialitatea schimburilor dintre avocat și clientul său, pe de o parte, și dreptul la apărare, pe de altă parte, Curtea a arătat că „[a]vocatul nu ar fi în măsură să își îndeplinească misiunea de consiliere, de apărare și de reprezentare a clientului său într-un mod corespunzător, iar acesta ar fi, prin urmare, lipsit de drepturile care îi sunt conferite prin articolul 6 din CEDO dacă avocatul, în cadrul unei proceduri judiciare sau al pregătirii acesteia, ar fi obligat să coopereze cu autoritățile publice, transmitându-le informații obținute cu ocazia consultațiilor juridice acordate în cadrul unei asemenea proceduri”¹⁵.

39. În plus, Curtea EDO a recunoscut că, în cazul unui avocat, o încălcare a secretului profesional se poate repercuta asupra bunei administrări a justiției și, prin urmare, asupra drepturilor garantate la articolul 6 din CEDO¹⁶.

40. Din această jurisprudență a Curții și a Curții EDO rezultă că, *primo*, dreptul la un proces echitabil implică, prin definiție, o legătură cu o procedură judiciară și că acesta este indisociabil de existența unui context jurisdicțional.

41. Or, în prezenta cauză, trebuie să se constate că o asemenea legătură nu este stabilită. Astfel, în contextul Directivei 2011/16, intermediarul nu acționează în calitate de apărător al clientului său într-un litigiu cu administrația fiscală. Deși consilierea sa poate conduce în mod potențial la un litigiu cu administrația fiscală într-un stadiu ulterior, aceasta nu înseamnă că ea a fost furnizată „în cadrul și în interesul dreptului la apărare” în sensul jurisprudenței Curții.

42. *Secundo*, lipsa unei legături cu o procedură judiciară este cu atât mai evidentă în ceea ce privește dispoziția în litigiu, dat fiind că obligația de notificare ia naștere, prin ipoteză, într-un stadiu precoce, înainte de punerea în aplicare a modalității transfrontaliere care trebuie să facă obiectul raportării și, prin urmare, într-un moment în care, în principiu, nu ar fi putut lua naștere niciun litigiu cu administrația fiscală cu privire la această modalitate.

43. Pe de altă parte, lipsa legăturii cu o procedură judiciară este confirmată de asemenea de obiectivele urmărite de Directiva 2011/16, care sunt în principal de ordin „preventiv”. În această privință, considerentul (2) al Directivei 2018/822 indică în mod clar că schimbul de informații urmărește tocmai să permită autorităților fiscale să „reacțion[e] cu promptitudine împotriva practicilor fiscale dăunătoare și să elimine lacunele prin adoptarea de acte legislative sau prin efectuarea de evaluări adecvate ale riscurilor și de controale fiscale”.

44. *Tertio*, trebuie menționat că obligațiile de informare prevăzute de Directiva 2011/16 se referă la o activitate legală, așadar, *a priori*, necontencioasă, cel puțin în stadiul inițial al acestor raportări. Rezultă că lipsa legăturii cu o procedură judiciară este și mai evidentă decât în contextul cauzei *Ordre des barreaux francophones et germanophone și alții*, din moment ce obligațiile de raportare privesc în speță activități care nu contravin în mod direct niciunei legi aplicabile, spre deosebire de operațiunile legate de spălarea banilor.

45. Având în vedere ceea ce precedă, considerăm că notificarea către ceilalți intermediari a obligației de informare a unui terț intermediar nu poate aduce atingere drepturilor protejate prin articolul 47 din cartă, dat fiind că această obligație nu se înscrie în cadrul unei proceduri judiciare și, în consecință, nu intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții¹⁷.

¹⁵ Hotărârea *Ordre des barreaux francophones et germanophone și alții*, punctul 32. Sublinierea noastră.

¹⁶ A se vedea Curtea EDO, 16 decembrie 1992, *Niemietz împotriva Germaniei*, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, § 37.

¹⁷ Aceeași este situația în ceea ce privește orice altă obligație de notificare către autoritățile fiscale ale respectivului terț intermediar care rezultă din aceasta.

2. Dispoziția în litigiu aduce atingere articolului 7 din cartă?

46. Trebuie amintit că drepturile garantate la articolul 7 din cartă corespund drepturilor garantate la articolul 8 din CEDO¹⁸. Articolul 7 din cartă garantează oricărei persoane dreptul la respectarea vieții private și de familie, a domiciliului și a secretului comunicațiilor.

47. În această privință, reiese din jurisprudența Curții EDO că secretul profesional al avocaților este protejat în mod specific prin articolul 8 din CEDO¹⁹.

48. În vederea aplicării articolului 7 din cartă, este necesar, așadar, să se arate că protecția secretului profesional în temeiul articolului 8 din CEDO nu este limitată la activitățile referitoare la apărarea în justiție a unui client, ci are o dimensiune mai largă (și un domeniu de aplicare mai extins), în sensul că protejează și relația unui avocat cu clientul său în afara unui context jurisdicțional (în pofida faptului că această protecție este mai riguroasă pentru activitățile legate de această misiune).

49. Astfel, articolul 8 din CEDO urmărește să protejeze confidențialitatea oricărei corespondențe între persoane, prin faptul că acordă o protecție sporită schimburilor dintre avocați și clienții lor. Trebuie precizat în plus că această protecție acoperă și consultanța juridică, protejând caracterul secret al acestei consultanțe juridice în ceea ce privește nu numai conținutul său (indiferent de forma sub care se prezintă), ci și existența sa²⁰.

