



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
del 3 giugno 2021¹

Causa C-437/19

État luxembourgeois
contro
L

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Cour administrative (Corte amministrativa, Lussemburgo)]

«Rinvio pregiudiziale – Legislazione tributaria – Direttiva 2011/16/UE – Cooperazione amministrativa nel settore tributario – Articolo 1, paragrafo 1 – Articolo 5 – Articolo 20 – Richiesta di informazioni dell'amministrazione finanziaria di un altro Stato membro – Ingunzione di fornire informazioni dell'amministrazione finanziaria interpellata – Prevedibile pertinenza delle informazioni richieste – Richiesta collettiva di informazioni – Persona identificata o identificabile – Informazioni minime – Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea – Articolo 47 – Diritto a una tutela giurisdizionale effettiva dinanzi a un giudice – Motivazione dell'ingunzione di fornire informazioni – Conoscenza delle informazioni minime»

I. Introduzione

1. A seguito del crescente scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri sulla base della direttiva sulla reciproca assistenza (in prosieguo: la «direttiva 2011/16»), sorgono sempre più frequentemente questioni relative all'interpretazione di detta direttiva e ai diritti delle persone interessate alla luce della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»). La domanda di pronuncia pregiudiziale qui in esame è pertanto strettamente correlata alle sentenze della Corte di giustizia nelle cause *Berlioz Investment Fund*² e *Stato del Lussemburgo (Ricorso contro una richiesta di informazioni in materia fiscale)*³.

2. In tali procedimenti, la Corte ha già affermato che la «prevedibile rilevanza» delle informazioni richieste ai fini dell'assoggettamento ad imposta nello Stato richiedente costituisce una condizione che la richiesta di informazioni deve soddisfare. La questione da chiarire nel presente procedimento è se una richiesta risponda a detto requisito anche qualora le informazioni siano richieste solo su un gruppo di contribuenti determinabili ma non designati e identificati nominativamente. A tal riguardo, occorre anzitutto acclarare in qual misura la formulazione

¹ Lingua originale: il tedesco.

² Sentenza del 16 maggio 2017 (C-682/15, EU:C:2017:373).

³ Sentenza del 6 ottobre 2020 (C-245/19 e C-246/19, EU:C:2020:795).

della richiesta debba essere specifica e precisa con riguardo ai contribuenti, affinché l'amministrazione finanziaria interpellata possa valutare la «prevedibile pertinenza» delle informazioni richieste ai fini del procedimento tributario nell'altro Stato membro.

3. Inoltre, dev'essere specificata la tutela giurisdizionale riconosciuta alla persona interessata. A tal proposito si pone, inter alia, la questione se, sulla base dell'articolo 47 della Carta, debba essere concesso allo Stato richiesto un termine per la revisione della decisione di ingiunzione, prima della determinazione da parte sua della sanzione amministrativa. La questione diventa particolarmente spinosa nel caso in cui, come nella fattispecie in esame, il destinatario della decisione di ingiunzione venga a conoscenza delle informazioni minime di cui all'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2011/16 solo nel corso del procedimento giurisdizionale.

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

1. *Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*

4. L'articolo 47 della Carta (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. (...)».

2. *Direttiva 2011/16*

5. Ai sensi del considerando 9 della direttiva 2011/16⁴:

«(...) 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».

6. L'oggetto della direttiva 2011/16 è definito al suo articolo 1, paragrafo 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

⁴ 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 (GU 2011, L 64, pag. 1); la direttiva è applicabile nel caso di specie nella versione modificata dalla direttiva (UE) 2016/2258 del Consiglio, del 6 dicembre 2016 (GU 2016, L 342, pag. 1).

l'amministrazione e l'applicazione delle leggi nazionali degli Stati membri relative alle imposte di cui all'articolo 2».

7. Il successivo articolo 5 riguarda la procedura per lo scambio di informazioni su richiesta:

«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»

8. L'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva medesima («Formulari e formati elettronici tipo») così dispone:

«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. (...)».

B. Convenzioni di diritto internazionale

1. Modello di convenzione OCSE volto ad evitare le doppie imposizioni

9. Il 30 luglio 1963, il Consiglio dell'OCSE ha adottato una raccomandazione per evitare le doppie imposizioni (in prosieguo: il «modello di convenzione OCSE») ⁵. L'articolo 26, paragrafo 1, del modello di convenzione OCSE riguarda lo scambio di informazioni e così recita:

«Le autorità competenti degli Stati contraenti si scambiano le informazioni prevedibilmente rilevanti ai fini dell'attuazione delle disposizioni della presente Convenzione oppure ai fini della gestione o applicazione del diritto interno relativo alle imposte di qualsiasi natura e denominazione, percepite per conto degli Stati contraenti o delle loro amministrazioni locali, nei limiti in cui l'imposizione prevista non è contraria alla Convenzione. (...)».

2. Convenzione tributaria tra Lussemburgo e Francia

10. Al momento della richiesta di informazioni de qua era in vigore la convenzione tributaria tra Lussemburgo e Francia del 1° aprile 1958 nel testo modificato il 24 novembre 2006, il 3 giugno 2009 e il 5 settembre 2014. L'articolo 22, paragrafo 1, della convenzione medesima disciplina lo scambio di informazioni ricalcando l'articolo 26, paragrafo 1, del modello di convenzione OCSE.

⁵ Recommendation concerning the Avoidance of Double Taxation/ Recommandation concernant la suppression des doubles impositions. La versione aggiornata del modello di convenzione OCSE è del 21 novembre 2017.

C. Diritto lussemburghese

1. Legge del 29 marzo 2013

11. Il Lussemburgo ha recepito la direttiva 2011/16 per mezzo della legge del 29 marzo 2013⁶, il cui articolo 6 così recita:

«Su richiesta dell'autorità richiedente, l'autorità interpellata del Lussemburgo comunica alla medesima le informazioni prevedibilmente pertinenti per l'amministrazione e l'applicazione delle leggi nazionali dello Stato membro richiedente in materia di imposte previste all'articolo 1, di cui sia in possesso o che ottenga a seguito di un'indagine amministrativa».

