

Cauza C-437/19**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98
alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

31 mai 2019

Instanța de trimitere:

Cour administrative (Luxemburg)

Data deciziei de trimitere:

23 mai 2019

Apelant:

État du Grand-duché de Luxembourg

Intimată:

L

I. Obiectul și datele litigiului

- 1 Prin scrisoarea din 28 februarie 2018, directeur de l'administration des contributions directes de Luxembourg [directorul administrației contribuțiilor directe din Luxembourg] a impus societății L (cu sediul în Luxembourg) să îi furnizeze anumite informații, după cum urmează:

„[...] La 27 aprilie 2017, autoritatea competentă a administrației fiscale franceze ne-a transmis o cerere de informații în temeiul Directivei 2011/16 [...], precum și al convenției fiscale dintre Luxemburg și Franța [...].

[...]

Persoana juridică vizată de cerere este societatea F, cu sediul [în Franța].

Vă rugăm să aveți amabilitatea să ne furnizați, pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2012 și 31 decembrie 2016, următoarele informații și documente [...].

- Vă rugăm să comunicați numele și adresele acționarilor societății L, precum și numele și adresele beneficiarilor reali, direcți și indirecti, indiferent de structurile interpuse, ai societății și repartizarea capitalului;
- Vă rugăm să furnizați o copie a registrelor titlurilor societății L.

[...]” (denumită în continuare „decizia prin care se dispune furnizarea de informații”).

- 2 Autoritățile franceze au indicat efectuează o verificare a unei societăți F (cu sediul în Franța), care desfășură o activitate de închiriere a unui bun imobil în comuna [...] (Franța). Societatea F ar fi nu numai societatea-mamă indirectă a societății F (prin intermediul unei societăți de drept neerlandez), ci ar deține de asemenea, în mod direct, un alt bun imobil în aceeași comună în Franța. Autoritățile franceze au explicat că persoanele fizice care dețin, în mod direct sau indirect, bunuri imobile situate în Franța trebuie să le declare și că intenția lor este să cunoască acționarii și beneficiarii economici ai societății L.
- 3 Prin decizia din 4 iunie 2018, directorul a respins reclamația societății L care a sesizat apoi tribunal administrativ [Tribunalul Administrativ] cu o acțiune încă pendinte.
- 4 La 6 august 2018, directeur de l’administration des contributions directes [directorul administrației contribuțiilor directe] din Luxemburg a aplicat societății L o amendă pentru neexecutarea deciziei prin care se dispune furnizarea de informații.
- 5 La 5 septembrie 2018, societatea L a sesizat tribunal administrativ cu o acțiune împotriva deciziei de aplicare a unei amenzi.
- 6 Prin hotărârea din 18 decembrie 2018, tribunal administrativ a declarat că acțiunea este întemeiată și a anulat decizia de aplicare a unei amenzi din 6 august 2018.
- 7 Tribunal a considerat, în esență, că decizia prin care se dispune furnizarea de informații este lipsită de validitate ca urmare a unei contradicții între, pe de o parte, identitatea contribuabilului specificată în decizia prin care se dispune furnizarea de informații din 28 februarie 2018 și, pe de altă parte, explicațiile furnizate de autoritățile franceze cu privire la scopul în care sunt solicitate informațiile, astfel încât ar persista o îndoială cu privire la identitatea contribuabilului vizat de cererea de informații. Acesta a subliniat în special că explicațiile conținute în solicitarea de informații din 27 aprilie 2017 ar conduce la concluzia că ancheta în curs nu ar viza societatea F, menționată totuși în cererea de schimb ca o persoană care face obiectul unei anchete în Franța, și impozitarea acesteia, ci mai degrabă beneficiarii economici, persoane fizice, ai societății L, care ar fi, în temeiul legislației franceze, supuși unei obligații de declarare a bunurilor imobile pe care le dețin și care sunt situate pe teritoriul francez.

- 8 Prin cererea introductivă depusă la 21 decembrie 2018, Marele Ducat al Luxemburgului (denumit în continuare „statul”) a declarat apel împotriva acestei hotărâri.

止*□婁□念□暉□燿*血軋× 颯H佂J儀J勻*□堀∴II. **Dispozițiile în cauză**

Dreptul Uniunii

Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene

- 9 Articolul 47, intitulat „Dreptul la o cale de atac eficientă și la un proces echitabil”, prevede:

„Orice persoană ale cărei drepturi și libertăți garantate de dreptul Uniunii sunt încălcate are dreptul la o cale de atac eficientă în fața unei instanțe judecătorești, în conformitate cu condițiile stabilite de prezentul articol.