50. În Hotărârea Michaud, Curtea EDO s-a pronunțat cu privire la conformitatea cu CEDO a obligației impuse avocaților de a semna autorităților competente activitățile suspecte ale clienților lor în contextul reglementării franceze de transpunere a Directivei 2005/60/CE²¹.

51. În această hotărâre, Curtea EDO a arătat că, „din moment ce constrânge la furnizarea către o autoritate administrativă de informații referitoare la o altă persoană, pe care le dețin prin natura schimburilor pe le-au avut cu ea, obligația de raportare a unei operațiuni suspecte instituită în sarcina avocaților constituie o ingerință în dreptul lor la respectarea corespondenței” și „constituie de asemenea o ingerință în dreptul lor la respectarea «vieții private», acest concept incluzând activitățile profesionale sau comerciale”²².

52. Totuși, potrivit Curții EDO, ingerința în viața privată era justificată, având în vedere faptul că obligația de raportare a unei suspiciuni nu privește decât „*activități îndepărtate de misiunea de apărare încredințată avocaților, similare celor efectuate de alți profesioniști supuși acestor obligații*”, și anume tranzacții financiare sau imobiliare²³, iar avocații nu sunt supuși acestei obligații „atunci când activitatea în cauză «se referă la o procedură jurisdicțională, informațiile de care ei dispun sunt primite sau obținute înainte, în timpul sau după această procedură, inclusiv în contextul consilierii privind inițierea sau evitarea unei astfel de proceduri, sau atunci când oferă

¹⁸ A se vedea Explicațiile cu privire la Carta drepturilor fundamentale (JO 2007, C 303, p. 17).

¹⁹ Hotărârea Michaud, § 118 și 119.

²⁰ Hotărârea Michaud, § 118 și 119.

²¹ Directiva Parlamentului European și a Consiliului din 26 octombrie 2005 privind prevenirea utilizării sistemului financiar în scopul spălării banilor și finanțării terorismului (JO 2005, L 309, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 214).

²² Hotărârea Michaud, § 91.

²³ Hotărârea Michaud, § 127. Sublinierea noastră.

consultanță juridică, cu excepția cazului în care aceasta este furnizată în scopul spălării banilor sau finanțării terorismului sau atunci când au cunoștință că respectivul client o solicită în scopul spălării banilor sau finanțării terorismului»²⁴.

53. Din jurisprudența Curții EDO rezultă că protecția secretului profesional în temeiul articolului 8 din CEDO nu acoperă toate activitățile unui avocat.

54. Sunt incluse astfel, pe de o parte, activitățile care țin în mod tradițional de misiunea unui avocat și care, în consecință, beneficiază de secretul profesional. Astfel, avocatul care își consiliază clientul în cadrul unei proceduri judiciare sau al pregătirii acesteia se poate prevala, în mod evident, de secretul profesional. Același este situația unui avocat care este consultat pentru o opinie juridică ad-hoc de către clientul său.

55. Pe de altă parte, există cazuri în care un avocat poate acționa în afara „rolului său obișnuit” de reprezentare a unui client sau de consilier juridic, astfel încât activitățile exercitate de acest avocat sunt asimilate celor ale altor profesioniști. Or, în asemenea cazuri, natura activităților menționate nu poate justifica protecția secretului profesional, care, astfel cum s-a explicat mai sus, are o funcție foarte specifică într-o societate democratică, care este aceea de a permite avocatului să își îndeplinească misiunea fundamentală, și anume apărarea justițiabililor.

56. Menționăm totuși că această distincție nu este absolută și poate ridica dificultăți în ceea ce privește punerea sa în aplicare pe plan practic – astfel cum demonstrează prezenta cauză –, în special în anumite situații în care rolul avocatului este mai nuanțat. În această privință, constatăm pozițiile divergente ale părților din prezenta cauză în ceea ce privește rolul avocatului ca intermediar în cadrul modalității transfrontaliere.

57. Astfel, pe de o parte, reclamantele susțin că avocatul ar trebui să se poată prevala întotdeauna de secretul profesional, indiferent de natura activităților sale în calitate de „intermediar”, pentru simplul motiv al statutului său de avocat. Avocatul nu ar avea, așadar, nici o obligație de raportare, nici o obligație subsidiară de notificare a derogării sale unui terț intermediar.

58. Dimpotrivă, anumite state membre (în special Regatul Belgiei și Republica Letonia) susțin că activitatea de intermediar nu ar fi o activitate avocațială, ceea ce ar justifica ca acestuia să îi fie impusă obligația de raportare și de notificare.

59. Interpretarea Directivei 2011/16 pare astfel să sugereze că, în principiu, serviciile oferite de un avocat în calitate de intermediar nu țin de activitățile obișnuite ale profesiei de avocat, care constau în apărarea și evaluarea juridică. Așadar, avocatul care acționează în calitate de intermediar ar trebui, la prima vedere, să fie asimilat celorlalți „intermediari”, dintre care unii pot să nu beneficieze de secretul profesional²⁵.