2. Legge del 25 novembre 2014

12. Ha fatto quindi seguito la legge del 25 novembre 2014, che fissa la procedura applicabile allo scambio di informazioni su richiesta in materia fiscale⁷. L'articolo 1, paragrafo 1, prevede quanto segue:

«La presente legge è applicabile, a decorrere dalla sua entrata in vigore, alle richieste di scambio di informazioni in materia fiscale provenienti dall'autorità competente di uno Stato richiedente a norma: (...)».

4. della legge modificata del 29 marzo 2013 relativa alla cooperazione amministrativa nel settore tributario (...)».

13. L'articolo 2, paragrafi 1 e 2, della legge del 25 novembre 2014 così dispone:

«1. Le amministrazioni finanziarie sono autorizzate a richiedere le informazioni di qualsiasi natura necessarie ai fini dell'applicazione dello scambio di informazioni, come previsto dalle Convenzioni e dalle leggi, al detentore delle informazioni stesse.

2. Il detentore delle informazioni è tenuto a fornire le informazioni richieste, nella loro totalità, in maniera precisa e senza alterazioni, entro un mese dalla notifica della decisione recante ingiunzione di fornire le informazioni richieste. Tale obbligo prevede altresì la trasmissione, senza alterazioni, dei documenti su cui si basano le informazioni».

14. Ai sensi del successivo articolo 3, paragrafi 1 e 3, nel testo all'epoca vigente:

«1. L'amministrazione finanziaria competente verifica la regolarità formale della richiesta di scambio di informazioni. La richiesta di scambio di informazioni è formalmente regolare laddove contenga l'indicazione del fondamento normativo e dell'autorità competente da cui proviene la richiesta nonché le altre indicazioni previste dalle convenzioni e dalle leggi.

3. Qualora l'amministrazione finanziaria competente non disponga delle informazioni richieste, il suo direttore, o il suo delegato, notifica mediante lettera raccomandata indirizzata al detentore delle informazioni la propria decisione recante ingiunzione di fornire le informazioni richieste.

⁶ Legge di recepimento della direttiva 2011/16, Mémorial A 2013, pag. 756.

⁷ Mémorial A 2014, pag. 4170.

La notifica della decisione al detentore delle informazioni richieste vale come notifica a qualsiasi altra persona ivi contemplata».

15. A termini del successivo articolo 5, paragrafo 1:

«Qualora le informazioni richieste non vengano fornite entro un mese dalla notifica della decisione recante l'ingiunzione di fornirle, al detentore delle informazioni può essere irrogata un'ammenda amministrativa fiscale sino ad un massimo di EUR 250 000. L'importo è stabilito dal direttore dell'amministrazione finanziaria competente o da un suo delegato».

16. L'articolo 6 della medesima legge così recitava:

«1 Avverso la richiesta di scambio di informazioni e la decisione di ingiunzione di cui all'articolo 3, paragrafi 1 e 3, non può essere presentato alcun rimedio.

2 Avverso le decisioni di cui all'articolo 5, il detentore delle informazioni può proporre ricorso per riforma dinanzi al Tribunale amministrativo. Il ricorso dev'essere presentato entro un mese dalla notifica della decisione al detentore delle informazioni richieste. Il ricorso ha effetti sospensivi. In deroga alla normativa in materia di procedura relativa al contenzioso amministrativo, ciascuna parte non può presentare più di una memoria, compreso l'atto introduttivo del procedimento. Il controricorso dev'essere presentato entro un mese dal deposito dell'atto introduttivo presso la cancelleria del Tribunale. Tuttavia, nell'interesse dell'istruzione della causa, il presidente della sezione chiamata a conoscere la controversia può disporre d'ufficio la produzione di memorie supplementari entro il termine dal medesimo fissato. Il Tribunale amministrativo si pronuncia entro un mese dal deposito del controricorso o dalla scadenza del termine previsto per il deposito delle memorie supplementari».

3. La legge del 1° marzo 2019

17. La legge del 1° marzo 2019, recante modifica della legge del 25 novembre 2014⁸, è entrata in vigore il 9 marzo 2019. Tale legge ha modificato, in particolare, l'articolo 3, paragrafo 1, e l'articolo 6, paragrafo 1, della legge del 25 novembre 2014.

18. L'articolo 3, paragrafo 1, della legge del 25 novembre 2014, come modificata dalla legge del 1° marzo 2019, prevede quanto segue:

«L'amministrazione finanziaria competente verifica la regolarità formale della richiesta di scambio di informazioni. La richiesta di scambio di informazioni è formalmente regolare laddove contenga l'indicazione del fondamento normativo e dell'autorità competente da cui proviene la richiesta nonché le altre indicazioni previste dalle convenzioni e dalle leggi. L'amministrazione finanziaria competente accerta che le informazioni richieste non siano prive di ogni prevedibile pertinenza alla luce dell'identità della persona oggetto della domanda di scambio di informazioni e di quella del detentore delle informazioni, nonché alla luce delle esigenze della procedura tributaria di cui trattasi».

⁸ Mémorial A 2019, pag. 112.

19. Ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, della legge del 25 novembre 2014, come modificata dalla legge del 1° marzo 2019:

«Avverso la decisione d'ingiunzione di cui all'articolo 3, paragrafo 3, il detentore delle informazioni può proporre ricorso di annullamento dinanzi al Tribunale amministrativo. (...)».

III. Procedimento principale

20. Il procedimento principale trae origine da una richiesta di informazioni presentata dall'amministrazione finanziaria francese all'amministrazione finanziaria lussemburghese. L'amministrazione finanziaria francese fonda la propria richiesta sulla convenzione tributaria tra il Lussemburgo e la Francia del 1° luglio 1958 e sulla direttiva 2011/16.

21. Nella richiesta di informazioni del 27 aprile 2017 le autorità francesi dichiaravano di condurre una verifica su una società F (con sede in Francia) la quale eserciterebbe attività di locazione su un bene immobile ubicato in un comune in Francia. La società L, residente in Lussemburgo, 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 francese. Le autorità francesi precisavano che le persone fisiche, direttamente o indirettamente detentrici dei beni immobili ubicati in Francia, sono tenute a dichiararli ai fini dell'imposta sul patrimonio immobiliare, chiedendo chi fossero gli azionisti e i beneficiari economici della società L.

