

**Cauza C-380/23 [Monmorieux]<sup>i</sup>****Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

16 iunie 2023

**Instanța de trimitere:**

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgia)

**Data deciziei de trimitere:**

14 iunie 2023

**Reclamant:**

UN

**Pârât:**

État belge, reprezentat de Ministre des Finances

**I. Situația de fapt și procedura principală**

- 1 UN, de cetățenie belgiană, era domiciliat în Franța, în zona de frontieră și lucra în Belgia, în zona de frontieră. Întrucât a revendicat, pentru exercițiile financiare 2008-2014, aplicarea regimului specific al lucrătorilor frontaliери prevăzut de Convenția pentru evitarea dublei impuneri încheiată între Belgia și Franța (denumită în continuare „CPDI”), acesta a fost impozitat în Franța pentru veniturile sale provenite din Belgia.
- 2 Administrația fiscală belgiană a considerat că UN a revendicat în mod eronat beneficiul acestui regim de exceptare pentru exercițiile financiare în cauză, din moment ce unica sa locuință permanentă se afla în Belgia. Ea a supus, la rândul său, veniturile obținute în cursul acestor exerciții impozitului belgian majorat cu 50 % cu titlu de sancțiune.
- 3 UN contestă impozitarea din oficiu a veniturilor sale de către Belgia și invocă răspunderea statului belgian. El a sesizat, în acest dublu temei, tribunal de

<sup>i</sup> Numele prezentei cauze este un nume fictiv. El nu corespunde numelui real al niciuneia dintre părțile la procedură.

première instance (Tribunalul de Primă Instanță, Belgia) la 14 iulie 2016. În paralel, cu titlu conservatoriu, acesta a introdus o cerere de procedură amiabilă, astfel cum este prevăzută la articolul 24 din CPDI, în vederea remedierii situației de dublă impunere a veniturilor sale.

- 4 La 30 august 2017, administrația fiscală belgiană l-a informat cu privire la decizia intervenită între administrațiile fiscale belgiană și franceză, după cum urmează:

*„Întrucât impozitarea belgiană a acestor venituri pentru anii în cauză este recunoscută de ambele state ca fiind legitimă, autoritățile fiscale franceze doresc să procedeze în cel mai scurt timp la degrevarea de impozitul pe care l-au perceput în mod nejustificat pentru aceste venituri.*

*În acest scop, este totuși indispensabil ca clientul dumneavoastră să se desisteze de orice acțiune administrativă și judiciară împotriva impozitării belgiene incriminate pentru a-i conferi un caracter definitiv.*

[...]

*Aș dori să vă atrag atenția asupra faptului că, în situația refuzului acestui acord și/sau în lipsa desistării de orice acțiune, administrațiile belgiană și franceză ar fi determinate să închidă definitiv procedura amiabilă inițiată cu circumstanța agravantă a riscului de menținere a dublei impuneri a acestor venituri”.*

- 5 Prin hotărârea din 13 martie 2019, tribunal de première instance (Tribunalul de Primă Instanță) a anulat majorările de impozit de 50 % aplicate pentru exercițiile financiare 2008-2014 și a respins în rest cererea, rezervând totodată pronunțarea cu privire la acțiunea în răspundere îndreptată împotriva État belge (statul belgian).
- 6 Examinând în prezent această acțiune în răspundere, tribunal de première instance (Tribunalul de Primă Instanță) adresează cele trei întrebări preliminare enunțate mai jos.

## **II. Dreptul aplicabil**

### ***Dispozițiile dreptului Uniunii invocate***

- 7 Articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”) 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, apărată și reprezentată.

Asistența juridică gratuită se acordă celor care nu dispun de resurse suficiente, în măsura în care aceasta este necesară pentru a-i asigura accesul efectiv la justiție.”

8 Articolul 45 alineatul (1) TFUE prevede:

„Libera circulație a lucrătorilor este garantată în cadrul Uniunii.”