Orice persoană are dreptul la un proces echitabil, public și într-un termen rezonabil, în fața unei instanțe judecătorești independente și imparțiale, constituită în prealabil prin lege. Orice persoană are posibilitatea de a fi consiliată, apărută și reprezentată.”

Directiva 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE

- 10 Considerentul (9) are următorul conținut:

„[...] Standardul «relevanței previzibile» are rolul de a crea condițiile pentru schimbul de informații în domeniul fiscal în cea mai mare măsură posibilă și, în același timp, de a clarifica faptul că statele membre nu au posibilitatea de a se implica în «anchete pentru găsirea probelor» sau de a solicita informații puțin probabil a fi relevante pentru veniturile impozabile ale unui contribuabil dat. Articolul 20 din prezenta directivă cuprinde cerințe procedurale; aceste dispoziții ar trebui interpretate într-un mod mai larg, pentru a nu împiedica schimbul efectiv de informații”.

- 11 Articolul 1, intitulat „Obiect”, prevede:

„(1) 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. (...)”

- 12 Articolul 5, intitulat „Procedura aplicabilă schimbului de informații la cerere”, prevede:

„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.”

13 Articolul 20, intitulat „Formulare-tip și formate electronice”, prevede:

„(1) [...]

(2) Formularul-tip menționat la alineatul (1) include cel puțin următoarele informații care trebuie furnizate de către autoritatea solicitantă:

- (a) identitatea persoanei care face obiectul examinării sau al anchetei;
- (b) scopul fiscal urmărit.

În măsura cunoscută și în acord cu evoluțiile internaționale, autoritatea solicitantă poate furniza numele și adresa oricărei persoane despre care se crede că deține informațiile solicitate, precum și orice element care poate facilita colectarea de informații de către autoritatea solicitată. [...]

止*□婁□念□醇□燻*血軋× 颯H公J儀J勻*□堀:III. Poziția apelantului

- 14 Statul contestă că informațiile solicitate sunt în mod vădit lipsite de orice relevanță previzibilă având în vedere contribuabilul în cauză, terții eventual informați și scopul fiscal urmărit. Acesta reproșează tribunalului în special faptul că a apreciat că ar persista o îndoială cu privire la identitatea contribuabililor care fac obiectul cererii. Statul susține că explicațiile conținute în cererea autorităților franceze permit să se identifice persoanele menționate în această cerere în măsura în care cererea respectivă se referă la impozitarea beneficiarilor economici, persoane fizice, ai societății L care, în temeiul legislației franceze, sunt supuși obligației de declarare a bunurilor imobile deținute în mod direct sau indirect în Franța.
- 15 Admițând în același timp că, în speță, nici cererea de schimb de informații formulată de autoritățile franceze, nici decizia prin care se dispune furnizarea de informații nu precizează numele persoanelor fizice vizate de cerere, ci numai pe cel al societății franceze F, a cărei procedură de verificare a condus la inițierea anchetei în relația cu beneficiarii, persoane fizice legate în mod direct sau indirect de această societate, statul subliniază că scopul cererii ar fi tocmai de a stabili numele acestor persoane fizice care ar fi obligate să declare toate bunurile imobile de care dispun în mod direct sau indirect în Franța. Acesta adaugă că, având în vedere lipsa de cooperare din partea societății franceze, ar exista motive temeinice să se considere că aceste persoane fizice nu și-ar fi respectat obligațiile fiscale și că autoritățile franceze ar urmări astfel să obțină comunicarea de informații în legătură cu contribuabilii, care nu sunt desigur identificați prin numele lor, ci sunt însă delimitați în mod precis. În plus, având în vedere deținerea unui imobil în Franța de către societatea L și legăturile aparente ale acestei societăți cu societatea

F, autoritățile franceze ar fi stabilit, potrivit statului, o legătură clară cu ancheta fiscală în Franța.