22. Con lettera del 28 febbraio 2018 (in prosieguo: la «decisione di ingiunzione»), l'amministrazione finanziaria lussemburghese ingiungeva alla società L 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 tributaria tra il Lussemburgo e la Francia (...).

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

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

- i nominativi e i recapiti degli azionisti della società L nonché i nominativi e i recapiti 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».

23. La società L ricorreva in giudizio avverso la decisione di ingiunzione, sebbene l'articolo 6 della legge del 25 novembre 2014 non prevedesse alcun mezzo di ricorso. Con decisione del 4 giugno 2018, il ricorso veniva respinto in quanto inammissibile. Avverso detta decisione la società L proponeva ricorso tuttora pendente dinanzi al Tribunal administratif (Tribunale amministrativo, Lussemburgo).

24. Il 6 agosto 2018 l'amministrazione finanziaria lussemburghese irrogava un'ammenda alla società L per il mancato ottemperamento alla decisione di ingiunzione. La società L adiva il Tribunale amministrativo con ricorso del 5 settembre 2018, facendo valere, in particolare, che le informazioni richieste dall'amministrazione finanziaria francese non sarebbero «prevedibilmente pertinenti» e che nella decisione di ingiunzione non sarebbe indicato il fine fiscale per il quale le informazioni erano richieste.

25. Con sentenza del 18 dicembre 2018, il Tribunale amministrativo accoglieva il ricorso e, in conseguenza dell'invalidità dell'ingiunzione stessa, annullava la decisione di irrogazione dell'ammenda del 6 agosto 2018. Il Tribunale amministrativo si basava, sostanzialmente, sulla contraddizione esistente tra l'identità del contribuente indicata nella decisione di ingiunzione del 28 febbraio 2018 e le precisazioni fornite dalle autorità francese in ordine al fine della richiesta di informazioni. Ne consegue che restava dubbia l'identità del contribuente alla quale la richiesta si riferirebbe. In concreto, le precisazioni contenute nella richiesta di informazioni del 27 aprile 2017, secondo il Tribunale amministrativo, porterebbero alla conclusione che l'indagine in corso non riguarderebbe la società F, la quale nella richiesta di informazioni è stata nondimeno designata quale soggetto cui l'indagine era diretta in Francia, e il suo assoggettamento ad imposta, bensì piuttosto le persone fisiche della società L che avevano ottenuto un beneficio economico. Il diritto francese imporrebbe loro di dichiarare il possesso di beni immobili ubicati nel territorio francese ai fini dell'imposta sul patrimonio immobiliare.

26. Avverso tale sentenza il Granducato di Lussemburgo interponeva appello dinanzi alla Cour administrative (Corte amministrativa, Lussemburgo) con atto introduttivo depositato il 21 dicembre 2018. Il Lussemburgo ritiene, in particolare, che le informazioni richieste dall'amministrazione finanziaria francese rispondano al requisito della «prevedibile pertinenza» e che la domanda francese contenga le necessarie indicazioni prescritte dall'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2011/16. Inoltre, sarebbero soddisfatti anche i requisiti stabiliti dall'articolo 47 della Carta, avendo la società L agito in giudizio tanto avverso la decisione di ingiunzione quanto avverso l'irrogazione dell'ammenda.

IV. Domanda di pronuncia pregiudiziale e questioni pregiudiziali

27. In tale contesto, con ordinanza del 23 maggio 2019 la Cour administrative (Corte amministrativa) ha sospeso i procedimenti, sottoponendo alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, 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 oggetto della 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 implichi che l'autorità dello Stato membro richiedente, per dimostrare l'assenza di una «pesca di informazioni» nonostante l'assenza di una identificazione individuale dei contribuenti interessati, possa dimostrare, sulla base di 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 sia giustificata da fondati sospetti in ordine all'inosservanza di un preciso obbligo di legge.

3. Se l'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea debba essere interpretato nel senso che, qualora

1. un soggetto al quale l'autorità competente dello Stato membro interpellato abbia irrogato una sanzione amministrativa pecuniaria per non aver ottemperato a una decisione amministrativa recante ingiunzione di fornire informazioni nell'ambito di uno scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie 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 della decisione medesima in via incidentale nell'ambito di un ricorso giurisdizionale diretto avverso la sanzione pecuniaria e

2. 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 proprio ricorso giurisdizionale avverso detta sanzione,

al soggetto medesimo debba essere concesso, una volta divenuto definitivo il riconoscimento in via incidentale della validità della decisione di ingiunzione e della decisione di fissazione dell'ammenda, emesse nei suoi confronti, un termine sospensivo per il pagamento dell'ammenda stessa affinché questi 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.

V. Procedimento dinanzi alla Corte

28. Con ordinanza del 15 gennaio 2020 il procedimento è stato sospeso fino alla data di pubblicazione della sentenza nelle cause riunite C-245/19 e C-246/19, il 6 ottobre 2020. In data 19 novembre 2020 il procedimento è stato ripreso di concerto con il giudice del rinvio.

29. Nel procedimento pregiudiziale, oltre alla società L, hanno presentato osservazioni scritte e hanno risposto ai quesiti posti dalla Corte il Lussemburgo, la Repubblica francese, il Regno di Spagna, la Repubblica ellenica, la Repubblica di Polonia, la Repubblica di Finlandia, l'Irlanda, la Repubblica italiana e la Commissione.

VI. Valutazione giuridica

A. Sulle prime due questioni pregiudiziali

30. Con le sue prime due questioni pregiudiziali, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se e a quali condizioni, con riguardo alla nozione di «prevedibile pertinenza» ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, e dell'articolo 5, nonché alla disposizione dell'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2011/16, una richiesta di informazioni possa riguardare un gruppo di persone determinabili ma non identificate.