9 În sfârșit, articolul 19 alineatul (1) TUE prevede:

„Curtea de Justiție a Uniunii Europene cuprinde Curtea de Justiție, Tribunalul și tribunale specializate. Aceasta asigură respectarea dreptului în interpretarea și aplicarea tratatelor.

Statele membre stabilesc căile de atac necesare pentru a asigura o protecție jurisdicțională efectivă în domeniile reglementate de dreptul Uniunii.”

### ***Convenția de evitare a dublei impuneri între Franța și Belgia***

10 Articolul 24 alineatul 3 din CPDI prevede:

„În cazul în care un rezident al unuia dintre statele contractante consideră că impozitele care au fost stabilite sau care se intenționează să se stabilească în sarcina sa au determinat sau urmează să determine pentru acesta o dublă impunere a cărei menținere ar fi incompatibilă cu dispozițiile convenției, el poate, fără a aduce atingere exercitării drepturilor sale de a formula o reclamație și o acțiune în conformitate cu legislația internă a fiecărui stat, să adreseze autorităților competente ale statului al cărui rezident este o cerere scrisă și motivată de revizuire a impozitelor menționate.

Această cerere trebuie formulată înainte de expirarea unui termen de șase luni de la data notificării sau a percepției la sursă a celui de al doilea impozit. În cazul în care recunosc temeinicia acesteia, autoritățile sesizate cu o astfel de cerere se vor înțelege cu autoritățile competente ale celui alt stat contractant pentru a evita dubla impunere.”

## **III. Argumentele esențiale ale părților din litigiul principal**

### ***1. Poziția reclamantului***

11 UN susține că statul belgian încalcă dreptul său la apărare și drepturile sale fundamentale prin faptul că îl constrânge să aleagă între continuarea acțiunii sale în fața instanțelor belgiene și beneficiul procedurii amiabile, în speță restituirea impozitului francez plătit pentru exercițiile financiare în litigiu.

- 12 În opinia sa, introducerea unei proceduri amiabile nu aduce atingere dreptului la o cale de atac internă deschisă contribuabilului. Statul belgian îl privează de dreptul său fundamental de a supune pe deplin și liber instanțelor litigiul dintre acesta și administrație, în condițiile în care administrațiile fiscale ale celor două state recunosc că există o dublă impunere contrară CPDI. UN subliniază că i-au fost aplicate sancțiuni administrative severe cu caracter represiv și consideră că alegerea care îi este lăsată aduce atingere dreptului său la apărare.
- 13 Pe de altă parte, UN consideră că închiderea procedurii amiabile fără a-i permite să își prezinte observațiile și fără a aștepta rezultatul procedurii judiciare constituie o încălcare a dreptului său la apărare și a articolului 6 din Convenția europeană a drepturilor omului și a libertăților fundamentale, care îi cauzează un prejudiciu până la concurența impozitelor plătite în Franța, a căror rambursare ar fi pierdută definitiv ca urmare a procedurii amiabile. Acesta amintește de asemenea că, potrivit articolului 13 din Constituția belgiană, „nimeni nu poate fi lipsit, împotriva voinței sale, de judecătorul care i-a fost atribuit prin lege”.