60. Astfel, ni se pare îndoielnic că un avocat care implementează – singur sau cu asistența altor profesioniști – o modalitate transfrontalieră pentru a o propune ulterior unor contribuabili acționează în mod necesar în cadrul profesiei sale. În special, faptul că implicarea avocatului în

²⁴ Hotărârea Michaud, § 127. Sublinierea noastră.

²⁵ Numai într-o a doua etapă Directiva 2011/16 prevede posibilitatea statelor membre de a acorda o derogare în favoarea avocatului intermediar în ceea ce privește obligația de a furniza informațiile prevăzute la articolul 8ab alineatul (1) din directiva menționată, dacă această obligație ar provoca o încălcare a secretului profesional în temeiul dreptului național.

proiectarea acestei modalități poate fi anterioară comercializării sale către un client pare să indice, în opinia noastră, lipsa legăturii necesare dintre avocat și clientul său care ar justifica protecția secretului profesional²⁶.

61. De exemplu, este posibil ca un avocat să iasă din „limitele legilor naționale relevante care [ii] definesc profesia” și, în acest temei, să piardă beneficiul derogării de la obligația de raportare atunci când proiectează modalități transfrontaliere „comercializabile”²⁷ a căror caracteristică este, spre deosebire de „modalitățile ad-hoc”²⁸, faptul că pot fi implementate fără a fi necesară o personalizare substanțială a acestora. Se poate imagina ca un avocat, fără a fi într-o relație de consiliere cu vreun client, să proiecteze o modalitate transfrontalieră comercializabilă, a cărei distribuție să o asigure ulterior fie direct către contribuabili, fie printr-un intermediar distribuitor. În acest caz, nu este exclus ca avocatul respectiv să opereze în afara limitelor profesiei sale, astfel cum sunt stabilite de legislația națională, cu consecința că trebuie să respecte obligația de raportare (ca orice alt intermediar) din momentul finalizării modalității menționate, potrivit dispozițiilor articolului 8ab alineatul (1) din Directiva 2011/16.

62. Totuși, a reține numai o astfel de definiție a avocatului intermediar ar însemna să se ignore rolul de consilier pe care acesta poate fi chemat să îl joace în cadrul aprecierii juridice a unei modalități transfrontaliere.

63. Subliniem de altfel că, dacă s-ar considera că activitatea de intermediere exercitată de un avocat nu ține niciodată de activitatea de consultanță juridică, s-ar ridica problema motivului pentru care Directiva 2011/16 a prevăzut protecția secretului profesional al avocaților prin mecanismul derogării prevăzut de dispoziția în litigiu. Or, această alegere a legiuitorului Uniunii se explică, în opinia noastră, în principal prin două motive.

64. Pe de o parte, întrucât secretul profesional nu este armonizat la nivel european, Directiva 2018/822 ar fi urmărit astfel evitarea oricărui conflict cu normele naționale, asigurându-se în același timp că respectă principiile fundamentale recunoscute de cartă²⁹.

65. Pe de altă parte, distincția dintre activitățile unui avocat care fac parte din „exercitarea obișnuită a atribuțiilor sale” și cele care nu fac parte din aceasta este departe de a fi întotdeauna evidentă în practică. Astfel, este perfect posibil ca, chiar în cadrul modalității transfrontaliere în discuție, un avocat să fie invitat de clientul său să aprecieze această modalitate pregătită și, prin urmare, să fie chemat să ofere consultanță juridică. Or, într-o asemenea situație, acest avocat ar trebui să poată invoca pe deplin secretul profesional, dat fiind că oferă consultanță juridică contribuabilului vizat de modalitatea respectivă.

66. Menționăm cu titlu ilustrativ că, în cazul unei „modalități ad-hoc”, nu se poate exclude ca un avocat care acționează ca „intermediar” în sensul Directivei 2018/822 să intervină în cadrul profesiei sale oferind consultanță juridică în același mod precum, în general, în cazul oricărei activități de proiectare sau de administrare de către avocat, pentru clientul său, a oricărui contract sau convenție de drept civil sau comercial, aranjament de drept al societăților sau de drept social sau a oricărei alte strategii juridice.

²⁶ Menționăm în această privință că, potrivit articolului 8ab alineatul (1) din Directiva 2011/16, obligația de raportare ia naștere din momentul proiectării modalității în discuție.

²⁷ A se vedea articolul 3 punctul 24 din Directiva 2011/16.

²⁸ A se vedea articolul 3 punctul 25 din Directiva 2011/16.

²⁹ A se vedea considerentul (18) al Directivei 2018/822.

67. Considerăm astfel că tocmai deoarece este dificil să fie exclusă, *a priori*, posibilitatea ca avocatul intermediar să fie chemat să ofere consultanță juridică în exemplul citat anterior, Directiva 2011/16 a exonerat avocatul de obligația de raportare, pentru a garanta respectarea secretului profesional în privința sa.

68. Din ceea ce precedă rezultă că, deși diferențierea între activitățile unui avocat nu este întotdeauna evidentă – acestea fiind în mod ocazional complexe și indivizibile –, considerăm că este posibil să se separe cazurile în care avocatul care acționează „în calitate de avocat” ar trebui să se poată prevala de secretul profesional și, în consecință, să beneficieze de o derogare de la obligația de raportare și cazurile în care această protecție nu trebuie să existe. Trebuie să se asigure astfel, pe de o parte, că definiția reținută pentru secretul profesional nu este prea largă, astfel încât să acopere activități ale unui avocat intermediar care depășesc cu mult misiunile specifice de reprezentare și de consiliere, acordându-i o derogare de la anumite obligații de raportare chiar dacă exercită aceeași activitate ca și intermediarii proveniți din alte profesii. Pe de altă parte, restrângerea acestei definiții în mod disproportionat ar risca să conducă la o ingerință intolerabilă în relația dintre avocat și clientul său.