31. Due sono le peculiarità che caratterizzano la fattispecie qui in esame. Da un lato, la domanda dell'amministrazione finanziaria francese non si riferisce ad un singolo soggetto, bensì ad un gruppo di soggetti. Dall'altro lato, detto gruppo non è definito in base al nome o altri criteri (per esempio, il numero di un documento d'identità ufficiale, il codice fiscale o il numero di conto), bensì è determinabile soltanto in base a caratteristiche comuni (azionisti e beneficiari economici della società L). L'identificazione nominativa è proprio lo scopo della richiesta di informazioni.

32. In tutti i casi riguardanti la nozione di «prevedibile pertinenza» finora decisi dalla Corte, l'identità dei contribuenti era nota⁹. La richiesta di ulteriori informazioni era formulata al fine di consentire di effettuare una corretta imposizione o una verifica dei dati del contribuente nello Stato membro richiedente. Nella fattispecie qui in esame, al contrario, il luogo di collegamento ai fini dell'imposizione nello Stato richiedente è certo (bene immobile in Francia), ma non è chiara l'identità dei soggetti che devono adempiere agli obblighi fiscali relativi al bene immobile. Sotto tale profilo la presente domanda di pronuncia pregiudiziale si differenzia dalle cause finora decise dalla Corte.

33. Le prime due questioni pregiudiziali vertono esclusivamente sulla richiesta di informazioni delle autorità francesi, per contro non sulla decisione di ingiunzione dell'amministrazione finanziaria lussemburghese. La risposta alle questioni è nondimeno rilevante ai fini della valutazione del giudice del rinvio in ordine alla legittimità della sanzione amministrativa irrogata. Infatti, la legittimità della sanzione irrogata dal Lussemburgo dipende, a sua volta, dalla legittimità della decisione di ingiunzione lussemburghese, la quale presuppone la legittimità della richiesta di informazioni da parte delle autorità francesi.

34. Dato che la seconda questione pregiudiziale si pone come logica conseguenza della prima questione ed entrambe vertono, sostanzialmente, sull'interpretazione delle norme della direttiva 2011/16, ad esse può risponderci congiuntamente.

1. Sulla nozione di «prevedibile pertinenza»

35. L'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 2011/16 dispone che gli Stati membri cooperano fra loro ai fini dello scambio di informazioni «prevedibilmente pertinenti» per l'amministrazione e l'applicazione delle loro leggi tributarie nazionali. Soltanto tali informazioni possono essere trasmesse nell'ambito dello scambio di informazioni su richiesta di cui all'articolo 5 della direttiva medesima.

36. Pertanto, l'autorità che conduce l'indagine da cui trae origine lo scambio di informazioni deve valutare, in base alle circostanze del caso, se le informazioni richieste, a seconda del corso del procedimento e conformemente all'articolo 17, paragrafo 1, della direttiva 2011/16, siano prevedibilmente pertinenti ai fini di detta indagine a seguito dell'esaurimento delle fonti di informazione consuete.

37. Sebbene l'autorità richiedente disponga a tal riguardo di un margine discrezionale di valutazione, tuttavia essa non può formulare una richiesta di informazioni del tutto non pertinenti ai fini della relativa indagine. Pertanto, la «prevedibile pertinenza» delle informazioni richieste costituisce una condizione di legittimità della richiesta di informazioni¹⁰.

⁹ Sentenze del 6 ottobre 2020, Stato del Lussemburgo (Ricorso avverso una richiesta di informazioni in materia fiscale) (C-245/19 e C-246/19, EU:C:2020:795, punto 24), e del 16 maggio 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punto 22).

¹⁰ Sentenza del 16 maggio 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punto 64).

38. Ne consegue che la nozione della «prevedibile pertinenza» dev'essere interpretata ai sensi dell'articolo 5 in combinato disposto con l'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 2011/16. A tal proposito, occorre analizzare anzitutto il tenore letterale e il contesto normativo (v. sul punto sub a), nonché la finalità (v. sul punto sub b). In considerazione della modifica delle note esplicative del commentario relativo al modello di convenzione OCSE a seguito dell'adozione della direttiva 2011/16 (v. sul punto sub c) e del testo della direttiva in vigore dal 22 marzo 2021 (v. sul punto sub d), occorre inoltre esaminare la rilevanza di tali modifiche nella fattispecie in esame.

a) Tenore letterale e contesto normativo dell'articolo 1, in combinazione con gli articoli 5 e 20, paragrafo 2, della direttiva 2011/16

39. L'espressione «prevedibilmente pertinenti» di cui all'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 2011/16 è volta, come già rilevato dalla Corte, a consentire all'autorità richiedente di chiedere e ottenere tutte le informazioni che essa può ragionevolmente considerare come pertinenti ai fini della propria indagine, senza tuttavia autorizzarla a superare manifestamente i limiti dell'indagine, né a imporre un onere eccessivo a carico dell'autorità interpellata¹¹.

40. L'articolo 5 della direttiva 2011/16 si richiama a tali informazioni nel prevedere che 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. Pertanto, l'articolo 5 impone un obbligo all'autorità interpellata.

41. Dal tenore letterale di tali disposizioni si evince che l'espressione «prevedibilmente pertinenti» definisce la qualità che le informazioni richieste devono presentare. Dal tenore dell'articolo 5 in combinato disposto con l'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 2011/16 non può desumersi una limitazione nel senso che la richiesta di informazioni possa riguardare esclusivamente singoli contribuenti e solo se identificati nominativamente.

42. Nell'interpretare la nozione di «prevedibile pertinenza» va tenuto conto altresì del considerando 9 della direttiva 2011/16, in base al quale la norma di «prevedibile pertinenza» è predisposta ai fini dello scambio di informazioni in materia fiscale nella misura più ampia possibile e, allo stesso tempo, per precisare 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.

43. L'espressione «di un contribuente» non consente di inferire che sia inammissibile una richiesta relativa a un gruppo di contribuenti, né che i contribuenti debbano essere identificati nominativamente. È decisivo, invece, che ci sia un contribuente – vale a dire una persona assoggettata ad obblighi tributari nello Stato richiedente – e che detta persona sia determinabile in termini precisi.

44. Nell'interpretare la nozione di «prevedibile pertinenza» occorre altresì tener presente che, conformemente alla giurisprudenza della Corte, l'autorità interpellata deve verificare se le informazioni richieste non siano prive di qualsiasi prevedibile pertinenza per l'indagine condotta dall'autorità richiedente¹².