- 16 Statul deduce de aici că autoritățile franceze se pot adresa în mod legitim autorității luxemburghize competente pentru a obține informații referitoare la identitatea proprietarilor societății luxemburghize. Acesta susține că cererea respectivă nu poate fi calificată drept vădit lipsită de orice relevanță previzibilă.
- 17 Statul insistă asupra noțiunii de „relevanță previzibilă”. Acesta subliniază că societatea F ar fi o societate civilă imobiliară, transparentă din punct de vedere fiscal și deținută în proporție de 100 % de societatea pe acțiuni de drept neerlandez N, care ar fi deținută, la rândul său, în proporție de 100 % de societatea L. Întrucât legislația franceză ar impune în mod clar persoanelor fizice să declare veniturile din bunurile imobile deținute în mod direct sau indirect în Franța, statul consideră că informațiile solicitate sunt în mod previzibil relevante. Acesta adaugă că ar fi de neconceput ca o societate civilă imobiliară să se poată sustrage, printr-o simplă structură, plasând o firmă-paravan într-o a doua țară și constituind o a treia societate în altă țară, de la obligațiile fiscale de declarare a deținerii unui imobil situat în prima țară.
- 18 Pentru a susține relevanța previzibilă a informațiilor astfel solicitate de autoritățile franceze, statul se referă la comentariul cu privire la articolul 26 din Modelul de convenție fiscală al OCDE privind venitul și averea, care ar preciza în primul rând că *„o cerere de informații nu ar constitui o anchetă pentru găsirea probelor pentru simplul motiv că aceasta nu precizează numele sau adresa (sau ambele) ale contribuabilului care face obiectul unei examinări sau al unei anchete”*, dar că statul reclamant ar trebui *„să includă alte informații suficiente pentru a permite identificarea contribuabilului”*. În al doilea rând, acest comentariu ar confirma că o anchetă cu privire la un anumit grup de contribuabili ar fi conformă cu cerințele articolului 26 alineatul (1) din modelul de convenție în măsura în care aceasta respectă *standardul relevanței previzibile*, dar că ar fi necesar ca *„statul membru să furnizeze o descriere detaliată a grupului, precum și faptele și împrejurările care au condus la cerere, o explicație privind legea aplicabilă și motivele pentru care există temeiuri să se considere că acei contribuabili care fac obiectul cererii colective nu au respectat această lege”*.
- 19 În ceea ce privește articolul 20 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2011/16, statul susține că directiva nu face distincție între o identificare nominală și individuală și o identitate determinabilă. Prin urmare, nicio dispoziție din directivă nu ar interzice a doua abordare, potrivit căreia ar fi suficient ca identitatea persoanei în cauză să fie determinabilă. În plus, în opinia statului, împrejurarea că stabilirea indirectă a persoanelor fizice trebuie să treacă prin trei societăți, situate în trei state diferite pentru a ascunde identitatea beneficiarului real al imobilului deținut în Franța, nu s-ar opune ca informațiile solicitate să fie în mod previzibil relevante.

- 20 În sfârșit, statul apreciază ca fiind prematur să sesizeze Curtea de Justiție în acest stadiu, făcând trimitere la transpunerile Directivei 2015/849 din 20 mai 2015 privind prevenirea utilizării sistemului financiar în scopul spălării banilor (...), care instituie, printre altele, un mecanism național în fiecare stat membru pentru a identifica beneficiarii reali, și ale Directivei 2018/822/UE 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, care va intra în vigoare la 1 iulie 2020, care completează Directiva 2011/16 prin includerea beneficiarilor reali. Astfel, comunicarea beneficiarilor reali și, într-un sens mai larg, a informațiilor privind identificarea intermediarilor și a contribuabililor în cauză, inclusiv numele, data și locul nașterii (în cazul persoanelor fizice), reședința fiscală și, după caz, persoanele care sunt întreprinderi asociate contribuabilului în cauză, ar fi pe viitor efectuate prin canalele dintre administrațiile fiscale, dacă este cazul, în mod automat și periodic.