69. În această privință, stabilirea distincției menționate prezintă o dimensiune deosebit de importantă în cadrul aplicării Directivei 2018/822, pentru a menține echilibrul dintre, pe de o parte, cerința protejării secretului profesional al avocatului, care are un loc special în orice stat de drept, și, pe de altă parte, obiectivul combaterii planificării fiscale agresive, care constituie unul dintre instrumentele principale pentru a evita erodarea bazelor fiscale.

70. Astfel, deși revine în principal instanței naționale sarcina de a stabili această distincție, având în vedere în special faptul că secretul profesional nu este armonizat la nivel european, sarcina respectivă va trebui să fie efectuată luând în considerare elementele menționate mai sus.

a) Cu privire la compatibilitatea obligației de notificare prevăzute de dispoziția în litigiu cu articolul 7 din cartă

71. În lumina considerațiilor care precedă, trebuie analizată compatibilitatea dispoziției în litigiu cu articolul 7 din cartă.

72. În ceea ce privește dispoziția în litigiu, trebuie amintit că aceasta impune – atunci când un avocat intermediar beneficiază de o derogare cu privire la clientul său – ca avocatul respectiv să notifice celorlalți intermediari obligațiile de raportare care le revin în temeiul articolului 8ab alineatul (6) din Directiva 2011/16. Obligația de notificare cuprinde, așadar, *ipso facto*, pe lângă identificarea modalității transfrontaliere relevante și comunicarea către terții intermediari menționați a propriilor obligații de raportare, identificarea avocatului care efectuează notificarea.

73. Arătăm, în primul rând, că dispoziția în litigiu poate fi aplicată numai în situația în care avocatul intermediar și terțul intermediar se cunosc ca urmare a participării lor comune la modalitatea transfrontalieră.

74. Obligația de notificare către ceilalți intermediari nu vizează, așadar, ipoteza în care avocatul intermediar nu cunoaște participarea unui alt intermediar la modalitatea transfrontalieră, atunci când, de exemplu, contribuabilul a solicitat consiliere de la diverși intermediari în mod separat. În definitiv, dacă persoana care îndeplinește obligația de informare nu avea cunoștință de celălalt intermediar, aceasta nu putea în niciun caz să îl informeze. Prin urmare, avocatul intermediar care îndeplinește obligația de informare nu este ținut să caute intermediari ai modalității

respective care îi sunt necunoscuți. Într-o asemenea situație, acesta va trebui să efectueze o notificare către contribuabilul relevant, și anume clientul său, căruia îi va fi transferată obligația de raportare, situație care nu ridică probleme din perspectiva secretului profesional.

75. În al doilea rând, amintim că, în interesul protejării secretului profesional, Directiva 2011/16 limitează considerabil conținutul informațiilor pe care avocatul intermediar trebuie să le transmită celuilalt intermediar în cazul unei derogări. Astfel, aceste informații se limitează la comunicarea derogării de care beneficiază avocatul intermediar și a obligației de raportare care îi revine, în consecință, acestui alt intermediar. Obligația de notificare prevăzută de dispoziția în litigiu nu implică divulgarea unor informații privind conținutul, analiza juridică a avocatului sau comunicările pe care acesta a putut să le aibă cu clientul său³⁰.

76. În al treilea rând, menționăm, cu titlu ilustrativ, că este posibil ca, cu acordul contribuabilului relevant (sau chiar sub coordonarea sa), toți intermediarii implicați în proiectarea unei modalități transfrontaliere să fi participat împreună la toate stadiile de organizare ale acesteia, abordând în egală măsură problema raportării către autoritățile fiscale și obligațiile lor respective³¹. Nu se poate exclude nici posibilitatea ca un intermediar căruia îi revine, în orice caz, o obligație de raportare să fi concluzionat (deja) că modalitatea respectivă trebuie să facă obiectul unei raportări înainte ca avocatul (împreună cu care a implementat modalitatea) să îi fi comunicat derogarea sa și să îi fi amintit obligația sa de notificare. În definitiv, criteriile pe baza cărora ia naștere obligația de raportare sunt enumerate în Directiva 2011/16, astfel încât orice alt intermediar și chiar contribuabilul însuși să aibă posibilitatea de a „recunoaște” un aranjament fiscal care trebuie să facă obiectul unei raportări. Astfel, în aceste situații – și sub rezerva normelor naționale care reglementează secretul profesional al avocatului – s-ar putea considera că secretul profesional nu a fost încălcat³². Pledează în acest sens faptul că informațiile pe care avocatul intermediar este obligat să le notifice terțului intermediar sunt limitate la derogarea de care beneficiază și la identificarea dosarului în cauză³³.

77. Având în vedere ceea ce precedă, considerăm că, la prima vedere, dispoziția în litigiu nu poate aduce atingere drepturilor protejate în temeiul articolului 7 din cartă, din moment ce informațiile transmise de avocat unui terț intermediar, inclusiv numele avocatului, au fost deja aduse la cunoștința acestui terț intermediar.