## **2. Poziția statului belgian**

- 14 Statul belgian amintește că procedura amiabilă prevăzută de CPDI permite contribuabilului să solicite instituirea unui dialog direct între autoritățile fiscale belgiene și franceze pentru ca acestea să încerce să găsească o soluție care să permită evitarea unei duble impunerii. Nu este vorba despre o etapă obligatorie pentru contribuabil și nici despre o cale de atac în sensul Code judiciaire (Codul judiciar).
- 15 Termenii „fără a aduce atingere exercitării drepturilor sale de a formula o reclamație și o acțiune în conformitate cu legislația internă a fiecărui stat”, care figurează în CPDI, înseamnă doar că această procedură lasă intact dreptul de a formula o reclamație și o acțiune pe care legislația internă a fiecărei țări îl conferă contribuabilului. Astfel, procedura amiabilă este independentă de căile de atac organizate de legislația națională a statelor.
- 16 Pe de altă parte, introducerea unei acțiuni judiciare împotriva impozitelor stabilite în Belgia nu are efect suspensiv asupra continuării procedurii amiabile. Procedura contencioasă, în care contribuabilul are un rol activ, se desfășoară potrivit modalităților prevăzute de Code des impôts sur les revenus 1992 (Codul privind impozitele pe venit 1992) și de Code judiciaire (Codul judiciar), în timp ce procedura amiabilă prevăzută de CPDI se desfășoară între cele două state, contribuabilul în cauză neintervenind în principiu în schimburile dintre autoritățile competente. În speță, a fost găsită o soluție care să permită evitarea dublei impunerii, iar administrația fiscală belgiană a informat contribuabilul cu privire la aceasta, precizând că executarea acordului este condiționată de desistarea sa de orice procedură contencioasă internă: această practică urmărește evitarea oricărei contrarietăți între rezultatele procedurii naționale și ale celei amiabile și nu poate fi criticată potrivit jurisprudenței naționale recente. Aceasta nu este dezaprobată nici de OCDE, care arată în comentariile sale cu privire la articolul 25 din

Convenția-modelă că: „45. [...] o procedură inițiată de contribuabil poate fi pendinte sau contribuabilul poate să fi păstrat dreptul de a iniția o procedură în temeiul dreptului intern, dar autoritățile competente pot considera totuși că se poate încheia un acord. În astfel de cazuri, trebuie totuși să se țină seama de preocuparea unei anumite autorități competente de a evita orice divergență sau contradicție între decizia judiciară și acordul amiabil solicitat, cu dificultățile sau cu riscurile de abuz pe care acestea le-ar putea implica. În definitiv, executarea unui astfel de acord amiabil ar trebui, în mod normal, să fie condiționată de:

- acceptarea acestui acord amiabil de către contribuabil și
- desistarea acestui contribuabil de procedura inițiată în ceea ce privește aspectele soluționate prin acordul amiabil” (OCDE, Convenția-modelă cu privire la impozitele pe venit și pe capital: versiunea prescurtată 2014, Éditions OCDE, p. 414).

## VI. Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 17 Problema care se ridică în speță este dacă executarea acordului amiabil încheiat cu autoritatea fiscală franceză (restituirea impozitului francez) poate fi condiționată de desistarea necondiționată a contribuabilului de acțiunea sa judiciară din Belgia.
- 18 Instanța de trimitere consideră că nu este nelegitim ca persoana care este impozitată din oficiu în Belgia, deși și-a plătit deja impozitele pe venit în Franța, să conteste această impozitare în fața instanței belgiene. Astfel, impozitul pe venit solicitat în Belgia va fi în general de patru sau chiar de cinci ori mai mare decât impozitul francez calculat pentru același venit, iar acest impozit de bază, mult mai mare, va fi majorat și cu penalități de 50 % din impozitul solicitat.
- 19 Pe de altă parte, persoana în cauză care solicită ca statele contractante să se pună de acord în cadrul procedurii amiabile prevăzute la articolul 24 din CPDI, procedează astfel, înainte de toate, în scopul de a se pune capăt dublei impunerii în sarcina sa.
- 20 Instanța de trimitere ridică problema dacă statul belgian respectă articolele 19 TUE, 45 TFUE și articolul 47 din cartă atunci când condiționează restituirea impozitului francez de desistarea de cererea formulată în fața instanței belgiene în temeiul dispozițiilor CPDI și ale dreptului intern, în condițiile în care, în temeiul unei doctrine constante a administrației fiscale belgiene, contribuabilul nu are acces la documentele administrative referitoare la procedura amiabilă și, în orice caz, nu poate verifica dacă situația sa fiscală a făcut obiectul unei examinări efective de către autoritățile fiscale ale celor două state contractante.
- 21 Ea amintește în această privință că Comisia pentru accesul la documentele administrative consideră că refuzul administrației fiscale de a acorda accesul la dosar atunci când îi este adresată o cerere de acces la documentele referitoare la o procedură amiabilă care intervine în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei

impuneri este contrar articolului 32 din Constituție și articolelor 4 și 6 din Legea din 11 aprilie 1994 privind accesul la informațiile deținute de administrație.