止*□婁□念□醇□燻*血剗× 勳H公J儀J勻*□堀:IV. **Pozitia intimitei**

- 21 Intimata amintește că decizia prin care se dispune furnizarea de informații din 28 februarie 2018 indică faptul că contribuabilul care face obiectul cererii autorităților franceze este societatea franceză F. Aceasta afirmă că explicațiile furnizate de autoritățile fiscale franceze cu privire la scopul fiscal ar fi în contradicție flagrantă cu indicarea contribuabilului menționat în decizia prin care se dispune furnizarea de informații. În realitate, cererea de informații nu ar urmări să clarifice situația fiscală a societății F, ci, dimpotrivă, să identifice una sau mai multe persoane fizice încă necunoscute care ar fi trebuit să declare deținerea, prin intermediul uneia sau mai multor societăți în mare parte imobiliare, a unui imobil situat în Franța și nu și-ar fi îndeplinit această obligație legală. Potrivit intimitei, această „*contradicție flagrantă*” ar fi edificatoare pentru încercarea autorităților fiscale franceze de găsire a probelor și ar fi confirmată de directorul în speță.
- 22 Cu alte cuvinte, informațiile solicitate, și anume identitatea acționarilor și a beneficiarilor reali ai intimitei, vizează tocmai persoanele pe care se presupune că autoritățile fiscale franceze le-ar identifica sau, cel puțin, le-ar face identificabile în cererea lor.
- 23 Intimata deduce de aici că decizia prin care se dispune furnizarea de informații din 28 februarie 2018 ar încălca criteriul relevanței previzibile, astfel încât decizia de aplicare a amenzii în litigiu ar trebui anulată pentru că a fost adoptată în mod nelegal.
- 24 În sfârșit, intimata prezintă stadiul informațiilor de care ar fi dispus la momentul introducerii acțiunii sale și de care ar dispune în prezent pentru a aprecia relevanța previzibilă a cererii autorităților franceze. Intimata insistă asupra evoluției informațiilor care i-au fost comunicate în cursul unor schimburi de informații atât scrise, cât și orale cu statul. Întrucât nu a avut acces la cererea inițială a

autorităților fiscale franceze, ea nu ar fi în măsură să verifice conținutul real al acesteia din urmă, astfel încât este necesar să se limiteze la explicațiile incoerente și laconice furnizate de stat.

- 25 Ea solicită să se adreseze în acest scop o întrebare preliminară cu privire la articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”). Potrivit intimății, dreptul la o cale de atac eficientă, garantat de articolul 47 din cartă, ar impune ca o persoană să poată ataca un act administrativ care rezultă din punerea în aplicare a dreptului Uniunii în fața unei instanțe imparțiale, fără ca exercitarea acestui drept la o cale de atac eficientă să implice riscul, în cazul unui rezultat nefavorabil pentru acea persoană, de a i se aplica sau de a se menține o amendă administrativă, în condițiile în care aceasta a fost luată fără să fi fost în măsură să aibă acces în prealabil la informațiile minime care să îi permită să constate relevanța previzibilă a informațiilor solicitate acestuia prin decizia prin care se dispune furnizarea de informații.

V. Aprecierea Cour administrative

- 26 Cour [administrative] nu este de acord cu analiza tribunal administratif potrivit căreia ar persista îndoieli în ceea ce privește identitatea contribuabilului care face obiectul cererii de informații, incertitudine care ar lipsi informațiile solicitate de orice relevanță previzibilă.
- 27 Este adevărat că decizia prin care se dispune furnizarea de informații din 28 februarie 2018 indică doar societatea F ca fiind contribuabilul vizat de ancheta autorităților franceze. Pe de altă parte, atât societatea F, cât și societatea L figurează în cererea autorităților franceze ca persoane juridice vizate de anchetă în Franța ca societăți care dețin bunuri imobile situate în Franța, chiar o participare la o societate care deține asemenea bunuri imobile. Decurge astfel din conținutul global al cererii din 27 aprilie 2017 că societățile F și L sunt persoanele juridice vizate de ancheta în curs desfășurată de autoritățile franceze. Această anchetă prezintă o particularitate care decurge din legislația franceză potrivit căreia deținerea directă a unor bunuri imobile situate în Franța, chiar deținerea părților dintr-o societate care deține bunuri imobile situate în Franța generează, în privința persoanelor fizice care sunt acționarii și beneficiarii economici ai acestor societăți, obligația de declarare a acestor bunuri imobile deținute indirect.
- 28 Rezultă că, contrar concluziei în sens opus a tribunalului și argumentelor formulate de intimată, nu se poate reține că cererea de schimb de informații din 27 aprilie 2017 conține o contradicție între persoanele vizate efectiv de ancheta în curs desfășurată de autoritățile franceze și scopul fiscal invocat în cerere, astfel încât informațiile solicitate nu sunt în mod vădit lipsite de orice relevanță previzibilă în raport cu contribuabilul în cauză, cu terții eventual informați și cu scopul fiscal urmărit.
- 29 Cu toate acestea, trebuie amintit că, în cererea de informații, autoritățile franceze nu au furnizat nicio informație cu privire la persoanele fizice vizate de anchetă în

Franța, limitându-se să precizeze că „administrația fiscală franceză ar dori să cunoască acționarii și beneficiarii economici ai societății L”.