78. Totuși, independent de faptul că avocatul intermediar și terțul intermediar se cunosc, nu poate fi exclusă posibilitatea ca, în anumite ipoteze, să rezulte o ingerință în dreptul la respectarea vieții private.

³⁰ A se vedea articolul 8ab alineatul (14) litera (c) din Directiva 2011/16.

³¹ Aceasta ar fi situația, de exemplu, în cazul în care clientul „ridică” el însuși secretul profesional incluzând în schimburile cu avocatul său alți intermediari.

³² În opinia noastră, acest scenariu s-ar putea apropia de cel în care un avocat și alți profesioniști (precum un notar, un bancher, un contabil, un agent imobiliar sau orice alt consilier) își oferă serviciile unui client în cadrul unui proiect comun și pot fi invitați de acest client să comunice între ei în mod direct și „liber”, inclusiv în ceea ce privește obligațiile acestui client față de autoritățile publice. Faptul că avocatul „amintește” unuia dintre acești profesioniști o obligație de raportare care îi (sau le) revine eventual pentru a garanta interesele (comune ale clientului lor) nu ar trebui să ridice dificultăți din perspectiva secretului profesional, sub rezerva, în mod evident, a normelor naționale care reglementează aceste profesii (inclusiv cea a avocatului).

³³ A se vedea punctul 75 din prezentele concluzii.

79. *Primo*, trebuie amintit că articolul 8 din CEDO protejează consultanța juridică în ceea ce privește nu numai conținutul său, ci și existența sa³⁴. Secretul profesional al avocatului, care se întemeiază pe relația de încredere dintre acesta și clientul său, îi impune să nu dezvăluie nimănui existența acestei relații și cu atât mai puțin conținutul comunicărilor lor (cu excepția cazului în care clientul își dă acordul în mod expres)³⁵.

80. Astfel, atunci când avocatul beneficiază de o derogare de la obligația de raportare care revine intermediarilor, rezultă în mod firesc din relația de încredere pe care o are cu clientul său și din obligația de confidențialitate pe care i-o datorează că ar trebui să fie în măsură să îl informeze în principal pe acesta din urmă. Trebuie arătat de asemenea că notificarea către client a obligațiilor legale care revin avocatului constituie o obligație profesională a acestuia din urmă, a cărei nerespectare este de natură să compromită răspunderea sa profesională.

81. *Secundo*, amintim că secretul profesional acoperă nu numai comunicarea dintre un client și avocatul său, ci și opinia juridică emisă de acesta. Astfel, chiar presupunând că avocatul și intermediarul se cunosc – ca urmare a participării lor comune la modalitatea respectivă – nu este mai puțin adevărat că avocatul, prin faptul că îl informează pe terțul intermediar cu privire la derogarea sa, îi comunică acestuia din urmă aprecierea sa asupra faptului că modalitatea respectivă conține caracteristicile („semnele distinctive”) enumerate în anexa IV la Directiva 2018/822 și trebuie, în consecință, să fie notificată ca „modalitate transfrontalieră”. Or, această apreciere este rezultatul unei analize factuale și juridice care constituie esența activității de consiliere a unui avocat. Rezultă că aceasta din urmă este protejată de secretul profesional și ar trebui să fie comunicată de avocat numai clientului său.

82. Observăm, *tertio*, că ipoteza examinată la punctul 76 din prezentele concluzii riscă să nu poată fi transpusă în toate situațiile, chiar presupunând că avocatul și terțul intermediar/terții intermediari se cunosc ca urmare a participării lor la proiectarea aceleiași modalități transfrontaliere. Această situație se regăsește în special atunci când numeroși intermediari sunt implicați în diferite stadii ale proiectării modalității în discuție, iar participarea acestor diverși intermediari la modalitatea transfrontalieră variază în funcție de rolurile lor respective³⁶.

83. Rezultă că, deși Directiva 2011/16 încearcă astfel să limiteze atingerea adusă secretului profesional, totuși, în anumite ipoteze, poate fi constatată o astfel de atingere.

b) Cu privire la justificarea dispoziției în litigiu

84. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, drepturile fundamentale nu constituie prerogative absolute, ci pot presupune restricții, cu condiția ca acestea să răspundă efectiv unor obiective de interes general urmărite de măsura în cauză și să nu implice, față de scopul urmărit, o intervenție disproporționată și intolerabilă care ar aduce atingere însuși conținutului drepturilor garantate³⁷.

³⁴ A se vedea punctul 49 din prezentele concluzii.

³⁵ Cu excepția, în mod evident, a ipotezei în care consultația solicitată vizează săvârșirea de către client a unei infracțiuni, caz în care avocatul care sesizează acest lucru nu numai că nu poate contribui prin consilierea sa la această infracțiune, ci poate fi și eliberat de obligația sa de a păstra secretul profesional.

³⁶ Astfel, este posibil ca diverșii intermediari să fi participat la stadii diferite ale proiectării modalității în discuție și să nu aibă toți același grad de implicare în aceasta, astfel încât există o asimetrie de informare între intermediari.

³⁷ Hotărârea din 13 septembrie 2018, UBS Europe și alții (C-358/16, EU:C:2018:715, punctul 62 și jurisprudența citată).