¹¹ Sentenze del 6 ottobre 2020, Stato del Lussemburgo (Ricorso avverso una richiesta di informazioni in materia fiscale) (C-245/19 e C-246/19, EU:C:2020:795, punto 110), e del 16 maggio 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punto 68).

¹² Sentenza del 16 maggio 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punto 78).

45. Come già deciso dalla Corte, occorre fare riferimento, al riguardo, all'articolo 20, paragrafo 2 della stessa, il quale menziona gli elementi pertinenti ai fini di tale verifica¹³. Ai sensi dell'articolo 20, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2011/16, il formulario tipo da trasmettere a cura dell'autorità richiedente include quantomeno l'«identità della persona» oggetto della verifica o indagine. Nella versione inglese figura «identity of the person» e in quella francese «l'identité de la personne».

46. Le nozioni di «identità» oppure «identity/identité» si riferiscono anche, sebbene non esclusivamente, ad un'identificazione nominativa. Dal testo dell'articolo 20, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2011/16 non può desumersi che una richiesta di informazioni possa riguardare soltanto un unico contribuente, né esso dispone che un'identificazione nominativa del contribuente o dei contribuenti sia necessaria.

47. Il termine «identità» dev'essere piuttosto interpretato nel senso di includere tutte le qualità o caratteristiche che distinguono una persona dalle altre. L'identificazione o la designazione di una persona possono aver luogo, tuttavia, anche ricorrendo a caratteristiche diverse dal nome, ove sia in tal modo possibile del pari escludere una confusione.

48. Sotto questo profilo, è sufficiente che lo Stato richiedente trasmetta tutte le indicazioni relative ai fatti e le caratteristiche che consentano allo Stato interpellato di identificare il contribuente.

49. Dal tenore letterale e dal contesto normativo dell'articolo 1, paragrafo 1, in combinato disposto con gli articoli 5 e 20, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2011/16 discende, pertanto, che una richiesta di informazioni possa parimenti riguardare un gruppo di contribuenti e il contribuente o i contribuenti debbano poter essere identificati in base alle indicazioni fornite dall'autorità richiedente, senza che sia peraltro necessario la loro identificazione nominativa.

b) Ratio della nozione di «prevedibile pertinenza»

50. Tale conclusione è confermata dalla ratio della nozione di «prevedibile pertinenza». Infatti, con riguardo alla pertinenza sostanziale delle informazioni, la Corte ha già dichiarato che l'autorità richiedente, nell'ambito della sua indagine, può individuare le informazioni di cui ritiene di avere bisogno alla luce del proprio diritto nazionale allo scopo di accertare correttamente l'entità delle imposte dovute¹⁴.

1) Distinzione tra una richiesta collettiva ammissibile e un'inammissibile richiesta generica di informazioni

51. Ne consegue che una richiesta di informazioni ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, in combinato disposto con l'articolo 5 della direttiva 2011/16 non dev'essere necessariamente finalizzata alla trasmissione di documenti (ad esempio, contratti, fatturazioni e pagamenti). Inoltre, la Corte ha già affermato che le informazioni non sono manifestamente prive di qualsiasi

¹³ Sentenza del 16 maggio 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punto 79).

¹⁴ Sentenza del 16 maggio 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punto 69).

prevedibile pertinenza qualora vertano su contratti, fatturazioni e pagamenti che, pur non essendo individuati con precisione, sono definiti mediante criteri attinenti¹⁵. Tale principio può essere esteso anche a richieste riguardanti persone.

52. Pertanto, non è necessario che lo Stato richiedente abbia già identificato nominativamente i soggetti interessati. Una richiesta ha luogo, di norma, in una fase delle indagini finalizzata alla raccolta di informazioni delle quali l'autorità richiedente non ha ovviamente conoscenza precisa e completa. L'identificazione delle persone interessate costituisce, appunto, la finalità della richiesta delle informazioni. L'efficacia dello scambio di informazioni (in particolare nella lotta alla frode e all'evasione fiscale) risulterebbe pertanto notevolmente limitata nel caso in cui la richiesta potesse riguardare soltanto persone già identificate. Sebbene la Svizzera sia stata nota in passato per il proprio limitato scambio di informazioni, lo stesso Bundesgericht (Tribunale federale) svizzero ha dichiarato l'ammissibilità di tali richieste collettive¹⁶.

53. Tale affermazione incontra peraltro un limite nel fatto che dalla nozione di «prevedibile pertinenza» deriva che gli Stati membri non possano procedere a richieste generiche di informazioni¹⁷. È pertanto necessario un certo nesso con il singolo caso. La richiesta non può presentare carattere speculativo.

54. In caso di richiesta di informazioni relativa a un gruppo di contribuenti non identificati, il rischio di una richiesta generica è peraltro particolarmente elevato. In assenza di previa identificazione, lo Stato richiedente non potrà infatti, di regola, fare riferimento ad una specifica procedura impositiva nei confronti di tali soggetti.

55. Affinché le informazioni richieste presentino la condizione della «prevedibile pertinenza» – in altre parole, sussista dunque una richiesta collettiva ammissibile – allo Stato richiedente incombono pertanto particolari obblighi di motivazione e specificazione. Ciò è altresì necessario, in quanto – come già affermato dalla Corte¹⁸ – l'autorità interpellata deve verificare se le informazioni richieste non siano prive di qualsiasi prevedibile pertinenza per l'indagine condotta dall'autorità richiedente. I requisiti relativi all'obbligo di motivazione aumentano con l'aumentare dell'ampiezza e della sensibilità delle informazioni¹⁹.

56. Come ho già avuto modo di osservare in altra sede²⁰, per distinguere una richiesta di informazioni ammissibile da una richiesta generica di informazioni inammissibile occorre tenere conto di diversi fattori. In primo luogo, assumono rilievo l'oggetto dell'indagine dell'autorità richiedente e la censura da essa presentata in ambito fiscale. Riveste, poi, un ruolo anche la pregressa condotta del contribuente. Indizi concreti relativi all'inosservanza degli obblighi tributari giustificano una richiesta di informazioni piuttosto che mere speculazioni.