- 30 Or, în Hotărârea din 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, punctele 63 și 64), Curtea de Justiție a interpretat articolul 1 alineatul (1) și articolul 5 din Directiva 2011/16 în sensul că „termenii «în mod previzibil relevant[e]» desemnează nivelul de calitate pe care trebuie să îl îndeplinească informațiile solicitate. Obligația care îi revine autorității solicitate potrivit articolului 5 din Directiva 2011/16 de a coopera cu autoritatea solicitantă nu se extinde la comunicarea unor informații care ar fi lipsite de acest nivel de calitate”, astfel încât „calitatea de «relevanță previzibilă» a informațiilor solicitate constituie o condiție a cererii care se referă la acestea”.
- 31 Curtea de Justiție a statuat că „autoritatea solicitată trebuie, în principiu, să acorde încredere autorității solicitante și să prezume că cererea de informații care îi este transmisă este conformă cu dreptul național al autorității solicitante și totodată necesară pentru nevoile anchetei sale”, dar că aceasta „trebuie totuși să verifice dacă informațiile solicitate nu sunt lipsite de orice relevanță previzibilă pentru ancheta desfășurată de autoritatea solicitantă”. Curtea de Justiție a precizat în continuare că este necesar a se face referire la articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2011/16, care menționează elementele relevante pentru scopurile controlului respectiv și care „cuprind, pe de o parte, informații care trebuie furnizate de autoritatea solicitantă, și anume, identitatea persoanei care face obiectul unei examinări sau al unei anchete și scopul fiscal al informațiilor solicitate, și, pe de altă parte, dacă este cazul, coordonatele oricărei persoane despre care se crede că deține informațiile solicitate, precum și orice element care poate facilita colectarea de informații de către autoritatea solicitată” (Hotărârea din 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punctele 77, 78 și 79).
- 32 Este necesar să se adauge că articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2011/16 definește ca fiind una dintre informațiile minime „care trebuie furnizate de către autoritatea solicitantă” la litera (a) „identitatea persoanei care face obiectul examinării sau al anchetei”.
- 33 Prin urmare, Cour administrative deduce din dispozițiile relevante ale Directivei 2011/16 și din Hotărârea *Berlioz* că identitatea contribuabilului vizat de anchetă în statul membru solicitant este o informație pe care autoritatea competentă a statului solicitant trebuie să o furnizeze în mod obligatoriu statului solicitat pentru a justifica relevanța previzibilă a informațiilor solicitate în raport cu impunerea în cauză și cu scopul fiscal invocat. Numai cu această condiție, cererea de schimb de informații a unui stat membru solicitant respectă criteriul „relevanței previzibile” și articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2011/16 și implică obligația statului membru solicitat de a coopera.
- 34 În speță, cererea autorităților franceze nu include identificarea nominală și individuală a acționarilor și a beneficiarilor reali ai societății L, ci are în vedere

aceste persoane în calitate de grup de persoane care sunt desemnate în mod global pe baza unor criterii comune stabilite de autoritatea competentă a statului solicitant.

