

Causa C-437/19**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

31 maggio 2019

Giudice del rinvio:

Cour administrative (Lussemburgo)

Data della decisione di rinvio:

23 maggio 2019

Appellante:

État du Grand-duché de Luxembourg

Appellata:

L

I. Oggetto e dati della controversia

- 1 Con lettera del 28 febbraio 2018, il directeur de l'administration des contributions directes de Luxembourg (direttore dell'amministrazione delle imposte dirette, Lussemburgo) ingiungeva alla società L (con sede in Lussemburgo) di fornire talune informazioni, nei seguenti termini:

«(...) In data 27 aprile 2017, è pervenuta a questa Amministrazione una richiesta di informazioni da parte dell'Autorità amministrativa francese competente in materia fiscale ai sensi della direttiva 2011/16 (...) nonché della convenzione fiscale tra il Lussemburgo e la Francia (...).

(...)

La persona giuridica oggetto della richiesta è la società F, con sede [in Francia].

Vi preghiamo di fornirci, per il periodo dal 1° gennaio 2012 al 31 dicembre 2016, i seguenti documenti e informazioni (...):

- i nomi e gli indirizzi degli azionisti della società L nonché i nomi e gli indirizzi dei beneficiari effettivi, diretti e indiretti, quali che siano le strutture interposte, della società e la distribuzione del capitale;
- una copia dei registri dei titoli della società L.

(...)» (in prosieguo: la «decisione di ingiunzione»).

- 2 Le autorità francesi dichiaravano di condurre una verifica su una società F (con sede in Francia) la quale eserciterebbe un'attività di locazione su un bene immobile nel comune di (...) (Francia). La società L non solo sarebbe la controllante indiretta della società F (tramite una società di diritto olandese), ma deterrebbe direttamente anche un altro bene immobile nel medesimo comune in Francia. Le autorità francesi precisavano che le persone fisiche, direttamente o indirettamente detentrici dei beni immobili ubicati in Francia, sono tenute a dichiararli e che intendevano conoscere gli azionisti e i beneficiari economici della società L.
- 3 Con decisione del 4 giugno 2018, il direttore respingeva il reclamo della società L che proponeva pertanto un ricorso dinanzi al Tribunal administratif (Tribunale amministrativo, Lussemburgo) tuttora pendente.
- 4 Il 6 agosto 2018 il direttore dell'amministrazione delle imposte dirette del Lussemburgo infliggeva un'ammenda alla società L per la mancata esecuzione della decisione di ingiunzione.
- 5 Il 5 settembre 2018 la società L adiva il Tribunal administratif (Tribunale amministrativo) proponendo un ricorso avverso la decisione di irrogazione dell'ammenda.
- 6 Con sentenza del 18 dicembre 2018, il Tribunal administratif (Tribunale amministrativo) accoglieva il ricorso e annullava la decisione di irrogazione dell'ammenda del 6 agosto 2018.
- 7 Il tribunale, in sostanza, ha dichiarato invalida la decisione di ingiunzione a causa di una contraddizione tra l'identità del contribuente specificata nella decisione di ingiunzione del 28 febbraio 2018, da una parte, e le spiegazioni fornite dalle autorità francesi riguardo al fine per il quale venivano chieste le informazioni, dall'altra, tale per cui permanevano dubbi sull'identità del contribuente oggetto della richiesta di informazioni. Detto giudice ha più precisamente sottolineato che le spiegazioni contenute nella richiesta di informazioni del 27 aprile 2017 inducevano a concludere che l'indagine in corso non riguardasse la società F, tuttavia menzionata nella richiesta di scambio di informazioni quale persona oggetto dell'indagine in Francia, e la relativa imposizione, bensì i beneficiari economici, persone fisiche, della società L, i quali, ai sensi della legge francese, sarebbero soggetti a un obbligo di dichiarazione della detenzione di diversi beni immobili ubicati sul territorio francese.

- 8 Con atto introduttivo depositato il 21 dicembre 2018, l'État du Grand-duché de Luxembourg (Stato del Granducato di Lussemburgo, in prosieguo: lo «Stato») interponeva appello avverso tale sentenza.

II. Disposizioni pertinenti

Diritto dell'Unione

Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea

- 9 L'articolo 47 della Carta, intitolato «Diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale», dispone quanto segue:

«Ogni persona i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo.

Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. Ogni persona ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare».

Direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE

- 10 Il considerando 9 così recita:

«(...) La norma di “prevedibile pertinenza” è predisposta per lo scambio di informazioni in materia fiscale nella misura più ampia possibile e, nel contempo, per chiarire che gli Stati membri non possono procedere a richieste generiche di informazioni o richiedere informazioni che probabilmente non sono pertinenti alle questioni fiscali di un contribuente. Gli obblighi procedurali previsti dall'articolo 20 della presente direttiva richiedono un'interpretazione ampia per non frustrare l'efficace scambio di informazioni».

- 11 L'articolo 1, intitolato «Oggetto» prevede quanto segue:

«1. La presente direttiva stabilisce le norme e le procedure in base alle quali gli Stati membri cooperano fra loro ai fini dello scambio di informazioni prevedibilmente pertinenti per l'amministrazione e l'applicazione delle leggi nazionali degli Stati membri relative alle imposte di cui all'articolo 2 (...)».

- 12 Il successivo articolo 5, intitolato «Procedura che disciplina lo scambio di informazioni su richiesta», così dispone:

«Su richiesta dell'autorità richiedente, l'autorità interpellata trasmette all'autorità richiedente le informazioni previste all'articolo 1, paragrafo 1, di cui sia in possesso o che ottenga a seguito di un'indagine amministrativa».

13 L'articolo 20, intitolato «Formulari e formati elettronici tipo», sancisce quanto segue:

«1. (...)

2. Il formulario tipo di cui al paragrafo 1 include almeno le seguenti informazioni che l'autorità richiedente deve fornire:

- a) l'identità della persona oggetto della verifica o indagine;
- b) il fine fiscale per il quale si richiedono le informazioni.

L'autorità richiedente può fornire, per quanto a essa noto e in linea con gli sviluppi internazionali, il nome e l'indirizzo di qualsiasi persona ritenuta in possesso delle informazioni richieste nonché qualsiasi elemento che possa facilitare la raccolta delle informazioni da parte dell'autorità richiesta. (...).

III. Tesi dell'appellante

14 Lo Stato contesta che le informazioni richieste siano manifestamente prive di qualsiasi prevedibile pertinenza tenuto conto del contribuente coinvolto, dei terzi eventualmente informati e del fine fiscale perseguito. Più specificamente, l'appellante contesta al Tribunal [administratif] di aver ritenuto che permangano dubbi riguardo all'identità dei contribuenti oggetto della richiesta. Esso sostiene che le spiegazioni contenute nella richiesta delle autorità francesi consentono di identificare le persone cui la medesima si riferisce, in quanto tale richiesta concerne l'imposizione dei beneficiari economici, persone fisiche, della società L che, ai sensi della legislazione francese, sono soggette a un obbligo di dichiarazione dei beni immobili direttamente o indirettamente detenuti in Francia.

15 Pur ammettendo che, nella specie, né la richiesta di scambio di informazioni delle autorità francesi né la decisione di ingiunzione precisano i nomi delle persone fisiche cui la richiesta si riferisce, ma soltanto quello della società francese F, dalla cui procedura di verifica è partita l'indagine relativa ai beneficiari, persone fisiche direttamente o indirettamente collegate a tale società, lo Stato sottolinea che lo scopo della richiesta consisterebbe segnatamente nel determinare i nomi di dette persone fisiche che sarebbero tenute a dichiarare tutti i beni immobili di cui dispongono direttamente o indirettamente in Francia. Esso aggiunge che, considerata la mancata cooperazione da parte della società francese, sussisterebbero consistenti motivi per ritenere che dette persone fisiche non abbiano ottemperato alle loro obbligazioni tributarie e che le autorità francesi cerchino pertanto di ottenere informazioni relative a contribuenti, indubbiamente non identificati per nome, ma comunque individuati in modo preciso. Inoltre, alla

luce del fatto che la società L detiene un immobile in Francia e degli evidenti legami di tale società con la società F, le autorità francesi, secondo lo Stato, avrebbero chiaramente individuato un nesso con l'indagine tributaria in Francia.