¹⁵ Sentenza del 6 ottobre 2020, Stato del Lussemburgo (Ricorso avverso una richiesta di informazioni in materia fiscale) (C-245/19 e C-246/19, EU:C:2020:795, punto 124).

¹⁶ Schweizerisches Bundesgericht (Tribunale federale svizzero), sentenza del 12 settembre 2016 – 2C_276/2016 –, punto 6.3.

¹⁷ V. il considerando 9 della direttiva 2011/16.

¹⁸ Sentenze del 6 ottobre 2020, Stato del Lussemburgo (Ricorso avverso una richiesta di informazioni in materia fiscale) (C-245/19 e C-246/19, EU:C:2020:795, punto 115), e del 16 maggio 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punto 82).

¹⁹ V. al riguardo anche le mie conclusioni nelle cause riunite Stato del Lussemburgo (Ricorso avverso una richiesta di informazioni in materia fiscale) (C-245/19 e C-246/19, EU:C:2020:516, paragrafo 138); analogamente, la Corte federale svizzera, sentenza del 12 settembre 2016 – 2C_276/2016 –, punto 6.3 con riguardo al carattere dettagliato dei fatti esposti.

²⁰ V. al riguardo le mie conclusioni nelle cause riunite Stato del Lussemburgo (Ricorso avverso una richiesta di informazioni in materia fiscale) (C-245/19 e C-246/19, EU:C:2020:516, paragrafo 135 e segg.).

2) *Requisito relativo alla precisione della richiesta di informazioni*

57. Di conseguenza, si pone nella fattispecie in esame la questione della precisione con la quale dev'essere formulata la richiesta collettiva relativa a contribuenti non identificati individualmente, affinché l'autorità interpellata possa ottemperare a detto obbligo. A detta questione può fornirsi una risposta sostanzialmente sulla base dell'interpretazione dell'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2011/16, il quale contempla le informazioni minime che la richiesta di informazioni dello Stato richiedente deve contenere.

58. Ai sensi dell'articolo 20, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2011/16, occorre identificare la persona oggetto della verifica o indagine. Al fine di poter verificare che le informazioni richieste non siano prive di qualsiasi «prevedibile pertinenza», non è dunque necessaria – come già rilevato supra – un'identificazione nominativa del contribuente o dei contribuenti. È invece decisivo che il gruppo di contribuenti sia descritto in maniera così specifica e completa da consentire allo Stato interpellato di procedere ad un'identificazione chiara.

59. In aggiunta a ciò, lo Stato richiedente, ai sensi dell'articolo 20, paragrafo 2, lettera b), della direttiva 2011/16, è tenuto a indicare il fine fiscale per il quale si richiedono le informazioni. In altre parole, lo Stato richiedente deve poter conoscere quali siano gli obblighi fiscali cui sia soggetto il gruppo di contribuenti nello Stato richiedente e quali siano i fatti da cui tragga origine la richiesta.

60. Ne consegue inoltre che, in caso di richieste collettive riguardanti persone non ancora identificate, lo Stato membro richiedente è tenuto ad indicare il motivo per il quale esista un ragionevole dubbio che le persone interessate non abbiano osservato determinati obblighi di legge. È pur vero che le informazioni, in linea di principio, sono «prevedibilmente pertinenti» a prescindere dal fatto che la persona interessata si sia comportata in maniera conforme alla legge. Frequentemente, una richiesta di informazioni mira anche solo a confermare una condotta di tal genere.

61. Tuttavia, in caso di richiesta riguardante un gruppo non identificato di contribuenti, sussistono alcune peculiarità. Dato che, da un lato, lo Stato richiedente non è in grado di identificare le persone, queste ultime non dovrebbero, in linea di principio, essere già registrate in detto Stato per i rispettivi fini fiscali. Dovendo le informazioni richieste, dall'altro lato, essere «prevedibilmente pertinenti» ai fini dell'assoggettamento ad imposta nello Stato richiedente, è necessario che il gruppo sia onerato da specifici obblighi fiscali nello Stato richiedente. I due aspetti implicano, congiuntamente, che le persone appartenenti al gruppo medesimo non abbiano tenuto una condotta conforme alla legge.

62. In conclusione, sono ammissibili le richieste riguardanti un gruppo di contribuenti determinabili ma non ancora identificati. Lo Stato richiedente deve peraltro (i) descrivere il gruppo nel modo più specifico e completo possibile, (ii) illustrare quali siano gli obblighi fiscali cui sia soggetto il gruppo di contribuenti nello Stato richiedente e da quale comportamento tragga origine la richiesta, nonché (iii) esporre il motivo a fondamento della presunta illiceità della condotta del gruppo stesso.

63. La necessaria distinzione tra una richiesta collettiva ammissibile e un'inammissibile richiesta generica di informazioni deve pertanto avvenire nel contesto di una valutazione globale, in considerazione di tutte le circostanze del singolo caso e spetta, di conseguenza, al giudice del rinvio.

64. In base ai fatti esposti alla Corte, la richiesta di informazioni dell'amministrazione finanziaria francese si riferisce espressamente agli azionisti e ai beneficiari economici della società L. Tali caratteristiche consentono, in linea di massima, di identificare le persone interessate. Occorre inoltre tener conto del fatto che l'amministrazione francese ha fatto chiaramente presente nella richiesta che la società L sarebbe la controllante indiretta della società F, detentrica di un bene immobile in Francia. Inoltre, la stessa società L deterrebbe direttamente un altro bene immobile in Francia. Dalle osservazioni formulate dall'amministrazione francese si potrebbe altresì desumere che le persone fisiche direttamente o indirettamente detentrici dei beni immobili ubicati in Francia, siano tenute a dichiararli, cosa evidentemente non ancora avvenuta. Ne consegue che la richiesta di informazioni – fatta salva la valutazione globale di competenza del giudice del rinvio – sembra rispondere ai menzionati requisiti (v. paragrafo 62 supra).

