

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

C-432 din 2023 F SCS Existența unei proceduri fiscale derulată între două state membre și dreptul avocatului de a refuza comunicarea de informații confidențiale ale clientului.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

26 septembrie 2024

„ Trimitere preliminară – Cooperare administrativă în domeniul fiscal – Directiva 2011/16/UE – Schimb de informații la cerere – Somație adresată unui avocat de a comunica informații – Secretul profesional al avocatului – Articolul 7 și articolul 52 alineatul (1) din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene ”

În cauza C-432/23,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Cour administrative (Curtea Administrativă, Luxemburg), prin decizia din 11 iulie 2023, primită de Curte la 12 iulie 2023, în procedura

F SCS,

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

împotriva

Administration des contributions directes,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna A. Prechal, președintă de cameră, domnii F. Biltgen, N. Wahl și J. Passer (raportor) și doamna M. L. Arastey Sahún, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Ordre des avocats du barreau de Luxembourg, de P. Mellina și A. Steichen, avocats;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- pentru guvernul luxemburghez, de A. Germeaux și T. Schell, în calitate de agenți;
 - pentru guvernul german, de J. Möller, J. Heitz și M. Hellmann, în calitate de agenți;
 - pentru guvernul spaniol, de L. Aguilera Ruiz, în calitate de agent;
 - pentru guvernul austriac, de A. Posch și J. Schmoll, în calitate de agenți;
 - pentru Consiliul Uniunii Europene, de K. Pavlaki, S. Santoro și A. Sikora-Kaléda, în calitate de agenți;
 - pentru Comisia Europeană, de A. Ferrand și W. Roels, în calitate de agenți,
- după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 30 mai 2024,
pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 17 alineatele (1) și (4) și a articolului 18 alineatul (1) 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 (JO 2011, L 64, p. 1), precum și a articolului 7 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”), și validitatea Directivei 2011/16 în raport cu articolul 7 și cu articolul 52 alineatul (1) din cartă.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între F SCS, cabinet de avocatură constituit în societate în comandită simplă în Luxemburg, și Ordre des avocats du barreau de Luxembourg (Ordinul Avocaților din Baroul Luxemburg, denumit în continuare „OABL”), pe de o parte, și administration des contributions directes (Administrația Impozitelor Directe, Luxemburg), pe de altă parte, în legătură cu o decizie de somație adresată de aceasta din urmă societății F în scopul ca ea să furnizeze informații și documente, precum și cu o amendă aplicată societății F pentru că nu a dat curs acestei decizii de somație.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Directiva 2011/16

3 Directiva 2011/16 instituie un sistem de cooperare între autoritățile fiscale ale statelor membre și stabilește normele, precum și procedurile aplicabile cu ocazia schimbului de informații între statele membre în scopuri fiscale.

4 Articolul 1 alineatul (1) din această directivă prevede:

„Prezenta directivă prevede normele și procedurile conform cărora statele membre cooperează între ele în vederea realizării unui schimb de informații care este în mod previzibil relevant pentru administrarea și aplicarea legilor interne ale statelor membre în privința taxelor și impozitelor menționate la articolul 2.”

5 Articolul 3 din directiva menționată, intitulat „Definiții”, prevede:

„În sensul prezentei directive, se aplică următoarele definiții:

[...]

8. «schimb de informații la cerere» înseamnă schimbul de informații efectuat pe baza unei cereri adresate de statul membru solicitant statului membru solicitat într-un caz specific;

[...]”

6 Articolul 5 din Directiva 2011/16, care este prima dispoziție din secțiunea I intitulată „Schimbul de informații la cerere” din capitolul II din această directivă, are următorul cuprins:

„La cererea autorității solicitante, autoritatea solicitată comunică autorității solicitante orice informații la care se face referire la articolul 1 alineatul (1) pe care le deține sau pe care le obține în urma anchetelor administrative.”

7 Potrivit articolului 6 din directiva menționată, intitulat „Anchete administrative”:

„(1) Autoritatea solicitată asigură efectuarea oricăror anchete administrative necesare pentru a obține informațiile menționate la articolul 5.

[...]

(3) Pentru a obține informațiile solicitate sau a efectua ancheta administrativă cerută, autoritatea solicitată urmează aceleași proceduri ca atunci când acționează din proprie inițiativă sau la cererea unei alte autorități din statul său membru.

[...]”

- 8 Articolul 17 intitulat „Limite”, care figurează în capitolul IV intitulat „Condiții aplicabile cooperării administrative” din aceeași directivă, prevede:

„(1) Autoritatea solicitată dintr-un stat membru furnizează autorității solicitante dintr-un alt stat membru informațiile menționate la articolul 5, cu condiția ca autoritatea solicitantă să fi epuizat sursele uzuale de informații pe care le-ar fi putut utiliza în această situație pentru a obține informațiile solicitate, fără a risca să pună în pericol atingerea scopului urmărit.

(2) Prezenta directivă nu impune unui stat membru solicitat obligația de a efectua anchete sau de a comunica informații, în cazul în care efectuarea acestor anchete sau obținerea informațiilor respective pentru propriile scopuri ar fi contrară legislației aceluși stat membru.

[...]

(4) Furnizarea de informații poate fi refuzată în cazul în care ar conduce la divulgarea unui secret comercial, industrial sau profesional sau a unui procedeu comercial ori a unor informații a căror divulgare ar fi contrară ordinii publice.

[...]”

- 9 Articolul 18 intitulat „Obligații”, care figurează în același capitol IV din Directiva 2011/16, prevede:

„(1) În cazul în care un stat membru solicită informații în temeiul prezentei directive, statul membru solicitat recurge la mecanismul său de colectare de informații pentru a obține informațiile solicitate, chiar dacă acestea nu îi sunt necesare pentru propriile scopuri fiscale. Această obligație nu aduce atingere articolului 17 alineatele (2) [...] și (4), ale căror dispoziții nu pot fi în niciun caz interpretate în sensul autorizării unui stat membru solicitat să refuze furnizarea informațiilor pentru simplul motiv că acestea nu prezintă un interes național.

(2) Dispozițiile articolului 17 alineatele (2) și (4) nu pot fi în niciun caz interpretate ca permițând unei autorități solicitate a unui stat membru să refuze furnizarea de informații pentru simplul motiv că aceste informații sunt deținute de o bancă, de o altă instituție financiară, de o persoană desemnată sau care acționează în calitate de agent sau de administrator sau că informațiile respective se referă la participațiile la capitalul unei persoane.