85. Prin urmare, trebuie să se examineze dacă obligația de notificare în discuție este prevăzută de lege, urmărește un obiectiv de interes general recunoscut de Uniune, este necesară pentru atingerea acestui obiectiv și respectă principiul proporționalității.

86. În primul rând, notificarea de către avocatul intermediar a derogării de la obligația de raportare de care beneficiază unui alt intermediar care a participat la aceeași modalitate transfrontalieră este prevăzută în mod expres de lege, și anume, în speță, de dispoziția în litigiu.

87. Considerăm, în această privință, că obligația de notificare este prevăzută de o dispoziție suficient de clară și de precisă³⁸.

88. În al doilea rând, interesul general urmărit de dreptul Uniunii în speță este cel al combaterii planificării fiscale agresive care face obiectul unei cooperări fiscale internaționale, care se manifestă printr-un schimb de informații între state membre.

89. Amintim în această privință că, potrivit unei jurisprudențe constante, prevenirea riscului de evaziune și de fraudă fiscală constituie un obiectiv de interes general recunoscut de Uniune³⁹. Situația este aceeași în ceea ce privește aranjamentele abuzive, atunci când urmărirea unui avantaj fiscal constituie scopul esențial al operațiunilor în cauză⁴⁰.

90. În plus, Curtea a recunoscut că „necesitatea de a garanta repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre” constituie un motiv de natură să justifice limitări, în special atunci când măsurile naționale în cauză urmăresc „prevenirea unor comportamente de natură să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în raport cu activitățile realizate pe teritoriul său”⁴¹.

91. În această privință, deși Directiva 2018/822 nu urmărește în mod expres obiectivul combaterii fraudei fiscale ca „activitate ilicită”, reiese cu claritate din considerentele (2), (4), (8) și (9) ale acesteia că obligațiile pe care le impune intermediarilor vizează să protejeze bazele impozabile naționale împotriva erodării, prin intermediul supravegherii „modalităților de planificare fiscală potențial agresivă”. Astfel, obligația de raportare pe care o prevede aceasta urmărește, pe de o parte, să faciliteze adaptarea rapidă a reglementărilor fiscale la practici fiscale legale, desigur, dar agresive și, pe de altă parte și legat de ceea ce precedă, să descurajeze *in fine* proiectarea unor asemenea modalități⁴².

92. Deși o ingerință în dreptul la respectarea vieții private poate fi justificată, în opinia noastră, având în vedere obiectivul urmărit de Directiva 2018/822, totuși această ingerință trebuie să fie necesară și proporțională.

³⁸ Revine, în mod evident, instanțelor naționale sarcina de a aprecia dacă dispozițiile naționale de transpunere beneficiază de aceleași caracteristici.

³⁹ Hotărârea din 6 octombrie 2020, État luxembourgeois (Dreptul la o cale de atac împotriva unei cereri de informații în materie fiscală) (C-245/19 și C-246/19, EU:C:2020:795, punctele 86 și 88, precum și jurisprudența citată).

⁴⁰ Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții (C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 53, precum și jurisprudența citată).

⁴¹ Hotărârea din 26 februarie 2019, X (Societăți intermediare stabilite în țări terțe) (C-135/17, EU:C:2019:136, punctul 72 și jurisprudența citată).

⁴² Observăm de asemenea că considerentul (14) al Directivei 2018/822 precizează că „modalitățile transfrontaliere care implică o planificare fiscală agresivă și care au ca scop principal sau printre scopurile principale obținerea unui avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului dreptului fiscal aplicabil se supun normei generale antiabuz, astfel cum se prevede la articolul 6 din Directiva (UE) 2016/1164 a Consiliului [din 12 iulie 2016 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne (JO 2016, L 193, p. 1)]”.

93. Prin urmare, trebuie să se examineze, în al treilea rând, dacă obligația de notificare în discuție este necesară pentru atingerea obiectivului de combatere a planificării fiscale agresive și respectă principiul proporționalității.

94. În această privință, trebuie amintit, *primo*, că legiuitorul Uniunii a considerat că domeniul de aplicare al obligației de notificare trebuie limitat strict la minimum, stabilind garanții referitoare la secretul profesional.

95. Astfel, pe de o parte, dispoziția în litigiu se aplică numai în anumite cazuri precise, și anume cele în care terții intermediari cooperează efectiv cu avocatul intermediar, cu acordul clientului contribuabil⁴³. Pe de altă parte, atingerea adusă secretului profesional al avocatului este limitată și mai mult prin întinderea și prin conținutul informațiilor pe care avocatul intermediar este obligat să le notifice terțului intermediar, care sunt – în mare parte – deja cunoscute de acesta din urmă⁴⁴.

96. *Secundo*, dispoziția în litigiu permite, în opinia noastră, garantarea eficacității sistemului de raportare a modalităților transfrontaliere la autoritățile fiscale. În pofida faptului că, independent de orice notificare de către avocatul intermediar, terții intermediari continuă să fie supuși unei obligații de raportare la autoritățile fiscale, în temeiul articolului 8ab alineatul (1) din Directiva 2011/16, obligația de notificare prevăzută de dispoziția în litigiu permite astfel să se asigure că autoritățile fiscale obțin informațiile necesare pentru evaluarea modalității transfrontaliere. Cu alte cuvinte, acest mecanism permite, pe de o parte, ca ceilalți intermediari să fie „sensibilizați” la datoria lor de a se conforma obligației de raportare care le revine și, pe de altă parte, să se asigure că modalitățile transfrontaliere care ar risca să nu fie raportate sunt efectiv raportate.