- 35 Cour administrative amintește că articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2011/16 definește ca fiind una dintre informațiile minime „care trebuie furnizate de către autoritatea solicitantă” la litera (a) „identitatea persoanei care face obiectul examinării sau al anchetei”. Aceasta adaugă că, deși Directiva 2011/16 nu precizează în alt mod conținutul acestei obligații de identificare a contribuabilului vizat de anchetă în statul solicitant, Cour [administrative] nu poate fi însă de acord cu apelantul care afirmă că ar fi suficient ca identitatea să fie determinabilă.
- 36 Astfel, identificarea unei persoane presupune indicarea unor elemente suficiente pentru a permite o individualizare care exclude orice confuzie cu o altă persoană.
- 37 Pe baza acestei accepțiuni comune a noțiunii de identitate, articolul 20 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2011/16 ar trebui interpretat în sensul că cererea de schimb de informații însăși trebuie să conțină deja informații suficiente care să permită să se identifice în mod individual contribuabilul sau contribuabilii vizati de anchetă în statul solicitant și nu este suficient ca cererea să se limiteze să furnizeze elemente comune care să permită să se stabilească un grup mai mult sau mai puțin extins de persoane neidentificate, tocmai în scopul de a obține din partea statului solicitat informații suplimentare care îi vor permite, dacă este cazul, să reunească toate elementele pentru a identifica contribuabilii avuți în vedere.
- 38 În acest stadiu, Cour administrative ar putea fi astfel pusă în situația să concluzioneze, pe baza respectivei cerințe specifice care rezultă din articolul 20 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2011/16, că o identificare individuală, de către statul solicitant, a contribuabililor vizati în mod concret de ancheta efectuată de administrația sa națională constituie o condiție de legalitate a cererii de schimb de informații și o asemenea cerere, care s-ar limita să prezinte caracteristici comune ce permit doar delimitarea unui cerc de persoane care au caracteristicile respective, fără a le identifica în mod individual, nu ar fi în conformitate cu această dispoziție.
- 39 În ceea ce privește articolul 26 din Modelul de convenție fiscală al OCDE privind venitul și averea și comentariul cu privire la acesta, Cour administrative amintește mai întâi că Curtea de Justiție a statuat în Hotărârea Berlioz că „această noțiune de relevanță previzibilă o reflectă pe cea utilizată la articolul 26 din Modelul de convenție fiscală al OCDE, atât în considerarea similitudinii conceptelor utilizate, cât și a trimiterilor la convențiile OCDE realizate în expunerea de motive a propunerii de Directivă a Consiliului COM(2009) 29 final din 2 februarie 2009 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal, care a condus la adoptarea Directivei 2011/16” (Hotărârea din 16 mai 2017, Berlioz Investment Fund, C 682/15, EU:C:2017:373, punctul 67).

- 40 Cu toate acestea, Cour administrative arată că, în conținutul său adoptat în anul 2005 și valabil încă în perioada de elaborare a Directivei 2011/16 între anii 2009 și 2011, acest comentariu preciza la punctul 5 că *„standardul «relevanței previzibile» urmărește să asigure un schimb de informații în materie fiscală care să fie cel mai extins posibil, indicând în același timp în mod clar că statelor contractante nu le este permis să participe la «anchete pentru găsirea probelor» sau să solicite informații care, cel mai probabil, nu sunt relevante pentru clarificarea cauzelor fiscale care vizează un anumit contribuabil»*. În consecință, acest punct din comentariu se referă și la un „anumit contribuabil”, noțiune care este paralelă cu cea de „contribuabil dat” utilizată în considerentul (9) al Directivei 2011/16. Această paralelă permite să se concluzioneze că, în perioada de elaborare a Directivei 2011/16, modelul de convenție se întemeia de asemenea pe cerința de principiu a unei identificări de către statul solicitant a contribuabilului vizat de schimbul de informații dintre două state.
- 41 Numai prin actualizarea articolului 26 din modelul de convenție și a comentariului cu privire la acesta, adoptată de către Consiliul OCDE la 17 iulie 2012 și inclusă în modelul de convenție în iulie 2014, punctul 5.1 a fost adăugat la comentariu, care precizează că *„o cerere de informații nu constituie o «anchetă pentru găsirea probelor» pentru simplul motiv că aceasta nu precizează numele sau adresa (sau ambele) ale contribuabilului care face obiectul unei examinări sau al unei anchete. (...) Cu toate acestea, în cazul în care statul solicitant nu furnizează numele sau adresa (sau ambele) ale contribuabilului care face obiectul unei examinări sau al unei anchete, statul solicitant trebuie să includă și alte informații suficiente pentru a permite identificarea contribuabilului”*. De asemenea, de la aceeași actualizare, un nou punct 5.2 din comentariu aduce clarificări conform cărora *„(...) în cazul în care cererea se referă la un grup de contribuabili care nu sunt identificați în mod individual, (...) este, așadar, ca statul solicitant să furnizeze o descriere detaliată a grupului, precum și faptele și împrejurările care au condus la cerere, o explicație privind legea aplicabilă și motivele pentru care există temeiuri să se considere că acei contribuabili care fac obiectul cererii nu au respectat această lege, susținută de o bază factuală clară”*.
- 42 Cu toate acestea, Cour administrative are îndoieli puternice în legătură cu faptul că actualizarea comentariului cu privire la modelul de convenție din anul 2012/14 poate fi preluată ca atare în aplicarea Directivei 2011/16 în ceea ce privește stabilirea contribuabililor vizați de anchetă în statul solicitant în raport cu aplicarea sa ulterioară. Aceasta are îndoieli în special pentru că indicarea identității contribuabilului vizat de anchetă în statul solicitant impusă de articolul 20 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2011/16 constituie o condiție specifică care nu figurează în textul articolului 26 din modelul de convenție.
- 43 Într-un mod mai substanțial, luarea în considerare a evoluțiilor modelului de convenție și a comentariului cu privire la acesta în interpretarea directivei ar avea drept consecință extinderea obligațiilor statelor membre stabilite în Consiliu prin adoptarea Directivei 2011/16 în sensul că obligația de a da curs unei cereri de schimb ar exista de îndată ce cererea se referă la un grup de contribuabili care nu