[...]”

Directiva 2018/822

10 Directiva 2011/16 a fost modificată în mai multe rânduri, printre altele prin Directiva (UE) 2018/822 a 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), care a introdus o obligație de raportare la autoritățile competente în ceea ce privește modalitățile fiscale transfrontaliere de planificare fiscală potențial agresivă.

11 Articolul 8ab, intitulat „Domeniul de aplicare și condițiile schimbului automat obligatoriu de informații cu privire la modalitățile transfrontaliere care fac obiectul raportării”, din Directiva 2011/16, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2018/822, prevede la alineatele (1) și (5):

„(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 [...]

[...]

(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.”

Dreptul luxemburghez

Legea din 29 martie 2013

12 Articolul 6 din loi du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16 et portant 1) modification de la loi générale des impôts, 2) abrogation de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs [Legea din 29 martie 2013 de transpunere a Directivei 2011/16 și privind 1) modificarea Legii generale a impozitelor, 2) abrogarea Legii modificate din 15 martie 1979 privind asistența administrativă internațională în

materie de impozite directe] (*Mémorial A* 2013, p. 756, denumită în continuare „Legea din 29 martie 2013”) prevede:

„La cererea autorității solicitante, autoritatea solicitată luxemburgheză îi comunică informațiile care sunt în mod previzibil relevante pentru administrarea și aplicarea legislației interne a statului membru solicitant în privința taxelor și impozitelor menționate la articolul 1, pe care le deține sau pe care le obține în urma anchetelor administrative.”

13 Articolul 7 alineatele (1) și (3) din Legea din 29 martie 2013 are următorul cuprins:

„(1) Autoritatea solicitată luxemburgheză asigură efectuarea oricăror anchete administrative necesare pentru a obține informațiile menționate la articolul 6.

[...]

(3) Pentru a obține informațiile solicitate sau a efectua ancheta administrativă cerută, autoritatea solicitată luxemburgheză urmează aceleași proceduri ca atunci când acționează din proprie inițiativă sau la cererea unei alte autorități luxemburgheze.”

14 Articolul 18 alineatele (2) și (4) din această lege prevede:

„(2) Autoritatea solicitată luxemburgheză nu are obligația de a efectua anchete sau de a comunica informații, în cazul în care efectuarea acestor anchete sau obținerea informațiilor respective pentru propriile scopuri ar fi contrară legislației sale.

[...]

(4) Furnizarea de informații poate fi refuzată în cazul în care ar conduce la divulgarea unui secret comercial, industrial sau profesional sau a unui procedeu comercial ori a unor informații a căror divulgare ar fi contrară ordinii publice.”

Legea din 25 noiembrie 2014

15 Loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande (Legea din 25 noiembrie 2014 privind procedura aplicabilă schimbului de informații la cerere în materie fiscală și de modificare a Legii din 31 martie 2010 de aprobare a convențiilor fiscale și de stabilire a procedurii aplicabile în cazul schimbului de informații la cerere) (*Mémorial A* 2014, p. 4170), astfel cum a fost modificată prin

Legea din 1 martie 2019 (*Mémorial* A 2019, nr. 112) (denumită în continuare „Legea din 25 noiembrie 2014”), a transpus Directiva 2011/16 în dreptul luxemburghez în ceea ce privește aspectele procedurale ale acesteia.

- 16 Articolul 1 alineatul (1) din această lege prevede:

„Prezenta lege se aplică de la intrarea sa în vigoare cererilor de schimb de informații formulate în materie fiscală și emise de autoritatea competentă a unui stat membru solicitant în temeiul:

[...]

4. [Legii din 29 martie 2013];

[...]”

- 17 Articolul 2 alineatele (1) și (2) din Legea din 25 noiembrie 2014 prevede:

„(1) Administrațiile fiscale sunt autorizate să solicite informații de orice natură care sunt cerute pentru aplicarea schimbului de informații, astfel cum este prevăzut de convenții și de legi, de la deținătorul acestor informații.

(2) Deținătorul informațiilor are obligația de a furniza informațiile solicitate în totalitate, în mod precis, fără denaturare, în termen de o lună de la notificarea deciziei prin care este somat să furnizeze informațiile solicitate. Această obligație include transmiterea, fără denaturare, a documentelor care stau la baza informațiilor.”

- 18 Articolul 3 alineatele (3) și (5) din această lege are următorul cuprins:

(3) Dacă administrația fiscală competentă nu deține informațiile solicitate, directorul administrației fiscale competente sau persoana delegată de acesta notifică prin scrisoare recomandată adresată deținătorului informațiilor decizia sa prin care acesta este somat să furnizeze informațiile solicitate.

[...]

(5) Pe lângă procedura de somație prevăzută la alineatul (3), administrația fiscală competentă dispune de aceleași competențe de investigare precum cele puse în aplicare în cadrul procedurilor de impunere având ca obiect stabilirea sau controlul impozitelor, drepturilor și taxelor, cu toate garanțiile prevăzute de acestea.”

AO

- 19 Articolul 171 din loi générale des impôts (Legea generală a impozitelor) din 22 mai 1931, așa-numită „Abgabenordnung” (*Mémorial A* 1931, nr. 900), cu modificările ulterioare (denumită în continuare „AO”), prevede la alineatul (2):

„[Persoana impozabilă] trebuie să prezinte, la cerere, notele, registrele și registrele comerciale, precum și documentele relevante pentru stabilirea impozitului (articolul 207), pentru consultare și control.”

- 20 Articolul 175 alineatele (1) și (2) din AO prevede:

„(1) Orice persoană care nu este persoană impozabilă, cu excepția persoanelor desemnate ca fiind rude apropiate [...], trebuie să furnizeze de asemenea organului de inspecție fiscală informații privind faptele relevante pentru efectuarea inspecției fiscale sau în cadrul unei proceduri de anchetă fiscală în scopul stabilirii creanțelor fiscale. [...]

(2) Informațiile trebuie solicitate și furnizate în scris, cu condiția ca acest lucru să fie posibil și să nu fie necesare derogări din motive speciale; cu toate acestea, biroul de inspecție fiscală poate dispune înfățișarea persoanei care are obligația de a furniza informațiile.”

- 21 Articolul 177 din AO are următorul cuprins:

„(1) Pot [...] refuza să comunice informațiile:

1. Reprezentanții în apărare și avocații care au intervenit în cauze penale.

[...]