65. Del resto, non dovrebbero del pari sussistere dubbi in ordine alla necessità della richiesta di informazioni ai sensi dell'articolo 17 della direttiva 2011/16. In particolare, come rilevato dalla Francia, il registro della trasparenza che dev'essere istituito sulla base delle direttive 2015/849²¹ e 2018/843²² non era stato ancora realizzato in Lussemburgo al momento della richiesta di informazioni, cosicché l'amministrazione finanziaria francese non poteva identificare da sola i beneficiari economici. Non rientra nella cognizione della Corte il fatto che, in base al diritto francese, fosse possibile procedere ad una diversa e parimenti efficace esecuzione fiscale sul bene immobile in discussione, la quale facesse venir meno eventualmente la necessità stessa della richiesta di informazioni.

c) Rilevanza del commentario al modello di convenzione OCSE

66. Tale risultato interpretativo, per il quale, in caso di richiesta collettiva, sussiste una prevedibile pertinenza solo in presenza dei requisiti indicati supra al paragrafo 62, risulta parimenti confermato dal commentario all'articolo 26 del modello di convenzione OCSE, nella versione riveduta.

67. Il modello di convenzione OCSE non costituisce un trattato internazionale multilaterale, giuridicamente vincolante, bensì soltanto un atto unilaterale di un'organizzazione internazionale sotto forma di raccomandazioni ai propri Stati membri²³. A maggior ragione, neanche il commentario al modello di convenzione OCSE è giuridicamente vincolante per la Corte. Gli autori di tale nota esplicativa giungono comunque alla conclusione corretta.

68. Come correttamente si evince dal punto 5.1 del commentario relativo all'articolo 26 del modello di convenzione OCSE, una richiesta di informazioni non costituisce una richiesta generica inammissibile solo perché priva del nominativo o del recapito del contribuente oggetto delle indagini. In tal caso, lo Stato richiedente deve semplicemente mettere a disposizione ulteriori informazioni che consentano un'identificazione del contribuente nello Stato interpellato.

²¹ Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 maggio 2015, relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a fini di riciclaggio o finanziamento del terrorismo, che modifica il regolamento (UE) n. 648/2012 del Parlamento europeo e del Consiglio e che abroga la direttiva 2005/60/CE del Parlamento europeo e del Consiglio e la direttiva 2006/70/CE della Commissione (GU 2015, L 141, pag. 73).

²² Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio, del 30 maggio 2018, che modifica la direttiva (UE) 2015/849 relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a fini di riciclaggio o finanziamento del terrorismo e che modifica le direttive 2009/138/CE e 2013/36/UE (GU 2018, L 156, pag. 43).

²³ Le mie conclusioni nella causa N Luxembourg 1 (C-115/16, EU:C:2018:143, paragrafo 50 e segg.), T Danmark (C-116/16, EU:C:2018:144, paragrafo 81 e segg.), Y Denmark (C-117/16, EU:C:2018:145, paragrafo 81 e segg.), X Denmark (C-118/16, EU:C:2018:146, paragrafo 50 e segg.), C Danmark (C-119/16, EU:C:2018:147, paragrafo 50 e segg.) e Z Denmark (C-299/16, EU:C:2018:148, paragrafo 50 e segg.).

69. Inoltre, il punto 5.2 del commentario riporta correttamente che la norma della «prevedibile pertinenza» trovi applicazione sia nei casi di un singolo contribuente sia nei casi di una richiesta collettiva. Ove la richiesta si rivolga però nei confronti di un gruppo di contribuenti, non identificati individualmente, lo Stato richiedente deve descrivere il gruppo nel modo più specifico e completo possibile. Lo Stato richiedente deve altresì illustrare la legge applicabile e i fatti e le circostanze alla base della richiesta di informazioni.

70. Infine, lo Stato richiedente deve esporre il motivo a fondamento della menzionata presunta illiceità del comportamento del gruppo e in qual misura le informazioni richieste siano idonee a verificare l'ottemperanza agli obblighi all'interno del gruppo. Ciò appare in linea con i requisiti indicati supra (paragrafo 62) vigenti già prima della modifica del commentario al modello di convenzione nel 2014. Pertanto, non sono pertinenti i dubbi sollevati, in linea di principio, dal giudice del rinvio in ordine all'estensione a posteriori della condizione legale della prevedibile pertinenza per effetto dell'aggiornamento del commentario al modello di convenzione OCSE.

d) Modifica della direttiva 2011/16 in data 22 marzo 2021

71. Neanche il successivo inserimento dell'articolo 5*bis*, paragrafo 3, della direttiva 2011/16 conduce a diversa conclusione. Tale disposizione stabilisce, per effetto della direttiva 2021/514 del Consiglio, del 22 marzo 2021²⁴, per la prima volta uno specifico fondamento normativo con riguardo alle richieste collettive. Gli Stati membri sono tenuti a trasporre nel proprio ordinamento nazionale la direttiva modificata entro il 31 dicembre 2022. Pertanto, l'articolo 5*bis*, paragrafo 3, della direttiva 2011/16, nel testo di cui alla direttiva 2021/514, non ha alcun effetto diretto sulla decisione nella presente fattispecie.

72. Tuttavia, a termini del considerando 4 della direttiva 2021/514, le amministrazioni finanziarie dovrebbero continuare ad avvalersi delle richieste collettive di informazioni nell'ambito di un quadro giuridico chiaro. Già da tale formulazione risulta che si tratta di una modifica della direttiva a carattere dichiarativo, nel senso che le richieste collettive erano ammissibili anche anteriormente. La modifica è dunque intervenuta per ragioni di certezza e chiarezza del diritto sia per i contribuenti e i soggetti tenuti a fornire informazioni sia per le amministrazioni finanziarie.

73. Pertanto, l'inserimento di una norma specifica riguardante richieste collettive a mezzo dell'articolo 5 [bis], paragrafo 3, della direttiva 2011/16, nel testo di cui alla direttiva 2021/514, non osta del pari a tale interpretazione autonoma della nozione di «prevedibile pertinenza» sul piano del diritto dell'Unione (v., al riguardo, paragrafo 62 supra).

2. Conclusione

74. In conclusione, l'articolo 1, paragrafo 1, e l'articolo 5, in combinato disposto con l'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2011/16, devono essere interpretati nel senso che una richiesta di informazioni può riguardare anche un gruppo di persone non identificate ma determinabili in base alla loro qualità di azionisti e beneficiari economici di una persona giuridica.