97. Considerăm totuși că, pentru a putea aprecia pe deplin compatibilitatea dispoziției în litigiu cu articolul 7 din cartă, trebuie luată în considerare și obligația subsidiară care revine terțului intermediar de a comunica autorităților fiscale numele avocatului intermediar.

3. Divulgarea numelui avocatului intermediar, protejat prin secretul profesional, autorităților fiscale în cadrul obligației de raportare care revine intermediarilor și contribuabilului constituie o încălcare a articolului 7 din cartă?

98. Trebuie menționat că îndoielile exprimate de instanța de trimitere cu privire la compatibilitatea Directivei 2011/16 cu cartă privesc numai dispoziția în litigiu, iar nu procedura de notificare (într-o etapă ulterioară) către autoritățile fiscale a informațiilor referitoare la modalitatea transfrontalieră. Considerăm totuși că, din perspectiva articolului 7 din cartă, problema divulgării numelui unui avocat intermediar care se prevalează de secretul profesional este tot atât de relevantă.

99. Amintim astfel că Curtea EDO a statuat că a constrânge un avocat să furnizeze unei autorități administrative informații referitoare la o altă persoană pe care le deține ca urmare a schimburilor pe care le-a avut cu aceasta constituie o ingerință în dreptul său la respectarea vieții private⁴⁵.

⁴³ A se vedea punctele 73 și 74 din prezentele concluzii.

⁴⁴ A se vedea punctul 75 din prezentele concluzii.

⁴⁵ Hotărârea Michaud, § 91.

100. Or, în speță, chiar în ipoteza în care avocatul beneficiază de o derogare de la obligația de notificare către autoritățile fiscale, existența unei comunicări cu clientul său contribuabil (și, în consecință, numele avocatului) va fi divulgată autorităților fiscale fie de contribuabilul însuși, fie de un terț intermediar.

101. Amintim că, ca urmare a propriilor obligații de raportare în temeiul articolului 8ab alineatul (1) din Directiva 2011/16, terții intermediari notificați, astfel informați cu privire la implicarea avocatului și care nu sunt ei înșiși obligați să respecte secretul profesional, vor informa administrația fiscală nu numai cu privire la existența modalității transfrontaliere și a contribuabilului relevant, ci și cu privire la implicarea avocatului intermediar. În această privință, din articolul 8ab alineatul (9) al doilea paragraf și alineatul (14) din această directivă reiese că identificarea intermediarilor se numără printre informațiile care trebuie furnizate în executarea obligației de raportare.

102. Considerăm, așadar, că dispoziția în litigiu aduce atingere protecției consolidate a schimburilor dintre avocați și clienții lor, garantată la articolul 8 din CEDO. Prin urmare, trebuie să se examineze dacă obligația în discuție este astfel prevăzută de lege, urmărește un obiectiv de interes general recunoscut de Uniune, este necesară pentru atingerea acestui obiectiv și respectă principiul proporționalității.

103. În ceea ce privește primele două criterii care trebuie luate în considerare, facem trimitere la analiza care precedă cu privire la dispoziția în litigiu, care se aplică *mutatis mutandis* articolului 8ab alineatul (9) al doilea paragraf și alineatul (14) din Directiva 2011/16⁴⁶.

104. Analiza care urmează privește, așadar, numai problema dacă transmiterea numelui avocatului către autoritățile fiscale de către un terț intermediar sau de către contribuabil este necesară pentru atingerea obiectivului de combatere a planificării fiscale agresive și respectă principiul proporționalității.

105. Trebuie menționat că, ținând seama de informațiile primite, autoritățile fiscale dispun de toate elementele necesare pentru a aprecia modalitățile transfrontaliere în discuție. Astfel, obținerea numelui avocatului nu le furnizează nicio informație semnificativă în ceea ce privește modalitatea în discuție.

106. Pe de altă parte, în temeiul competențelor lor de verificare și de control, autoritățile fiscale vor putea solicita toate informațiile suplimentare (și adiționale față de cele deja primite prin raportare), fie contribuabilului însuși, fie intermediarilor care nu sunt supuși secretului profesional.

107. Cunoașterea identității avocatului intermediar le este, pe de altă parte, inutilă, întrucât, astfel cum menționează de altfel însăși Directiva 2011/16, secretul profesional îl exonerează pe acesta de orice obligație de raportare cu privire la modalitatea transfrontalieră. Cu alte cuvinte, oricărei cereri de informații din partea administrației fiscale adresate avocatului intermediar i s-ar opune secretul profesional (cu excepția mandatului de a răspunde adresat de client avocatului său) și nu ar putea fi adresată în mod eficient decât contribuabilului sau, eventual, celorlalți intermediari care nu sunt supuși secretului profesional.

⁴⁶ A se vedea punctele 86-91 din prezentele concluzii.

108. În ședință, anumite state membre și Comisia au susținut că notificarea către autoritățile fiscale a numelui avocatului ar fi justificată de necesitatea de a asigura efectivitatea controlului intermediarilor implicați în modalitățile transfrontaliere. În ceea ce îi privește pe avocați, această măsură ar viza astfel să verifice dacă un avocat și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în conformitate cu Directiva 2018/822 și dacă a invocat în mod întemeiat secretul profesional.