3. Avocații pentru informațiile care le-au fost încredințate în exercitarea profesiei lor.
4. Colaboratorii persoanelor menționate la punctele 1-3 pentru faptele pe care le-au aflat în această calitate.

(2) Această dispoziție nu se aplică persoanelor menționate la punctele 3 și 4 pentru faptele de care au luat cunoștință în cadrul consilierii sau al reprezentării în cauzele fiscale, cu excepția cazului în care este vorba despre întrebări la care răspunsul afirmativ sau negativ ar expune mandanții lor unui risc de urmărire penală.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

22 Fiind sesizată cu o cerere de informații din partea autorităților fiscale spaniole întemeiată pe Directiva 2011/16, Administrația Impozitelor Directe a adresat F, la 28 iunie 2022, o decizie de somație pentru ca aceasta să furnizeze toate documentele și informațiile disponibile cu privire la serviciile furnizate de ea societății K, o societate de drept spaniol, în cadrul achiziționării unei întreprinderi și a unei participații majoritare într-o societate, ambele de asemenea de drept spaniol.

23 Această decizie avea următorul cuprins:

„[...]

Vă rugăm să ne furnizați, pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2016 și 31 decembrie 2019, următoarele informații și documente până la 3 august 2022 cel târziu.

- [...] toată documentația disponibilă (scrisoare de misiune, contracte cu clientul, rapoarte, memorandumuri, comunicări, facturi etc.) privind serviciile furnizate de (F) societății spaniole (K) în cadrul:
 - o achiziției în anul 2015 a 80 % din participațiile în societatea (N) de către grupul de investiții (O) (factura nr. din 04/03/2016);
 - o achiziției unei alte întreprinderi spaniole de către grup în 2018 (factura nr. din 13/12/2018);
- [...] o descriere detaliată a desfășurării operațiunilor sus-menționate, de la angajarea serviciilor societății (F) până la finalizarea acestora, precum și o explicație privind implicarea sa în aceste procese și identificarea interlocutorilor săi (vânzători, cumpărători și terți) și facturile;
- [...] o copie a tuturor documentelor relevante referitoare la liniuțele precedente.

Ținem să vă atragem atenția că, în conformitate cu articolul 2 [alineatul (2)] din [Legea din 25 noiembrie 2014] [...], deținătorul informațiilor este obligat să furnizeze informațiile solicitate, precum și înscrisurile pe care se întemeiază aceste informații în totalitate, în mod precis și fără denaturare.

[...]”

24 Prin e-mailul din 8 iulie 2022, F a răspuns că a acționat în calitate de avocat consilier al grupului din care face parte K și că, din acest motiv și din cauza

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

secretului profesional care i se impune, se află în imposibilitatea de a comunica informații referitoare la clientul său.

- 25 Prin e-mailul din 11 iulie 2022, Administrația Impozitelor Directe, făcând trimitere la articolul 2 alineatele (1) și (2) din Legea din 25 noiembrie 2014, a invitat F să se conformeze deciziei de somație din 28 iunie 2022.
- 26 Prin scrisoarea din 8 august 2022, F a răspuns că nu dispune de informații care nu sunt acoperite de secretul profesional prevăzut la articolul 177 alineatul (1) din AO, precizând totodată că mandatul său în cadrul dosarului descris în această decizie de somație nu era de natură fiscală, ci privea numai dreptul societăților comerciale.
- 27 Prin decizia din 19 august 2022, administrația menționată a somat-o din nou pe F, sub sancțiunea amenzii, să furnizeze informațiile și înscrisurile solicitate, amintind că comunicarea acestora în totalitate, în mod precis și fără denaturări este obligatorie în temeiul articolului 2 alineatul (2) din Legea din 25 noiembrie 2014.
- 28 Prin decizia din 16 septembrie 2022, aceeași administrație a aplicat societății F o amendă fiscală pentru că nu a dat curs deciziei de somație din 19 august 2022.
- 29 La 18 octombrie 2022, F a introdus la Tribunal administrativ (Tribunalul Administrativ, Luxemburg) o acțiune în reformarea deciziei din 16 septembrie 2022, precum și, la 25 noiembrie 2022, o acțiune în anularea deciziei de somație din 19 august 2022 (denumită în continuare „somația în litigiu”). OABL a formulat o cerere de intervenție în susținerea societății F în cadrul acestei a doua acțiuni.
- 30 Prin hotărârea din 23 februarie 2023, această instanță a respins acțiunea în anulare și, prin urmare, cererea de intervenție depusă de OABL ca fiind inadmisibile *ratione temporis*.
- 31 F și OABL au declarat apel împotriva acestei hotărâri la Cour administrative (Curtea Administrativă, Luxemburg), care este instanța de trimitere.
- 32 Prin hotărârea din 4 mai 2023, această instanță a statuat că acțiunea în anulare formulată de F împotriva somației în litigiu și cererea de intervenție depusă de OABL sunt admisibile și a decis să judece cauza.
- 33 Cu privire la fond, instanța de trimitere arată că reclamanta și intervenienta în fața sa își întemeiază argumentația referitoare la nelegalitatea somației în litigiu pe articolul 17 alineatele (2) și (4) din Directiva 2011/16 și pe articolul 18 alineatele (2) și (4) din Legea din 29 martie 2013, care asigură transpunerea acesteia în dreptul luxemburghez, și că ele invocă în acest context Hotărârea din 8 decembrie 2022, Orde van Vlaamse Balies și alții (C-694/20, denumită în continuare „Hotărârea Orde

van Vlaamse Balies și alții”, EU:C:2022:963), precum și dispozițiile cartei, în special articolul 7 din aceasta.