- 16 Lo Stato ne deduce che le autorità francesi possono legittimamente rivolgersi all'autorità lussemburghese competente per ottenere le informazioni relative all'identità dei proprietari della società lussemburghese. Esso sostiene che tale richiesta non può essere qualificata come manifestamente priva di qualsiasi prevedibile pertinenza.
- 17 Lo Stato si sofferma sulla nozione di «prevedibile pertinenza». Esso sottolinea che la società F sarebbe una société civile immobilière (società civile immobiliare), fiscalmente trasparente e detenuta al 100% dalla società per azioni di diritto olandese N, la quale sarebbe, a propria volta, detenuta al 100% dalla società L. Lo Stato ritiene che le informazioni richieste siano prevedibilmente pertinenti nei limiti in cui la normativa francese impone, in particolare alle persone fisiche, di dichiarare i redditi da beni immobili direttamente o indirettamente detenuti in Francia. Esso aggiunge che sarebbe inconcepibile che una société civile immobilière (società immobiliare), attraverso una semplice struttura, creando una società di comodo in un secondo paese e costituendo una terza società in un altro paese, possa eludere le obbligazioni tributarie relative alla dichiarazione della detenzione di un immobile situato nel primo paese.
- 18 A conferma della prevedibile pertinenza delle informazioni in tal modo richieste dalle autorità francesi, lo Stato richiama il commento dell'articolo 26 del Modello di convenzione fiscale dell'OCSE in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, il quale preciserebbe in primo luogo che *«una richiesta di informazioni non costituirebbe una “pesca di informazioni” per il semplice motivo che il nome o l'indirizzo (o entrambi) della persona sotto indagine o verifica non sia stato indicato»*, ma che lo Stato richiedente dovrebbe pertanto *«includere altre informazioni sufficienti a consentire l'identificazione del contribuente»*. In secondo luogo, il commento in parola confermerebbe che un'indagine su un determinato gruppo di contribuenti è conforme ai requisiti di cui all'articolo 26, paragrafo 1, del Modello di convenzione purché rispetti la norma di prevedibile pertinenza, ma che sarebbe necessario che *«lo Stato richiedente fornisca una descrizione dettagliata del gruppo nonché dei fatti e delle circostanze su cui si fonda la richiesta, unitamente ad una spiegazione della legge applicabile e delle ragioni per le quali si ritiene che i contribuenti oggetto della richiesta collettiva non abbiano rispettato tale legge»*.
- 19 Quanto all'articolo 20, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2011/16, lo Stato sostiene che la direttiva medesima non fa distinzioni tra un'identificazione nominativa ed individuale e un'identità determinabile. Pertanto, nella direttiva non sussisterebbero elementi che vieterebbero il secondo approccio, secondo il quale sarebbe sufficiente che sia determinabile l'identità della persona interessata. Inoltre, secondo lo Stato, la circostanza che la determinazione indiretta delle persone fisiche debba avvenire attraverso tre società, situate in tre diversi Stati al

fine di occultare il beneficiario effettivo dell'immobile detenuto in Francia, non sarebbe idonea a pregiudicare il legame prevedibilmente pertinente delle informazioni richieste.

- 20 Infine, lo Stato ritiene che in tale fase sia prematuro adire la Corte di giustizia, rinviando alle trasposizioni della direttiva 2015/849, del 20 maggio 2015, relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a fini di riciclaggio (...), che istituisce, tra l'altro, un meccanismo nazionale in ciascuno Stato membro volto all'identificazione dei titolari effettivi, e della direttiva 2018/822/UE, del 25 maggio 2018, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica, che entrerà in vigore il 1° luglio 2020, integrando la direttiva 2011/16 e aggiungendovi i titolari effettivi. In tal modo, la comunicazione dei titolari effettivi e più generalmente delle informazioni riguardanti l'identificazione degli intermediari e dei contribuenti pertinenti, compresi il nome, la data e il luogo di nascita (in caso di persona fisica), la residenza a fini fiscali e, ove opportuno, le persone che costituiscono imprese associate del contribuente pertinente, in futuro avverrebbe, all'occorrenza, in modo automatico e regolare attraverso i canali tra le amministrazioni tributarie.