109. Astfel, deși Directiva 2018/822 urmărește să asigure că, având în vedere rolul lor central în organizarea de modalități transfrontaliere, intermediarii sunt obligați să transmită informațiile necesare autorităților fiscale, totuși obiectivul său principal este acela de descurajare a practicilor de planificare fiscală agresivă.

110. Acest obiectiv se întemeiază pe posibilitatea pe care o au în prezent autoritățile fiscale de a obține informațiile necesare care le permit să evalueze modalitățile transfrontaliere, să schimbe aceste date între statele membre și să își adapteze legislațiile fiscale în consecință. Or, obiectivul menționat, care este îndeplinit din momentul în care informațiile respective sunt obținute – indiferent dacă acestea au fost transmise de un intermediar sau de un contribuabil –, nu necesită cunoașterea numelui avocatului implicat atunci când acesta invocă secretul profesional și nici să se controleze dacă acesta s-a prevalat în mod întemeiat de secretul profesional.

111. Trebuie arătat că Directiva 2018/822 urmărește să protejeze în egală măsură secretul profesional al avocaților și principiile generale enunțate de cartă⁴⁷. Or, prin faptul că supune terții intermediari și contribuabilul unei obligații de a furniza numele avocatului, această măsură este contrară obiectivului menționat.

112. Ar fi, astfel, paradoxal să se recunoască secretul profesional al avocatului și să i se acorde o derogare de la obligația de raportare în acest temei pentru a se aduce ulterior atingere dreptului menționat prin prevederea că, ca o consecință indirectă a obligației de raportare care revine terțului intermediar (și contribuabilului), numele său va fi comunicat autorităților fiscale. Pe de altă parte, nu reiese în mod expres din nicio dispoziție a Directivei 2018/822 că aceasta urmărește să se verifice dacă avocatul avea dreptul la secretul profesional.

113. Estimăm astfel că, deși nu se poate exclude că, în temeiul dreptului național (și al normelor deontologice aplicabile avocaților), un stat membru ar putea efectiv să realizeze o asemenea verificare – de exemplu în cazul unor suspiciuni privind participarea unui avocat la o activitate frauduloasă –, aceasta nu își găsește temeiul juridic în Directiva 2018/822.

114. În consecință, considerăm că, în cadrul aplicării articolului 8ab alineatul (9) din Directiva 2011/16, terțul intermediar și contribuabilul trebuie să își poată îndeplini obligațiile de raportare prin intermediul unei scheme abstracte care nu trebuie să indice identitatea avocatului⁴⁸.

115. O asemenea soluție ar respecta, pe de altă parte, principiul proporționalității, limitându-se la ceea ce este strict necesar pentru a atinge obiectivele urmărite de Directiva 2018/822.

116. Astfel, utilizarea unei scheme abstracte care nu cuprinde numele avocatului ar permite atingerea obiectivului descurajării planificării fiscale agresive asigurând, în paralel, respectarea secretului profesional și a vieții private, garantată în temeiul articolului 7 din cartă. Pe de altă parte, soluția propusă ar permite, în opinia noastră, asigurarea eficacității sistemului de raportare a modalităților transfrontaliere la autoritățile respective, fără a priva autoritățile fiscale de

⁴⁷ A se vedea considerentul (18) al Directivei 2018/822.

⁴⁸ De exemplu anonimizarea numelui avocatului ar putea fi reținută ca o soluție adecvată.

posibilitatea de a primi toate informațiile necesare cu privire la modalitățile fiscale în cauză (numele avocatului nefăcând parte dintre aceste informații, pentru motivele descrise la punctele 105-107 din prezentele concluzii).

117. Având în vedere ceea ce precedă, apreciem, pe de o parte, că identificarea unui avocat printre informațiile care trebuie furnizate în executarea obligației de raportare prevăzute la articolul 8ab alineatul (9) al doilea paragraf și alineatul (14) din Directiva 2011/16 constituie o încălcare a articolului 7 din cartă atunci când acest avocat beneficiază de o derogare de la obligația de raportare în temeiul secretului profesional. Pe de altă parte, considerăm că atingerea adusă protecției vieții private care rezultă din dispoziția în litigiu nu implică, în raport cu scopul urmărit, o intervenție disproporționată și intolerabilă care ar aduce atingere însuși conținutului drepturilor garantate, cu condiția totuși ca numele avocatului intermediar să nu fie divulgat autorităților fiscale.

V. Concluzie

118. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Grondwettelijk Hof (Curtea Constituțională, Belgia) după cum urmează:

Articolul 8ab alineatul (5) din Directiva 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE, astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2018/822 a Consiliului din 25 mai 2018, prin faptul că impune unui avocat care acționează în calitate de intermediar și care, prevalându-se de secretul profesional, beneficiază de o derogare de la obligația de a notifica fără întârziere unui alt intermediar obligațiile de raportare care îi revin în temeiul alineatului (6) al acestui articol, nu încalcă dreptul la respectarea vieții private garantat la articolul 7 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, cu condiția ca numele avocatului respectiv să nu fie divulgat autorităților fiscale în cadrul executării obligației de raportare prevăzute la articolul 8ab alineatul (9) al doilea paragraf și alineatul (14) din această directivă.