- 34 În această privință, instanța menționată consideră că, pentru a se pronunța cu privire la această argumentație și pentru a soluționa litigiul cu care este sesizată, este necesar ca Curtea să furnizeze diverse clarificări destinate să îi permită să aprecieze conformitatea somației în litigiu cu dreptul Uniunii, independent de aspectul dacă, în speță, F ar putea, dacă este cazul, să fie de asemenea scutită de obligația de a furniza informațiile și documentele solicitate sau unele dintre ele în temeiul articolului 177 din AO, în măsura în care consultanța acordată de aceasta nu ar fi fost acordată „în cauze fiscale” în sensul alineatului (2) al acestui articol.
- 35 Astfel, instanța de trimitere arată mai întâi că Curtea a considerat, în Hotărârea Orde van Vlaamse Balies și alții, că obligația instituită prin articolul 8ab din Directiva 2011/16, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2018/822, pentru avocatul care proiectează, comercializează sau organizează o modalitate transfrontalieră de dezvoltării unui terț identitatea sa, aprecierea sa în ceea ce privește conținutul modalității transfrontaliere și faptul că a fost consultat, precum și divulgarea către administrația fiscală a acestor informații determină o ingerință în dreptul la respectarea comunicațiilor dintre avocat și clientul său, garantat la articolul 7 din cartă. Or, în speță, somația în litigiu ar impune F să furnizeze Administrației Impozitelor Directe întreaga documentație referitoare la relațiile sale cu clientul său în ceea ce privește înființarea anumitor structuri societare de investiții. Prin urmare, ar părea logic să se deducă de aici că această somație determină de asemenea o ingerință în acest drept. Cu toate acestea, având în vedere diferența dintre sistemele de schimb de informații și actele corespunzătoare vizate în Hotărârea Orde van Vlaamse Balies și alții și, respectiv, în cauza cu care este sesizată, instanța de trimitere consideră că este necesară o confirmare a acestei analize.
- 36 În continuare, această instanță observă, în cazul în care s-ar aplica protecția prevăzută la articolul 7 din cartă și în care s-ar reține existența unei ingerințe, că Curtea a amintit, la punctul 34 din Hotărârea Orde van Vlaamse Balies și alții, că drepturile consacrate la acest articol 7 nu sunt prerogative absolute, ci trebuie luate în considerare în raport cu funcția lor în societate și că, astfel cum reiese din articolul 52 alineatul (1) din cartă, aceasta admite restrângeri ale exercițiului acestor drepturi, în măsura în care, printre altele, aceste restrângeri sunt prevăzute de lege. Ea arată însă că, în afară de articolul 17 alineatul (4), Directiva 2011/16 nu conține, în materia schimbului de informații la cerere, nicio dispoziție care să prevadă un regim special care cuprinde restrângeri specifice obligației unui avocat de a furniza informații în calitate de terț deținător al acestora. În consecință, în lipsa unor dispoziții care să prevadă un astfel de regim special, s-ar ridica problema conformității Directivei 2011/16 cu articolul 7 și cu articolul 52 alineatul (1) din cartă.

- 37 Instanța de trimitere consideră, pe de altă parte, că, în cazul în care Curtea ar constata conformitatea Directivei 2011/16 cu carta din perspectiva evocată la punctul anterior, s-ar pune problema dacă întinderea obligației de colaborare care revine avocaților în cadrul schimbului de informații la cerere reglementat de această directivă, ținând seama în același timp de incidența secretului profesional căruia îi sunt supuși, poate fi stabilită de dispozițiile dreptului fiecărui stat membru, în conformitate cu trimiterea efectuată la articolul 18 alineatul (1) din directiva menționată. Ea precizează că, în această ipoteză, articolul 177 din AO ar trebui aplicat în speță ca dispoziție națională care reglementează această obligație de colaborare a avocaților în calitate de terți.
- 38 În această măsură, instanța de trimitere mai observă că, la punctul 39 din Hotărârea Orde van Vlaamse Balies și alții, Curtea a arătat că, pentru a asigura respectarea substanței confidențialității comunicațiilor dintre un avocat și clientul său, ar fi admisibilă numai ridicarea limitată a acestei confidențialități. Or, în speță, somația în litigiu impune F să furnizeze întreaga documentație referitoare la relațiile sale cu clientul său în ceea ce privește înființarea anumitor structuri societare de investiții. În aceste condiții, nu poate fi exclus ca această somație să aducă atingere conținutului esențial al dreptului la respectarea comunicațiilor dintre un avocat și clientul său. Întrucât somația menționată este însă conformă cu articolul 177 din AO, s-ar pune astfel și problema dacă atât dispoziția națională menționată, cât și această somație sunt conforme cu articolul 7 din cartă.
- 39 În sfârșit, instanța de trimitere arată că, în cazul neconformității cu această din urmă dispoziție, o asemenea concluzie nu ar determina însă în mod automat anularea în întregime a somației menționate, întrucât aceasta constituie o decizie divizibilă în funcție de informațiile solicitate. Prin urmare, instanța luxemburgheză ar putea lăsa să subziste obligația avocatului de a furniza informațiile despre care se consideră că nu afectează substanța dreptului la respectarea comunicațiilor sale cu clientul său.
- 40 În consecință, examinarea instanței de trimitere nu ar trebui să se limiteze la constatarea unei eventuale ingerințe în substanța confidențialității comunicațiilor dintre un avocat și clientul său, ci ar trebui să continue cu verificarea aspectului dacă alte considerații enunțate de Curte în Hotărârea Orde van Vlaamse Balies și alții, în special în ceea ce privește principiul proporționalității, sunt eventual de natură să delimiteze informațiile care pot fi solicitate în mod valabil unui avocat în cadrul unui schimb de informații la cerere întemeiat pe Directiva 2011/16.
- 41 În aceste condiții, Cour administrative (Curtea Administrativă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- „1) Consultanța juridică a unui avocat în materia dreptului societăților comerciale – în speță în vederea creării unei structuri societare de investiții – intră în domeniul de aplicare al protecției sporite a schimburilor dintre avocați și clienții lor acordată prin articolul 7 din cartă?
- 2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, o decizie a autorității competente a unui stat membru solicitat, emisă pentru a da curs unei cereri de schimb de informații la cerere care emană de la un alt stat membru în temeiul Directivei 2011/16, prin care un avocat este obligat să îi furnizeze *grosso modo* întreaga documentație disponibilă referitoare la relațiile sale cu clientul său, o descriere detaliată a operațiunilor care au făcut obiectul consultanței sale, o explicație privind implicarea sa în aceste procese și identificarea interlocutorilor săi, constituie o ingerință în dreptul la respectarea secretului comunicațiilor dintre avocați și clienții lor, garantat la articolul 7 din cartă?
- 3) În cazul unui răspuns afirmativ la a doua întrebare, Directiva 2011/16 este conformă cu articolul 7 și cu articolul 52 alineatul (1) din cartă în măsura în care nu conține, în afară de articolul 17 alineatul (4), nicio dispoziție care să permită în mod formal ingerința în confidențialitatea schimburilor dintre avocați și clienții lor în cadrul sistemului de schimb de informații la cerere și care să definească ea însăși întinderea restrângerii exercițiului dreptului în cauză?
- 4) În cazul unui răspuns afirmativ la a treia întrebare, regimul obligației de colaborare a avocaților (sau a unui cabinet de avocatură) în calitate de terți deținători în cadrul aplicării mecanismului schimbului de informații la cerere instituit prin Directiva 2011/16, în special limitările specifice prin care se urmărește să se țină seama de incidența secretului profesional al acestora, poate fi reglementat prin dispozițiile de drept intern ale fiecărui stat membru care reglementează obligația de colaborare a avocaților, în calitate de terți, la ancheta fiscală în cadrul aplicării legii fiscale interne, în conformitate cu trimiterea făcută la articolul 18 alineatul (1) din directiva menționată?
- 5) În cazul unui răspuns afirmativ la a patra întrebare, pentru a fi conformă cu articolul 7 din cartă, o dispoziție legală națională care stabilește regimul obligației de colaborare a avocaților în calitate de terți deținători, precum cea aplicabilă în speță, trebuie să cuprindă dispoziții speciale care:
 - să asigure respectarea substanței confidențialității comunicațiilor dintre avocat și clientul său; și