IV. Tesi dell'appellata

- 21 L'appellata rammenta che la decisione di ingiunzione del 28 febbraio 2018 indica che il contribuente cui si riferisce la richiesta delle autorità francesi è la società francese F. In essa si afferma che le spiegazioni fornite dalle autorità tributarie francesi sul fine fiscale sarebbero in evidente contraddizione con l'indicazione del contribuente oggetto della decisione di ingiunzione. In realtà, la richiesta di informazioni non sarebbe intesa a chiarire le questioni fiscali della società F bensì, al contrario, a individuare una o più persone fisiche ancora sconosciute che avrebbero dovuto dichiarare di detenere, tramite una o più sociétés à prépondérance immobilière (società a prevalenza immobiliare), un immobile situato in Francia e che non avrebbero osservato tale obbligo legale. Secondo l'appellata, tale «*evidente contraddizione*» rivelerebbe il tentativo, da parte delle autorità tributarie francesi, di andare a «pesca d'informazioni», appoggiato dal direttore nel caso di specie.
- 22 In altri termini, le informazioni richieste, vale a dire l'identità degli azionisti e dei titolari effettivi dell'appellata, riguarderebbero specificamente le persone che le autorità tributarie francesi avrebbero dovuto presumibilmente identificare o rendere quanto meno identificabili nella loro richiesta.
- 23 L'appellata ne evince che la decisione di ingiunzione del 28 febbraio 2018 violerebbe il criterio della prevedibile pertinenza, ragion per cui la decisione che irroga l'ammenda controversa dovrebbe essere annullata per essere stata adottata su una base illegittima.

- 24 Infine, l'appellata ricostruisce lo stato delle informazioni che sarebbero state in suo possesso al momento della proposizione del suo ricorso e al momento attuale, al fine di valutare la prevedibile pertinenza della richiesta delle autorità francesi. Essa si sofferma sull'evoluzione delle informazioni comunicatele nel corso degli scambi sia scritti sia verbali con lo Stato. Non avendo accesso alla richiesta originaria trasmessa dalle autorità tributarie francesi, essa non sarebbe in grado di verificare il reale contenuto della medesima, dovendosi così attenere alle spiegazioni incoerenti e concise fornite dallo Stato.
- 25 L'appellata chiede di sollevare a tale titolo una questione pregiudiziale vertente sull'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»). A suo parere, il diritto a un ricorso effettivo, garantito dall'articolo 47 della Carta, richiederebbe che un singolo possa sottoporre un atto amministrativo derivante da un'attuazione del diritto dell'Unione a un giudice imparziale, senza che l'esercizio di tale diritto lo esponga al rischio, in caso di esito sfavorevole nei suoi confronti, che gli sia irrogata o mantenuta un'ammenda amministrativa allorché quest'ultima è stata decisa senza che egli sia stato in grado di accedere preventivamente alle informazioni minime atte a consentirgli di accertare la prevedibile pertinenza delle informazioni che gli venivano richieste con la decisione di ingiunzione.

V. Valutazione della Cour administrative (Corte amministrativa, Lussemburgo)

- 26 La Cour non condivide l'analisi del Tribunal administratif (Tribunale amministrativo) secondo cui permanerebbero dubbi riguardo all'identità del contribuente oggetto della richiesta di informazioni, incertezza che priverebbe le informazioni richieste di qualsiasi prevedibile pertinenza.
- 27 È vero che la decisione di ingiunzione del 28 febbraio 2018 indica la società F come unico contribuente oggetto dell'indagine delle autorità francesi. Tuttavia, sia la società F sia la società L figurano nella richiesta delle autorità francesi come persone giuridiche sotto indagine in Francia in quanto società che detengono beni immobili situati nello Stato medesimo, o una partecipazione in una società che detiene siffatti beni immobili. Dal contenuto complessivo della domanda del 27 aprile 2017 emerge pertanto che le società F e L sono le persone giuridiche oggetto dell'indagine in corso da parte delle autorità francesi. Tale indagine presenta una peculiarità derivante dalla legislazione francese secondo cui la detenzione diretta di beni immobili situati in Francia, nonché la detenzione di quote di una società che detiene beni immobili ubicati in Francia, fanno sorgere in capo alle persone fisiche costituenti gli azionisti e beneficiari economici di tali società l'obbligo di dichiarare tali detenzioni indirette di beni immobili.
- 28 Ne consegue che, contrariamente alla conclusione di segno opposto cui è giunto il Tribunal [administratif] e all'argomento dell'appellata, la richiesta di informazioni del 27 aprile 2017 non presenta una contraddizione tra le persone realmente

oggetto dell'indagine in corso da parte delle autorità francesi e il fine fiscale addotto nella richiesta, ragion per cui le informazioni richieste non sono manifestamente prive di qualsiasi prevedibile pertinenza alla luce del contribuente interessato, dei terzi eventualmente informati e del fine fiscale perseguito.