sunt identificați în mod individual și nu numai atunci când aceasta indică identitatea contribuabilului în cauză. Cu alte cuvinte, același standard privind relevanța previzibilă conținut în textul inițial al Directivei 2011/16 – care se analizează ca o condiție de legalitate a unei cereri de informații care poate fi invocată în orice caz de deținătorul informațiilor solicitate – ar fi pe viitor considerat îndeplinit în ipoteze care nu ar fi putut fi considerate anterior ca fiind conforme cu acest standard, deși modul de redactare a articolului 20 alineatul (2) din Directiva 2011/16 a rămas neschimbat.

- 44 Cour administrative apreciază că interpretarea articolului 1 alineatul (1), articolului 5 și a articolului 20 alineatul (2) din Directiva 2011/16 ridică îndoieli în ceea ce privește cerința de identificare a contribuabilului vizat de anchetă în statul solicitant, astfel cum este prevăzută la articolul 20 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2011/16, în cadrul aplicării criteriului de relevanță previzibilă a informațiilor solicitate de un stat membru de la un alt stat membru.
- 45 Cour administrative adaugă că statul nu poate fi urmat în argumentația sa referitoare la caracterul prematur al unei trimiteri preliminare. Astfel, revine Cour administrative sarcina de a examina legalitatea deciziei prin care se dispune furnizarea de informații în raport cu situația legală la 28 februarie 2018. Or, statul însuși admite că Directiva 2015/849 menționată mai sus a fost transpusă prin Legea din 13 ianuarie 2019 de instituire a unui registru al beneficiarilor reali, iar intrarea în vigoare a Directivei 2018/822 menționată mai sus este prevăzută pentru 1 iulie 2020. În consecință, dispozițiile celor două directive nu pot fi invocate în mod valabil de stat, dat fiind că ele nu produc încă niciun efect față de intimată la datele respective ale celor două decizii în cauză în prezenta acțiune.
- 46 Prin urmare, este necesar să se adreseze Curții de Justiție o primă întrebare cu privire la conținutul cerinței de identificare a contribuabilului vizat de anchetă în statul solicitant care decurge din Directiva 2011/16.
- 47 În continuare, în cazul în care Curtea de Justiție ar recunoaște validitatea unei cereri de schimb de informații referitoare la un grup de contribuabili care nu sunt identificați în mod individual, problema care s-ar ridica, făcându-se referire la punctul 5.2 din comentariul la articolul 26 din Modelul de convenție al OCDE, este aceea dacă respectarea standardului relevanței previzibile presupune ca statul membru solicitant, pentru a stabili lipsa unei anchete pentru găsirea probelor în pofida neidentificării individuale a contribuabililor vizati, să poată demonstra că desfășoară o anchetă specifică cu privire la un grup limitat de persoane, și nu o simplă anchetă de supraveghere fiscală generală, și că această anchetă se referă la controlul respectării unei obligații legale precise. Cu alte cuvinte, pentru a prelua formularea de la punctul 5.2 din comentariul cu privire la articolul 26 din Modelul de convenție al OCDE, a doua întrebare care trebuie adresată este aceea dacă, în cazul unei cereri care vizează un grup de persoane, criteriul relevanței previzibile impune ca „*statul solicitant să furnizeze o descriere detaliată a grupului, precum și faptele și împrejurările care au condus la cerere, o explicație privind legea aplicabilă și motivele pentru care există temeiuri să se considere că acei*”

contribuabili din grupul care face obiectul cererii nu au respectat această lege, susținută de o bază factuală clară”.