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- să instituie condiții speciale pentru a se asigura că obligația de colaborare a avocaților este redusă la ceea ce este adecvat și necesar pentru realizarea obiectivului Directivei 2011/16?
- 6) În cazul unui răspuns afirmativ la a cincea întrebare, condițiile speciale menite să asigure reducerea colaborării avocaților în cadrul anchetei fiscale la ceea ce este adecvat și necesar pentru realizarea obiectivului Directivei 2011/16 trebuie să includă obligația autorității competente a statului membru solicitat:
- de a efectua un control consolidat în ceea ce privește aspectul dacă statul membru solicitant a epuizat efectiv în prealabil sursele uzuale de informații pe care le-ar fi putut utiliza în această situație pentru a obține informațiile solicitate, fără a risca să pună în pericol atingerea scopului urmărit, în conformitate cu articolul 17 alineatul (1) din Directiva 2011/16 și/sau
 - de a se fi adresat în prealabil și fără succes altor potențiali deținători de informații înainte de a se adresa, în ultimă instanță, unui avocat în calitate sa de potențial deținător de informații și/sau
 - de a efectua, în fiecare caz individual, o ponderare între, pe de o parte, obiectivul de interes general și, pe de altă parte, drepturile în cauză, astfel încât o decizie de somație să nu poată fi emisă în mod valabil împotriva unui avocat decât dacă sunt îndeplinite condiții suplimentare, precum cerința ca miza financiară a controlului în curs în statul solicitant să atingă sau să poată atinge un anumit nivel sau să poată intra sub incidența dreptului penal?"

Cu privire la competența Curții

- 42 Guvernul austriac a exprimat îndoieli cu privire la competența Curții, arătând în esență că, întrucât Directiva 2011/16 nu precizează condițiile în care anchetele sau comunicările se pot desfășura în mod legal și în special în ce condiții un justițiabil poate refuza să furnizeze informații invocând un secret profesional, asemenea probleme depind exclusiv de dreptul național, astfel încât litigiul principal nu ar intra în domeniul de aplicare al acestei directive și, prin urmare, nici în cel al dreptului Uniunii.
- 43 Trebuie amintit că Directiva 2011/16 organizează schimbul de informații la cerere între statele membre și, în acest cadru, prevede la articolul 18 alineatul (1) că statul membru solicitat recurge la mecanismul său de colectare de informații pentru a obține informațiile solicitate de statul membru solicitant. Astfel, atunci când, în

urma unei cereri de schimb de informații formulate în temeiul secțiunii I din capitolul II din Directiva 2011/16, statul membru solicitat desfășoară o anchetă potrivit procedurilor sale naționale și adresează deținătorului de informații o somație de comunicare a acestora, el pune în aplicare această directivă și, prin urmare, dreptul Uniunii.

- 44 În această privință, Curtea a statuat că constituie o astfel de punere în aplicare a dreptului Uniunii, care implică, așa cum reiese din articolul 51 alineatul (1) din cartă, aplicabilitatea acesteia din urmă, adoptarea de către un stat membru a unei legislații care prevede modalitățile procedurii de schimb de informații la cerere instituită de Directiva 2011/16, printre altele prin prevederea posibilității autorității competente de a adopta o decizie prin care o persoană care deține informații este obligată să îi furnizeze informațiile respective [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 45 și 46, precum și jurisprudența citată].
- 45 În aceste condiții, trebuie să se concluzioneze că Curtea este competentă să examineze dacă și în ce măsură dispozițiile cartei se opun aplicării de către un stat membru a unor dispoziții naționale precum cele în discuție în litigiul principal în cadrul și în scopul executării unei cereri de schimb de informații în temeiul secțiunii I din capitolul II din Directiva 2011/16.

Cu privire la primele două întrebări preliminare

- 46 Prin intermediul primelor două întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 7 din cartă trebuie interpretat în sensul că consultanța juridică a unui avocat în materia dreptului societăților comerciale intră în domeniul de aplicare al protecției sporite a comunicațiilor dintre un avocat și clientul său, garantată de acest articol, astfel încât o decizie prin care se impune unui avocat să furnizeze administrației statului membru solicitat, în scopul unui schimb de informații la cerere prevăzut de Directiva 2011/16, ansamblul documentației și al informațiilor referitoare la relațiile sale cu clientul său aferente unei asemenea consultanțe constituie o ingerință în dreptul la respectarea comunicațiilor dintre un avocat și clientul său, garantat de articolul menționat.
- 47 Trebuie amintit că articolul 7 din cartă, care recunoaște oricărei persoane dreptul la respectarea vieții private și de familie, a domiciliului și a secretului comunicațiilor, corespunde articolului 8 paragraful 1 din Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, semnată la Roma la 4 noiembrie

1950 (denumită în continuare „CEDO”) (Hotărârea Orde van de Vlaamse Balies și alții, punctul 25).