- 29 Si deve, tuttavia, rammentare che, nella richiesta di informazioni, le autorità francesi non hanno fornito alcuna informazione sulle persone fisiche sotto indagine in Francia, limitandosi ad affermare che «l'amministrazione tributaria francese intenderebbe conoscere gli azionisti e i beneficiari economici della società L».
- 30 Orbene, nella sentenza del 16 maggio 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, punti 63 e 64), la Corte di giustizia ha interpretato l'articolo 1, paragrafo 1, e l'articolo 5 della direttiva 2011/16 nel senso che «i termini "prevedibilmente pertinenti" designano la qualità che le informazioni richieste devono presentare. L'obbligo che incombe all'autorità interpellata a norma dell'articolo 5 della direttiva 2011/16 di cooperare con l'autorità richiedente non si estende alla trasmissione di informazioni che siano prive di tale qualità», ragion per cui «la qualità di "prevedibile pertinenza" delle informazioni richieste costituisce una condizione della domanda ad esse relativa».
- 31 La Corte di giustizia ha statuito che «l'autorità interpellata deve, in linea di principio, avere fiducia nell'autorità richiedente e presumere che la richiesta di informazioni sottoposta sia conforme al diritto nazionale dell'autorità richiedente e necessaria ai fini della sua indagine», ma che la stessa «deve tuttavia verificare se le informazioni richieste non siano prive di qualsiasi prevedibile pertinenza per l'indagine condotta dall'autorità richiedente». La Corte di giustizia ha poi precisato che occorre fare riferimento all'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2011/16, il quale menziona elementi pertinenti ai fini di tale verifica, tra i quali «si annoverano, da un lato, informazioni che devono essere fornite dall'autorità richiedente, ossia l'identità della persona oggetto della verifica o indagine e il fine fiscale per il quale si richiedono le informazioni e, dall'altro lato, eventualmente, le coordinate di qualsiasi persona ritenuta in possesso delle informazioni richieste nonché qualsiasi indicazione che possa facilitare la raccolta delle informazioni da parte dell'autorità richiesta» (sentenza del 16 maggio 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punti 77, 78 e 79).
- 32 Si deve aggiungere che l'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2011/16 individua, alla sua lettera a), come una delle informazioni minime «che l'autorità richiedente deve fornire», «l'identità della persona oggetto della verifica o indagine».
- 33 Dalle disposizioni pertinenti della direttiva 2011/16 e dalla sentenza *Berlioz la Cour administrative* (Corte amministrativa) desume quindi che l'identità del contribuente cui si riferisce l'indagine nello Stato membro richiedente è un'informazione che l'autorità competente di tale Stato deve obbligatoriamente fornire allo Stato interpellato per rendere ragione della prevedibile pertinenza

delle informazioni richieste alla luce dell'imposizione di cui trattasi e del fine fiscale addotto. Solo a tale condizione la richiesta di scambio di informazioni di uno Stato membro richiedente è conforme al criterio della «prevedibile pertinenza» nonché all'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2011/16, e comporta l'obbligo per lo Stato membro interpellato di cooperare.

- 34 Nel caso di specie, la richiesta delle autorità francesi non contiene l'identificazione nominativa e individuale degli azionisti e dei titolari effettivi della società L, ma riguarda tali soggetti in quanto gruppo di persone che sono oggetto di una designazione collettiva sulla base di criteri comuni definiti dall'autorità competente dello Stato richiedente.
- 35 La Cour administrative (Corte amministrativa) rammenta che l'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2011/16, alla sua lettera a), individua, come una delle informazioni minime «che l'autorità richiedente deve fornire», «l'identità della persona oggetto della verifica o indagine». Essa aggiunge che, pur se la direttiva 2011/16 non fornisce ulteriori indicazioni circa il contenuto di tale obbligo di identificare il contribuente oggetto dell'indagine nello Stato richiedente, la Cour non può tuttavia accogliere la tesi dell'appellante secondo cui basterebbe che l'identità sia determinabile.
- 36 L'identificazione di una persona, infatti, presuppone che siano indicati elementi sufficienti a consentirne un'individuazione che escluda qualsiasi possibilità di confusione con un'altra persona.
- 37 Sulla base di tale comune accezione della nozione di identità, l'articolo 20, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2011/16 dovrebbe essere interpretato nel senso che la richiesta di informazioni deve già contenere di per sé indicazioni sufficienti a consentire di identificare individualmente il contribuente o i contribuenti oggetto dell'indagine nello Stato richiedente, non essendo sufficiente che la richiesta si limiti a fornire elementi comuni atti a determinare un gruppo più o meno ampio di persone non identificate, il tutto al fine di ottenere da parte dello Stato interpellato informazioni complementari che gli consentiranno, all'occorrenza, di raccogliere tutti gli elementi idonei a identificare i contribuenti interessati.
- 38 In tale fase, sulla base dello specifico requisito de quo derivante dall'articolo 20, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2011/16, la Cour administrative (Corte amministrativa) potrebbe quindi essere indotta a concludere che un'identificazione individuale da parte dello Stato richiedente dei contribuenti cui concretamente si riferisce l'indagine della sua amministrazione nazionale costituisca una condizione di legittimità della richiesta di scambio di informazioni e che una siffatta richiesta, che si limiti a presentare caratteristiche comuni unicamente atte a delimitare una cerchia di persone accomunate da tali caratteristiche, senza identificarle individualmente, non sia conforme alla disposizione in parola.