- 48 În sfârșit, intimata propune să se adreseze o a treia întrebare cu privire la respectarea articolului 47 din cartă. Prezenta acțiune corespunde în esență cu cea care a condus la pronunțarea Hotărârii Berlioz, conform căreia instanța administrativă are obligația să examineze pe cale incidentă validitatea deciziei prin care se dispune furnizarea de informații în cadrul acțiunii îndreptate împotriva deciziei de stabilire a unei amenzi adoptate ulterior în cazul în care dreptul intern nu prevede nicio acțiune directă împotriva unei decizii prin care se dispune furnizarea de informații. Astfel, intimata a introdus prezenta acțiune împotriva deciziei de aplicare a unei amenzi din 6 august 2018 și contestă în acest cadru, pe cale incidentă, validitatea deciziei prin care se dispune furnizarea de informații din 28 februarie 2018.
- 49 Intimata a avut cunoștință de informațiile minime privind cererea de schimb a autorităților franceze numai în cadrul acțiunii sale și, prin urmare, a fost în măsură doar în acest stadiu tardiv să examineze în cunoștință de cauză validitatea deciziei prin care se dispune furnizarea de informații. Or, în cazul în care decizia judiciară de respingere a acțiunii sale ar fi rămas definitivă, intimatei i-ar fi aplicată amenda stabilită prin decizia din 6 august 2018. Aceasta critică astfel în mod legitim faptul că nu ar fi dispus niciun moment de un termen util pentru a decide, în deplină cunoștință de toate informațiile minime, să se conformeze cu decizia prin care se dispune furnizarea de informații din 28 februarie 2018, oferind directorului informațiile solicitate. Aceasta ridică problema pertinentă dacă dreptul la o cale de atac eficientă consacrat la articolul 47 din cartă nu trebuie să presupună că, într-o situație precum cea din speță și în urma unei eventuale recunoașteri definitive a validității deciziei prin care se dispune furnizarea de informații și de stabilire a unei amenzi emise în privința sa, deținătorului informațiilor ar trebui să i se acorde un anumit termen pentru a putea răspunde la decizia prin care se dispune furnizarea de informații și ca amenda să poată deveni exigibilă numai în cazul în care deținătorul nu și-a îndeplinit obligațiile în acest termen.

VI. Întrebările preliminare

- 50 Cour administrative solicită Curții de Justiție să se pronunțe cu titlu preliminar cu privire la următoarele întrebări:

(1) Articolul 20 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2011/16 trebuie interpretat în sensul că o cerere de schimb de informații formulată de o autoritate a unui stat membru solicitant care definește contribuabilii care fac obiectul cererii de schimb pornind de la simpla lor calitate de acționar și de beneficiar economic al unei persoane juridice, fără ca acești contribuabili să fi făcut, în prealabil, obiectul unei identificări nominale și individuale din partea autorității solicitante, este conformă cu cerințele de identificare prevăzute de această dispoziție?

(2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, articolul 1 alineatul (1) și articolul 5 din aceeași directivă trebuie interpretate în sensul că respectarea standardului relevanței previzibile presupune că, pentru a demonstra că nu există o anchetă pentru găsirea probelor în pofida neidentificării individuale a contribuabililor în cauză, autoritatea statului membru solicitant se poate întemeia pe explicații clare și suficiente potrivit cărora desfășoară o anchetă specifică cu privire la un grup limitat de persoane, iar nu o simplă anchetă de supraveghere fiscală generală, iar această anchetă este justificată de suspiciuni fondate pe neîndeplinire a unei obligații legale precise?

(3) Articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care

- autoritatea competentă a statului membru solicitat a aplicat unei persoane o sancțiune administrativă pecuniară pentru nerespectarea unei decizii administrative prin care i s-a impus să furnizeze informații în cadrul unui schimb de informații între administrații fiscale naționale în temeiul Directivei 2011/16, decizie care nu poate face ea însăși obiectul unei acțiuni în contencios în conformitate cu dreptul intern al statului membru solicitat, iar această persoană a contestat legalitatea deciziei pe cale incidentă în cadrul unei acțiuni în contencios îndreptate împotriva sancțiunii pecuniare și
- a luat cunoștință de informațiile minime prevăzute la articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2011/16 numai în cursul procedurii judiciare inițiate în urma acțiunii în contencios împotriva sancțiunii respective,

în urma recunoașterii definitive, pe cale incidentă, a validității deciziei prin care se dispune furnizarea de informații și a celei de stabilire a unei amenzi emise în privința sa, persoanei respective trebuie să i se acorde un termen suspensiv pentru plata amenzii pentru a putea executa, după ce a luat astfel cunoștință de elementele referitoare la pertinenta previzibilă confirmată definitiv de instanța competentă, decizia prin care se dispune furnizarea de informații?