- 48 Conform articolului 52 alineatul (3) din cartă, care urmărește să asigure coerența necesară între drepturile cuprinse în aceasta și drepturile corespunzătoare garantate de CEDO, fără a aduce atingere autonomiei dreptului Uniunii, Curtea trebuie să țină seama, în interpretarea pe care o dă cu privire la drepturile garantate de articolul 7 din cartă, de drepturile corespunzătoare garantate de articolul 8 paragraful 1 din CEDO, astfel cum au fost interpretate de Curtea Europeană a Drepturilor Omului, ca prag minim de protecție (Hotărârea Orde van de Vlaamse Balies și alții, punctul 26).
- 49 Așa cum a arătat deja Curtea, reiese din jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului că articolul 8 paragraful 1 din CEDO protejează confidențialitatea oricărei corespondențe între particulari și acordă o protecție sporită schimburilor dintre avocați și clienții lor. La fel ca această dispoziție, a cărei protecție acoperă nu numai activitatea de apărare, ci și consultanța juridică, articolul 7 din cartă garantează în mod necesar secretul acestei consultanțe juridice, atât în ceea ce privește conținutul, cât și existența sa. Astfel, persoanele care consultă un avocat se pot aștepta în mod rezonabil ca comunicațiile lor să rămână private și confidențiale. Prin urmare, în afara unor situații excepționale, aceste persoane trebuie să poată avea încredere în mod legitim în faptul că avocatul lor nu va divulga nimănui, fără acordul lor, faptul că îl consultă (Hotărârea Orde van de Vlaamse Balies și alții, punctul 27, precum și jurisprudența citată).
- 50 Protecția specifică pe care articolul 7 din cartă și articolul 8 paragraful 1 din CEDO o acordă secretului profesional al avocaților, care se traduce în primul rând prin obligații în sarcina lor, se justifică prin faptul că avocaților li se încredințează o misiune fundamentală într-o societate democratică, și anume apărarea justițiabililor. Această misiune fundamentală cuprinde, pe de o parte, cerința, a cărei importanță este recunoscută în toate statele membre, ca orice justițiabil să aibă posibilitatea de a se adresa fără nicio constrângere avocatului său, a cărui profesie înglobează în mod inerent acordarea în mod independent de consultanță juridică tuturor celor care au nevoie și, pe de altă parte, cea corelativă, de loialitate a avocatului față de clientul său (Hotărârea Orde van de Vlaamse Balies și alții, punctul 28, precum și jurisprudența citată).
- 51 Din considerațiile care precedă rezultă că o consultanță juridică a unui avocat beneficiază, indiferent de domeniul dreptului la care se referă, de protecția sporită garantată de articolul 7 din cartă comunicațiilor dintre un avocat și clientul său. Rezultă că o decizie de somație precum cea în discuție în litigiul principal constituie

o ingerință în dreptul la respectarea comunicațiilor dintre un avocat și clientul său garantat de acest articol.

- 52 Prin urmare, trebuie să se răspundă la primele două întrebări că articolul 7 din cartă trebuie interpretat în sensul că consultanța juridică a unui avocat în materia dreptului societăților comerciale intră în domeniul de aplicare al protecției sporite a schimburilor dintre un avocat și clientul său, garantată de acest articol, astfel încât o decizie prin care se impune unui avocat să furnizeze administrației statului membru solicitat, în scopul unui schimb de informații la cerere prevăzut de Directiva 2011/16, ansamblul documentației și al informațiilor referitoare la relațiile sale cu clientul său aferente unei asemenea consultanțe constituie o ingerință în dreptul la respectarea comunicațiilor dintre un avocat și clientul său, garantat de articolul menționat.

Cu privire la a treia și a patra întrebare preliminară

- 53 Prin intermediul celei de a treia și al celei de a patra întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva 2011/16 este lipsită de validitate în raport cu articolul 7 și cu articolul 52 alineatul (1) din cartă în măsura în care, în afară de articolul 17 alineatul (4), această directivă nu conține nicio dispoziție care, pe de o parte, să permită în mod expres o ingerință în comunicațiile dintre un avocat și clientul său în cadrul sistemului de schimb de informații la cerere și, pe de altă parte, să definească ea însăși întinderea restrângerii exercițiului dreptului garantat de articolul 7 din cartă, prevăzând totodată, astfel cum rezultă din articolul 18 alineatul (1) din directiva menționată, că dreptul statelor membre este chemat să stabilească în ce măsură secretul profesional al avocatului se poate opune unei cereri de informații formulate de statul membru solicitat.
- 54 În această privință, reiese printre altele din cererea de decizie preliminară că instanța de trimitere are îndoieli în ceea ce privește respectarea de către Directiva 2011/16 a articolului 52 alineatul (1) din cartă, în special în măsura în care această dispoziție prevede că orice restrângere a exercițiului drepturilor și libertăților recunoscute prin cartă trebuie să fie prevăzută de lege.
- 55 Directiva 2011/16 privește cooperarea administrativă și schimbul de informații între statele membre în domeniul fiscal. Articolul 1 alineatul (1) precizează astfel că aceasta „prevede normele și procedurile conform cărora statele membre cooperează între ele în vederea realizării unui schimb de informații care este în mod previzibil relevant pentru administrarea și aplicarea legilor interne ale statelor membre în privința taxelor și impozitelor menționate la articolul 2”.

- 56 În cadrul schimbului de informații la cerere prevăzut în secțiunea I din capitolul II din această directivă, care este în discuție în speță, directiva menționată organizează relațiile dintre statul membru solicitant și statul membru solicitat, precum și obligațiile reciproce ale acestora. Articolul 6 alineatele (1) și (3) din aceeași directivă prevede astfel că autoritatea solicitată asigură efectuarea oricăror anchete administrative necesare pentru a obține informațiile cerute și că, în acest cadru, autoritatea solicitată urmează aceleași proceduri ca atunci când acționează din proprie inițiativă sau la cererea unei alte autorități din statul său membru. În capitolul IV din Directiva 2011/16, referitor la condițiile aplicabile cooperării administrative, articolul 18 alineatul (1) din această directivă prevede că statul membru solicitat recurge la mecanismul său de colectare de informații pentru a obține informațiile solicitate.
- 57 În schimb, Directiva 2011/16 nu stabilește, în cadrul schimbului de informații la cerere și spre deosebire de alte tipuri de schimburi de informații pe care le organizează, cum ar fi schimbul automat obligatoriu de informații prevăzut în secțiunea II din capitolul II din această directivă, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2018/822, nicio obligație de raportare în sarcina persoanelor sau a operatorilor deținători de informații.
- 58 Referitor la articolul 17 alineatul (4) din Directiva 2011/16, deși privește relațiile dintre statul membru solicitat și statul membru solicitant și prevede dreptul celui dintâi de a refuza să transmită celui din urmă anumite informații, acesta nu stabilește măsurile care trebuie luate în cadrul procedurilor naționale de colectare de informații. De asemenea, articolul 17 alineatul (2) din directiva menționată prevede că aceasta nu impune statului membru solicitat să efectueze anchete sau să comunice informații în cazul în care aceste anchete sau obținerea informațiilor respective, dacă ar fi efectuate pentru propriile scopuri, ar fi contrare legislației aceluși stat membru. Acesta nu stabilește însă cerințele care trebuie respectate în cadrul procedurilor naționale de colectare de informații.
- 59 Din considerațiile care precedă rezultă că, în scopul schimbului de informații la cerere prevăzut de Directiva 2011/16, legiuitorul Uniunii a stabilit numai obligațiile pe care statele membre le au unele față de celelalte, permițându-le în același timp să nu dea curs unei cereri de informații în cazul în care efectuarea anchetelor solicitate sau obținerea informațiilor respective sunt contrare legislației lor. Astfel, legiuitorul Uniunii a lăsat statelor membre printre altele sarcina de a se asigura că procedurile lor naționale puse în aplicare pentru colectarea de informații în scopul acestui schimb respectă carta, în special articolul 7 din aceasta.
- 60 În consecință, împrejurarea că sistemul de schimb de informații la cerere prevăzut în secțiunea I din capitolul II din Directiva 2011/16 nu conține dispoziții referitoare