- 39 Per quanto riguarda l'articolo 26 del Modello di convenzione fiscale dell'OCSE in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e del relativo commento, la Cour administrative (Corte amministrativa) rammenta anzitutto che nella sentenza Berlioz la Corte di giustizia ha statuito che «tale nozione di prevedibile pertinenza riflette quella utilizzata all'articolo 26 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE, sia in virtù della somiglianza dei concetti utilizzati, sia del riferimento alle convenzioni dell'OCSE nel preambolo della proposta di direttiva del Consiglio COM(2009) 29 final, del 2 febbraio 2009, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, poi approvata nell'adozione della direttiva 2011/16» (sentenza del 16 maggio 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, punto 67).
- 40 Tuttavia, la Cour administrative (Corte amministrativa) rileva che detto commento, a tenore della formulazione adottata nel 2005 e ancora valida nel periodo di elaborazione della direttiva 2011/16, tra il 2009 e il 2011, precisava al suo punto 5 che *«la norma di “prevedibile pertinenza” ha lo scopo di garantire uno scambio di informazioni in materia fiscale il più ampio possibile e, nel contempo, di precisare chiaramente che gli Stati contraenti non possono “andare a pesca di informazioni” o richiedere informazioni che è poco probabile siano rilevanti per dirimere le cause di natura tributaria di un determinato contribuente»*. Tale punto del commento, pertanto, si riferisce parimenti a un *«determinato contribuente»*, nozione parallela a quella di «un contribuente» utilizzata al considerando 9 della direttiva 2011/16. Questa corrispondenza consente di concludere che, nel periodo di elaborazione della direttiva 2011/16, anche il Modello di convenzione fiscale si fondava sul presupposto di principio di un'identificazione, da parte dello Stato richiedente, del contribuente oggetto dello scambio di informazioni tra due Stati.
- 41 Solo con l'aggiornamento dell'articolo 26 del Modello di convenzione e del relativo commento, adottato dal Consiglio dell'OCSE il 17 luglio 2012 e integrato al Modello di convenzione nel luglio 2014, è stato aggiunto al commento un punto 5.1, il quale precisa che *«una richiesta di informazioni non costituisce una “pesca di informazioni” per il semplice motivo che il nome o l'indirizzo (o entrambi) della persona sotto indagine o verifica non sia stato indicato. (...) Tuttavia, qualora lo Stato richiedente non fornisca il nome o l'indirizzo (o entrambi) del contribuente sotto verifica o indagine deve includere altre informazioni sufficienti a consentire l'identificazione del contribuente»*. Allo stesso modo, in seguito al medesimo aggiornamento, un nuovo punto 5.2 del commento introduce alcune precisazioni secondo cui *«(...) quando la domanda concerne un gruppo di contribuenti non identificati individualmente (...) è quindi necessario che lo Stato richiedente fornisca una descrizione dettagliata del gruppo nonché dei fatti e delle circostanze specifiche su cui si fonda la richiesta, unitamente ad una spiegazione della legge applicabile e delle ragioni per le quali si ritiene che i contribuenti oggetto della richiesta collettiva non abbiano rispettato tale legge, supportata da una chiara base fattuale»*.