- 22 Instanța de trimitere consideră că litigiul ține de libera circulație a lucrătorilor, întrucât UN susținea că are reședința în Franța și și-a plătit impozitele pe venit în această țară. Ea amintește că, în temeiul unei jurisprudențe constante, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie totuși să exercite această competență cu respectarea dreptului Uniunii<sup>1</sup>. În acest sens, deși statele membre sunt libere, în cadrul convențiilor bilaterale pentru evitarea dublei impuneri, să stabilească factorii de legătură în vederea repartizării competenței fiscale, această repartizare nu le permite însă aplicarea unor măsuri contrare libertăților de circulație garantate de TFUE. Astfel, în ceea ce privește exercitarea competenței de impozitare astfel repartizate, statele membre sunt obligate să se conformeze normelor Uniunii<sup>2</sup>. Prin urmare, atunci când încheie convenții bilaterale pentru evitarea dublei impuneri, statele membre sunt obligate să respecte principiile generale ale dreptului Uniunii și drepturile fundamentale ale cetățenilor Uniunii Europene.
- 23 Aceasta amintește că articolul 47 din cartă, care constituie o reafirmare a principiului protecției jurisdicționale efective, consacră, în favoarea oricărei persoane ale cărei drepturi și libertăți garantate de dreptul Uniunii sunt încălcate, dreptul la o cale de atac efectivă în fața unei instanțe judecătorești<sup>3</sup>.
- 24 Rezultă că, în anumite ipoteze, în care există elemente atât în favoarea tezei persoanei interesate, cât și în defavoarea sa, poate fi justificat ca aceasta să dorească să încerce să convingă o instanță de temeinicia tezei sale, păstrând în același timp un interes legitim în recuperarea impozitului străin în cazul în care teza sa nu ar fi urmată de instanță.
- 25 La aceasta se adaugă faptul că impozitarea în Belgia este însoțită de sancțiuni pentru fraudă (intenția de a se sustrage de la plata impozitului) care majorează impozitul cu 50 % până la 200 %, care sunt calificate de mult timp drept penale în sensul articolului 6 din Convenția europeană a drepturilor omului. Or, Cour constitutionnelle (Curtea Constituțională, Belgia) și Cour de cassation (Curtea de Casație, Belgia) au recunoscut contribuabilului belgian dreptul de a solicita instanței judiciare să efectueze un control al proporționalității sancțiunii administrative cu caracter represiv, precum și de a putea beneficia de suspendare. Principiul proporționalității, ca principiu general al dreptului Uniunii, impune

<sup>1</sup> A se vedea în acest sens Hotărârea din 23 ianuarie 2014, Comisia/Belgia (C-296/12, EU:C:2014:24, punctul 27 și jurisprudența citată).

<sup>2</sup> A se vedea în acest sens Hotărârea din 14 martie 2019, Jacob și Lennertz (C-174/18, EU:C:2019:205, punctul 25 și jurisprudența citată) și Hotărârea din 24 octombrie 2019, État belge (C-35/19, EU:C:2019:894).