la protecția confidențialității comunicațiilor dintre un avocat și clientul său, în cadrul colectării de informații care revine statului membru solicitat, nu implică faptul că această directivă încalcă articolul 7 și articolul 52 alineatul (1) din cartă. Astfel, din directiva menționată rezultă că, în conformitate cu articolul 51 alineatul (1) din cartă, revine fiecărui stat membru sarcina de a garanta, în cadrul procedurilor naționale puse în aplicare în scopul acestei colectări, protecția sporită a comunicațiilor dintre un avocat și clientul său, garantată de articolul 7 din această cartă. Așadar, fiecare stat membru trebuie printre altele să se asigure că orice eventuală restrângere a exercitiului drepturilor garantate de acest articol 7, care decurge din aceste proceduri naționale, este „prevăzută de lege”, în sensul articolului 52 alineatul (1) din cartă.

- 61 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la a treia și la a patra întrebare că examinarea aspectelor la care se referă aceste întrebări nu a evidențiat niciun element de natură să afecteze validitatea Directivei 2011/16 în raport cu articolul 7 și cu articolul 52 alineatul (1) din cartă.

Cu privire la a cincea și la a șasea întrebare preliminară

- 62 Astfel cum reiese din cuprinsul deciziei de trimitere, somația în litigiu impune societății F obligația de a prezenta întreaga documentație referitoare la relațiile sale cu clientul său, aferente înființării anumitor structuri societare de investiții, o descriere detaliată a operațiunilor care au făcut astfel obiectul consultanței sale, o explicație privind implicarea sa în aceste procese și identificarea interlocutorilor săi. Această somație, care constituie reiterarea unei somații anterioare având același obiect, a fost decisă de administrația fiscală după ce F s-a opus transmiterii informațiilor și a documentelor astfel solicitate anterior, susținând că o asemenea comunicare a încălcat secretul profesional al avocatului pe care era obligată să îl respecte F și că, în speță, consultanța în cauză nu a fost, în plus, de natură fiscală. În somația în litigiu, administrația fiscală a indicat societății F printre altele că era obligată, sub sancțiunea amenzii, să transmită în totalitate, în mod precis și fără denaturări, informațiile solicitate anterior, fără a putea invoca secretul profesional. În sfârșit, întrucât F tot nu a respectat somația menționată, administrația fiscală i-a aplicat amenda astfel anunțată.
- 63 În această privință, instanța de trimitere arată că, ținând seama de amploarea informațiilor solicitate, care privesc în esență conținutul întregului dosar al societății F, printre care detaliile referitoare la conținutul tuturor comunicațiilor dintre F și clientul său, s-ar pune înaintea de toate problema dacă o astfel de somație, care ar fi, pe de altă parte, conformă cu dreptul național și, în special, cu articolul 177 din AO, aduce atingere substanței dreptului la respectarea comunicațiilor

dintre avocați și clienții lor, care beneficiază de protecția sporită în temeiul articolului 7 din cartă.

- 64 În ceea ce privește amplexarea informațiilor solicitate și stadiul dreptului național în temeiul căruia au fost astfel adoptate somația în litigiu și amenda subsecventă impusă societății F, instanța de trimitere a subliniat în același timp că articolul 177 din AO are drept consecință faptul că, în cazul în care este destinat al unei asemenea somații, un avocat poate în principiu să refuze furnizarea oricărei informații, dar că, atunci când acționează în calitate de consilier sau de reprezentant exclusiv în materie fiscală, acesta trebuie să furnizeze toate informațiile solicitate, cu excepția cazului în care comunicarea acestor informații riscă să îl expună pe clientul său urmării penale.
- 65 În aceste condiții, este necesar să se considere că, prin intermediul celei de a cincea și al celei de a șasea întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 7 și articolul 52 alineatul (1) din cartă trebuie interpretate în sensul că se opun unei somații precum cea descrisă la punctul 52 din prezenta hotărâre, bazată pe o reglementare națională în temeiul căreia consultanța și reprezentarea de către un avocat în domeniul fiscal nu beneficiază, cu excepția riscului de urmărire penală pentru client, de protecția sporită a comunicațiilor dintre un avocat și clientul său, garantată de articolul 7 din cartă.
- 66 În această privință, trebuie amintit de la bun început că această protecție sporită a comunicațiilor dintre un avocat și clientul său este aplicabilă, așa cum reiese din cuprinsul punctului 51 din prezenta hotărâre, indiferent de domeniul de drept în care consultanța sau reprezentarea sunt acordate clientului.
- 67 În aceste condiții, trebuie amintit că drepturile consacrate la articolul 7 din cartă nu sunt prerogative absolute, ci trebuie luate în considerare în raport cu funcția lor în societate. Astfel, după cum reiese din articolul 52 alineatul (1) din cartă, aceasta admite restrângeri ale exercițiului acestor drepturi, în măsura în care aceste restrângeri sunt prevăzute de lege, respectă substanța drepturilor respective și, cu respectarea principiului proporționalității, sunt necesare și răspund efectiv obiectivelor de interes general recunoscute de Uniunea Europeană sau necesității protejării drepturilor și libertăților celorlalți (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 iulie 2024, Belgian Association of Tax Lawyers și alții, C-623/22, EU:C:2024:639, punctul 134, precum și jurisprudența citată).
- 68 În speță, articolul 177 alineatul (2) din AO interzice avocatului vizat de o cerere de comunicare de informații din partea administrației să refuze accesul la ceea ce i-a fost încredințat în exercitarea profesiei sale, în măsura în care este vorba despre

fapte de care a luat cunoștință în cadrul consultanței sau al reprezentării pe care le-a furnizat în materie fiscală, cu excepția cazului în care este vorba despre întrebări la care răspunsul ar expune mandantul său riscului de urmărire penală. O asemenea interdicție are astfel drept consecință faptul că niciun element din conținutul schimburilor dintre un avocat și clientul său în materie fiscală, indiferent dacă au intervenit în cadrul consultanței sau al unei reprezentări în justiție, în afara conținutului care l-ar expune pe acest client unui risc de urmărire penală, nu poate fi păstrat secret față de administrație.