- 42 Tuttavia, la Cour administrative (Corte amministrativa) dubita fortemente che l'aggiornamento del commento del Modello di convenzione del 2012/14 possa essere integralmente ripreso nell'applicazione della direttiva 2011/16 per quanto riguarda la determinazione dei contribuenti oggetto dell'indagine nello Stato richiedente rispetto alla sua applicazione successiva. Essa ne dubita segnatamente perché l'indicazione dell'identità del contribuente oggetto dell'indagine nello Stato richiedente richiesta dall'articolo 20, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2011/16 costituisce una condizione specifica che non figura nel testo dell'articolo 26 del Modello di convenzione.
- 43 Più fondamentalmente, la presa in considerazione degli sviluppi del Modello di convenzione e del relativo commento nell'interpretazione della direttiva comporterebbe un'estensione degli obblighi degli Stati membri stabiliti dal Consiglio mediante l'adozione della direttiva 2011/16, in quanto l'obbligo di dare seguito a una richiesta di scambio sorgerebbe non solo nel caso in cui la richiesta precisi l'identità del contribuente cui si riferisce, ma ogniqualvolta essa riguardi un gruppo di contribuenti non individualmente identificati. In altre parole, la medesima norma della prevedibile pertinenza contenuta nel testo iniziale della direttiva 2011/16 – che si configura come una condizione di legittimità di una richiesta di informazioni, sempre invocabile dal detentore delle informazioni richieste – verrebbe d'ora in poi considerata soddisfatta in casi che in precedenza non avrebbero potuto essere ritenuti conformi a tale norma, benché la formulazione dell'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2011/16 sia rimasta immutata.
- 44 La Cour administrative (Corte amministrativa) ritiene che l'interpretazione dell'articolo 1, paragrafo 1, dell'articolo 5 e dell'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2011/16 susciti dubbi in merito al requisito dell'identificazione del contribuente oggetto dell'indagine nello Stato richiedente, quale prevista dall'articolo 20, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2011/16, nello specifico contesto dell'applicazione del criterio della prevedibile pertinenza delle informazioni richieste da uno Stato membro a un altro Stato membro.
- 45 La Cour administrative (Corte amministrativa) aggiunge che la tesi dello Stato relativa al carattere prematuro di un rinvio pregiudiziale non può essere accolta. È infatti compito della Cour administrative (Corte amministrativa) valutare la legittimità della decisione di ingiunzione alla luce del contesto giuridico alla data del 28 febbraio 2018. Orbene, lo stesso Stato ammette che la direttiva 2015/849 sopraindicata è stata trasposta dalla loi du 13 janvier 2019 instituant un registre des bénéficiaires effectifs (legge del 13 gennaio 2019 che istituisce un registro dei titolari effettivi) e che l'entrata in vigore della summenzionata direttiva 2018/822 è prevista per il 1° luglio 2020. Pertanto, le disposizioni delle due direttive in parola non possono essere validamente invocate dallo Stato, considerato che le medesime, alle rispettive date delle due decisioni oggetto del presente ricorso, non spiegavano ancora alcun effetto nei confronti dell'appellata.

- 46 Occorre pertanto sottoporre alla Corte di giustizia una prima questione riguardante il contenuto del requisito dell'identificazione del contribuente oggetto dell'indagine nello Stato richiedente derivante dalla direttiva 2011/16.
- 47 Qualora, poi, la Corte di giustizia riconoscesse la validità di una richiesta di scambio di informazioni relativa a un gruppo di contribuenti non individualmente identificati, con riferimento al punto 5.2 del commento dell'articolo 26 del Modello di convenzione dell'OCSE, si porrebbe la questione se il rispetto della norma della prevedibile pertinenza comporti che lo Stato membro richiedente, per provare di non andare a «pesca di informazioni», nonostante la mancata indicazione individuale dei contribuenti interessati, possa dimostrare di condurre un'indagine mirata riguardante un gruppo circoscritto di persone e non una semplice verifica fiscale generalizzata e che tale indagine verte sulla verifica di un preciso obbligo legale. In altre parole, e per riprendere la formulazione di cui al punto 5.2 del commento dell'articolo 26 del Modello di convenzione dell'OCSE, la seconda questione da porsi è se, nel caso di una richiesta riguardante un gruppo di persone, il criterio della prevedibile pertinenza richieda *«che lo Stato richiedente fornisca una descrizione dettagliata del gruppo nonché dei fatti e delle circostanze specifiche su cui si fonda la richiesta, unitamente ad una spiegazione della legge applicabile e delle ragioni per le quali si ritiene che i contribuenti oggetto della richiesta collettiva non abbiano rispettato tale legge, supportata da una chiara base fattuale»*.
- 48 Infine, l'appellata suggerisce di sollevare una terza questione sul rispetto dell'articolo 47 della Carta. Il presente ricorso corrisponde, in sostanza, a quello che ha dato luogo alla sentenza Berlioz, secondo cui il giudice amministrativo è tenuto a valutare in via incidentale la validità di una decisione di ingiunzione nell'ambito di un ricorso diretto avverso una decisione relativa alla fissazione di un'ammenda adottata per darvi seguito qualora il diritto interno non preveda alcun ricorso diretto contro una decisione di ingiunzione. L'appellata, infatti, ha proposto il presente ricorso avverso la decisione con cui è stata inflitta l'ammenda del 6 agosto 2018 e, in tale ambito, contesta in via incidentale la validità della decisione di ingiunzione del 28 febbraio 2018.
- 49 L'appellata è venuta a conoscenza delle informazioni minime sulla richiesta di scambio di informazioni delle autorità francesi solo nel contesto del suo ricorso ed è stata quindi in grado di valutare con cognizione di causa la validità della decisione di ingiunzione soltanto in tale fase avanzata. Orbene, laddove la decisione giudiziaria di rigetto del suo ricorso diventasse definitiva, l'appellata diverrebbe soggetta all'ammenda fissata con la decisione del 6 agosto 2018. Essa critica pertanto legittimamente il fatto di non avere mai potuto disporre di un termine utile per decidere, avendo piena cognizione di tutte le informazioni minime, di conformarsi alla decisione di ingiunzione del 28 febbraio 2018 fornendo al direttore le informazioni richieste. Essa solleva la pertinente questione se il diritto a un ricorso effettivo sancito dall'articolo 47 della Carta debba comportare che, in una situazione come quella del caso di specie e in seguito a un eventuale riconoscimento definitivo della validità delle decisioni di ingiunzione e