<sup>3</sup> Hotărârea din 27 iunie 2013, Agrokonsulting-04 (C-93/12, EU:C:2013:432, punctul 59) și Hotărârea din 2 martie 2021, A.B. și alții (Numirea judecătorilor la Curtea Supremă - Căi de atac) (C-824/18, EU:C:2021:153, punctul 87 și jurisprudența citată).

statelor membre să recurgă la mijloace care aduc cât mai puțin atingere principiilor stabilite prin legislația Uniunii, permițând în același timp să se atingă în mod eficient obiectivul vizat de reglementarea națională<sup>4</sup>. Or, în speță, autoritățile fiscale din cele două state ar putea, fără riscul de a se ajunge la o dublă impunere, să suspende examinarea situației persoanei interesate în cadrul procedurii amiabile până la încheierea procedurii judiciare naționale printr-o decizie definitivă a instanțelor belgiene pentru a nu priva persoana interesată de restituirea impozitului francez.

## V. Întrebările preliminare

- 26 Prin urmare, instanța de trimitere adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarele întrebări preliminare:

„1. Articolul 24 din Convenția dintre Franța și Belgia pentru evitarea dublei impuneri și stabilirea unor norme de asistență administrativă și juridică reciprocă în materie de impozite pe venit, semnată la Bruxelles la 10 martie 1964, aprobată prin Legea din 14 aprilie 1965, interpretat în sensul că dreptul la restituirea impozitului al unui cetățean belgian care susține că are reședința fiscală în Franța, ceea ce este însă contestat de administrația fiscală belgiană, care a solicitat cu titlu conservatoriu recurgerea la procedura amiabilă pentru recuperarea impozitului plătit în Franța, este condiționat de administrația fiscală belgiană și de administrația fiscală franceză de desistarea sa necondiționată de procedura judiciară pe care a introdus-o în fața instanțelor judecătorești belgiene pentru a contesta cu titlu principal impozitarea din oficiu care i-a fost aplicată în Belgia, încalcă articolul 19 din Tratatul privind Uniunea Europeană, articolul 45 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene și articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene coroborate cu principiul proporționalității, în măsura în care acest cetățean ar pierde definitiv dreptul la restituirea impozitului francez în cazul în care și-ar menține în fața instanței judecătorești belgiene contestația principală cu privire la supunerea sa la plata impozitului în Belgia?

2. În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, răspunsul rămâne același dacă, pentru a putea recupera impozitul plătit în Franța, persoana interesată, prin faptul că se desistă de acțiunea judiciară având ca obiect contestarea impozitării în Belgia, pierde de asemenea dreptul de a beneficia de un control jurisdicțional efectiv al sancțiunilor administrative cu caracter represiv, calificate drept penale în sensul Convenției europene a drepturilor omului, care majorează impozitul, pierzând astfel dreptul la controlul proporționalității sancțiunii și dreptul de a

<sup>4</sup> A se vedea în acest sens Hotărârea din 22 decembrie 2022, Shell Deutschland Oil (C-553/21, EU:C:2022:1030), Hotărârea din 8 decembrie 2022, BTA Baltic Insurance Company (C-769/21, EU:C:2022:973), Hotărârea din 14 octombrie 2021, Finanzamt N și Finanzamt G (Comunicarea deciziei de afectare) (C-45/20 și C-46/20, EU:C:2021:852, punctul 62 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 8 februarie 2018, Lloyd's of London (C-144/17, EU:C:2018:78, punctul 32 și jurisprudența citată).

beneficia de suspendare, modalități de individualizare a pedepsei care i-au fost totuși recunoscute atât de Cour constitutionnelle (Curtea Constituțională), cât și de Cour de cassation (Curtea de Casație)?

3. În cazul unui răspuns negativ la primele două întrebări, răspunsul rămâne același atunci când există o doctrină administrativă în temeiul căreia persoanei interesate i se refuză accesul la înscrisurile și la documentele referitoare la procedura amiabilă dintre cele două state contractante, refuz care este considerat în mod repetat contrar articolului 32 din Constituție și articolelor 4 și 6 din Legea din 11 aprilie 1994 privind accesul la informațiile deținute de administrație de către Comisia pentru accesul la documentele administrative și de către Conseil d'État (Consiliul de Stat)?”