- 69 La rândul său și în conformitate cu ceea ce prevede, așadar, articolul 177 din AO, somația în litigiu, prin faptul că a reiterat, sub sancțiunea amenzii, cerința de a furniza în totalitate, în mod precis și fără denaturări informațiile menționate la punctul 62 din prezenta hotărâre, după ce F a indicat că consideră că secretul profesional căruia îi este supusă împiedică o astfel de furnizare, are de asemenea drept consecință faptul că niciun element din conținutul schimburilor intervenite între F și clientul său aferente înființării structurilor societare de investiții în cauză nu poate fi păstrat secret față de administrația autoare a acestei somații.
- 70 În această privință, trebuie amintit că articolul 7 din cartă garantează secretul consultanței juridice acordate de avocat, în ceea ce privește existența și conținutul acesteia. Astfel, persoanele care consultă un avocat se pot aștepta în mod rezonabil ca comunicațiile lor să rămână private și confidențiale și, în afara unor situații excepționale, pot avea încredere în faptul că avocatul lor nu va divulga nimănui, fără acordul lor, faptul că îl consultă.
- 71 Este adevărat că referitor la aceasta, Curtea a statuat printre altele că nu se poate considera că obligația de notificare prevăzută la articolul 8ab alineatul (5) din Directiva 2011/16, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2018/822, aduce atingere substanței dreptului la respectarea comunicațiilor dintre avocați și clienții lor, consacrat la articolul 7 din cartă. Totuși, ea a ajuns la această concluzie după ce a arătat că obligația menționată conducea numai în mod limitat la ridicarea, în privința unui terț intermediar și a administrației fiscale, a confidențialității comunicațiilor dintre avocatul intermediar și clientul său și în special că această dispoziție nu prevedea obligația și nici măcar autorizarea avocatului intermediar de a împărtăși, fără consimțământul clientului său, informații referitoare la conținutul acestor comunicații (Hotărârea Orde van de Vlaamse Balies și alții, punctele 39 și 40).
- 72 Or, în speță, astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctul 50 din concluzii, articolul 177 din AO, prin faptul că exclude aproape integral de la protecția sporită de care trebuie să beneficieze secretul profesional al avocatului, în temeiul articolului 7 din cartă, conținutul consultanței acordate de avocați în

materie fiscală, și anume totalitatea unei ramuri de drept în cadrul căreia avocații își pot consilia clienții, conduce la golirea acestei protecții de însăși conținutul său în cadrul acestei ramuri de drept. La rândul său, somația în litigiu, în măsura în care pare să pornească de la premisa că inopozabilitatea secretului profesional al avocatului care decurge din articolul 177 din AO permite administrației fiscale să solicite întregul dosar deținut de F, printre care detaliile referitoare la conținutul tuturor comunicațiilor dintre F și clientul său, chiar dacă consultanța acordată de F cu privire la înființarea anumitor structuri societare de investiții nu are legătură, potrivit afirmațiilor acesteia, cu domeniul fiscal, extinde și mai mult întinderea atingerii aduse substanței dreptului protejat de articolul 7 din cartă.

- 73 În aceste condiții, trebuie să se constate că o dispoziție națională precum articolul 177 din AO, precum și aplicarea acesteia în speță prin intermediul somației în litigiu, departe de a se limita la situații excepționale, aduc atingere, prin însăși amploarea excluderii de la secretul profesional al avocatului pe care o autorizează în privința comunicațiilor dintre acesta din urmă și clientul său, conținutului esențial al dreptului garantat la articolul 7 din cartă.
- 74 Din ansamblul considerațiilor care precedă rezultă că o somație precum somația în litigiu, întemeiată pe o reglementare națională precum articolul 177 alineatul (2) din AO, implică o atingere adusă substanței dreptului la respectarea comunicațiilor dintre avocat și clientul său și, prin urmare, o ingerință care nu poate fi justificată.
- 75 Având în vedere ceea ce precedă, trebuie să se răspundă la a cincea și la a șasea întrebare că articolul 7 și articolul 52 alineatul (1) din cartă trebuie interpretate în sensul că se opun unei somații precum cea descrisă la punctul 52 din prezenta hotărâre, bazată pe o reglementare națională în temeiul căreia consultanța și reprezentarea de către un avocat în domeniul fiscal nu beneficiază, cu excepția riscului de urmărire penală pentru client, de protecția sporită a comunicațiilor dintre un avocat și clientul său, garantată de acest articol 7.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 76 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

1) Articolul 7 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene

trebuie interpretat în sensul că

consultanța juridică a unui avocat în materia dreptului societăților comerciale intră în domeniul de aplicare al protecției sporite a schimburilor dintre un avocat și clientul său, garantată de acest articol, astfel încât o decizie prin care se impune unui avocat să furnizeze administrației statului membru solicitat, în scopul unui schimb de informații la cerere prevăzut de Directiva 2011/16/CE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE, ansamblul documentației și al informațiilor referitoare la relațiile sale cu clientul său aferente unei asemenea consultanțe constituie o ingerință în dreptul la respectarea comunicațiilor dintre un avocat și clientul său, garantat de articolul menționat.

2) Examinarea aspectelor la care se referă a treia și a patra întrebare nu a evidențiat niciun element de natură să afecteze validitatea Directivei 2011/16 în raport cu articolul 7 și cu articolul 52 din Carta drepturilor fundamentale.

3) Articolul 7 și articolul 52 alineatul (1) din Carta drepturilor fundamentale trebuie interpretate în sensul că se opun unei somații precum cea descrisă la punctul 1 din prezentul dispozitiv, bazată pe o reglementare națională în temeiul căreia consilierea și reprezentarea de către un avocat în domeniul fiscal nu beneficiază, cu excepția riscului de urmărire penală pentru client, de protecția sporită a comunicațiilor dintre un avocat și clientul său, garantată de acest articol 7.