di fissazione di un'ammenda emesse nei suoi confronti, al detentore delle informazioni debba essere concesso un determinato periodo di tempo affinché possa dar seguito alla decisione di ingiunzione e che l'ammenda possa diventare esigibile solo qualora il detentore non adempia entro tale termine.

VI. Questioni pregiudiziali

50 La Cour administrative (Corte amministrativa, Lussemburgo) sottopone alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

- 1) Se l'articolo 20, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2011/16 debba essere interpretato nel senso che una richiesta di scambio di informazioni formulata dall'autorità di uno Stato membro richiedente che definisce i contribuenti cui si riferisce la richiesta di scambio in base alla loro semplice qualità di azionisti e di beneficiari economici di una persona giuridica, senza che tali contribuenti siano stati preventivamente oggetto di un'identificazione nominativa e individuale da parte dell'autorità richiedente, sia conforme ai requisiti di identificazione stabiliti da tale disposizione.
- 2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se l'articolo 1, paragrafo 1, e l'articolo 5 della direttiva medesima debbano essere interpretati nel senso che il rispetto della norma della prevedibile pertinenza comporta che l'autorità dello Stato membro richiedente, per dimostrare l'assenza di una «pesca di informazioni» nonostante la mancanza di una identificazione individuale dei contribuenti interessati, possa corroborare con spiegazioni chiare e sufficienti il fatto di condurre un'indagine mirata riguardante un gruppo circoscritto di persone e non una semplice verifica fiscale generalizzata e che tale indagine è giustificata da fondati sospetti in ordine all'inosservanza di un preciso obbligo legale.
- 3) Se l'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea debba essere interpretato nel senso che, qualora
 - un singolo al quale l'autorità competente dello Stato membro interpellato abbia irrogato una sanzione amministrativa pecuniaria per non aver ottemperato a una decisione amministrativa che gli ingiunge di fornire informazioni nell'ambito di uno scambio di informazioni tra amministrazioni tributarie nazionali ai sensi della direttiva 2011/16, decisione non suscettibile di ricorso giurisdizionale secondo il diritto interno dello Stato membro interpellato, abbia contestato la legittimità di tale decisione in via incidentale nell'ambito di un ricorso giurisdizionale diretto avverso la sanzione pecuniaria e
 - sia venuto a conoscenza delle informazioni minime previste dall'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2011/16 solo nel corso del procedimento giudiziario avviato a seguito del suo ricorso giurisdizionale avverso detta sanzione,

a tale singolo deve essere concesso, una volta divenuto definitivo il riconoscimento in via incidentale della validità della decisione di ingiunzione e della decisione con cui è stata fissata l'ammenda, emesse nei suoi confronti, un termine sospensivo per il pagamento dell'ammenda affinché egli possa dare seguito, dopo essere in tal modo venuto a conoscenza degli elementi relativi alla prevedibile pertinenza definitivamente confermata dal giudice competente, alla decisione di ingiunzione.

DOCUMENTO DI LAVORO