²⁴ Direttiva (UE) 2021/514 del Consiglio del 22 marzo 2021, recante modifica della direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale (GU 2021, L 104, pag. 1).

75. A tal riguardo, la condizione della «prevedibile pertinenza» richiede peraltro che lo Stato richiedente, nella richiesta di informazioni, (i) descriva il gruppo nel modo più specifico e completo possibile, (ii) illustri quali siano gli obblighi fiscali cui è soggetto il gruppo di contribuenti nello Stato richiedente e da quale condotta tragga origine la richiesta, nonché (iii) esponga il motivo a fondamento della presunta illiceità della condotta del gruppo.

B. Sulla terza questione pregiudiziale

76. Con la terza questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se debba essere concesso un termine al destinatario della decisione di ingiunzione²⁵ per il pagamento di un'ammenda irrogata a causa dell'inottemperanza alla decisione di ingiunzione, una volta concluso il relativo procedimento di impugnazione. Il giudice del rinvio si pone detta questione, in quanto il destinatario non aveva a disposizione alcun mezzo di ricorso avverso la decisione di ingiunzione ed era venuto a conoscenza delle informazioni minime di cui all'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2011/16 solo nel corso del procedimento giurisdizionale (v. al riguardo, ampiamente, supra paragrafi 57 e segg., in particolare paragrafo 62).

77. Anzitutto si pone la questione della compatibilità del diritto processuale lussemburghese con l'articolo 47 della Carta. Non avendo la società L alcun mezzo di ricorso a disposizione avverso la decisione di ingiunzione, essa non poteva far altro che attendere l'irrogazione della sanzione amministrativa e far verificare la legittimità della decisione di ingiunzione in via incidentale nell'ambito del ricorso avverso l'ammenda.

78. In caso di rigetto del ricorso, in conseguenza della legittimità della richiesta di informazioni e della decisione di ingiunzione che ne trae origine e dell'assenza di altre eccezioni fondate nei confronti dell'ammenda, la società L sarebbe tenuta a pagare l'ammenda. Qualora essa avesse avuto a disposizione un ricorso diretto avverso la decisione di ingiunzione, le sarebbe rimasto, grazie all'effetto sospensivo, un tempo sufficiente per ottemperare alla decisione di ingiunzione. In tal modo, avrebbe potuto evitare l'irrogazione di una sanzione amministrativa e non sarebbe necessario un ulteriore differimento del pagamento – come ipotizzato dal giudice del rinvio nella terza questione.

79. Inoltre, dalla terza questione del giudice del rinvio emergono dubbi in ordine alla circostanza che la società L sia venuta a conoscenza delle informazioni minime di cui all'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2011/16 solo nel corso del procedimento giurisdizionale. Si pone pertanto la questione – sulla quale la Corte non si è finora pronunciata – se dal diritto fondamentale ad una tutela giurisdizionale effettiva (ex articolo 47 della Carta) possano desumersi anche determinati requisiti che la decisione di ingiunzione dello Stato richiesto debba soddisfare. In tal senso, nella specie assume rilevanza il requisito di una sufficiente motivazione della decisione di ingiunzione, sulla base della quale il destinatario (la società L) possa valutare la prevedibile pertinenza. Ciò consentirebbe al destinatario la scelta, in base alle prospettive di accoglimento, tra un'impugnazione diretta della decisione di ingiunzione e un'impugnazione indiretta dell'ammenda successivamente irrogata.

²⁵ Nella sentenza del 6 ottobre 2020, Stato del Lussemburgo (Ricorso avverso una richiesta di informazioni in materia fiscale) (C-245/19 e C-246/19, EU:C:2020:795), la Corte ha definito detta persona come detentore delle informazioni; nella sentenza del 16 maggio 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373), invece, come amministrato.

1. Violazione dell'articolo 47 della Carta

80. Con riguardo al destinatario della decisione di ingiunzione, il Lussemburgo ha introdotto, con legge del 1° marzo 2019, la possibilità di ricorrere direttamente avverso la decisione di ingiunzione. Ciò non pregiudica peraltro la ricevibilità della terza questione pregiudiziale, avendo la società L già proposto il ricorso prima del 1° marzo 2019. Il fatto che la società L abbia impugnato, di fatto, direttamente la decisione di ingiunzione non cambia la situazione, in quanto – come rilevato dal Lussemburgo – tale ricorso non era previsto dalla legge ed era inammissibile *ab initio*.

81. Dato che la giurisprudenza della Corte riconosce l'applicabilità della Carta²⁶ occorre esaminare l'eventuale violazione dell'articolo 47 della Carta. A tal proposito, è necessario distinguere tra l'esclusione di un ricorso diretto (sul punto v. sub a) e i requisiti relativi al contenuto necessario della decisione di ingiunzione (sul punto v. sub b).

a) Violazione dell'articolo 47 della Carta come conseguenza dell'esclusione di un ricorso

82. Ai sensi dell'articolo 47, paragrafo 1, della Carta, 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 in detto articolo.

83. Nella causa *Stato del Lussemburgo (Ricorso avverso una richiesta di informazioni in materia fiscale)*²⁷ la Corte ha già avuto modo di rilevare che l'articolo 47 della Carta prevede un ricorso diretto avverso la decisione di ingiunzione²⁸. Sembra pertanto dubbio in qual misura sia ancora necessaria una verifica incidentale della legittimità di una decisione di ingiunzione nell'ambito del procedimento vertente sulla sanzione amministrativa, che la Corte, nella causa *Berlioz Investment Fund*²⁹, desume dall'articolo 47, paragrafo 2, della Carta. A mio avviso, sussistono buoni motivi per ritenere che il destinatario della decisione di ingiunzione, il quale può agire direttamente avverso detta decisione, debba fare uso prioritariamente di tale facoltà in modo da prevenire la necessità di un esame incidentale. Tale conclusione tiene conto anche dell'efficacia definitiva di una decisione di ingiunzione non impugnata.

84. In ultima analisi, non occorre peraltro esaminare tale aspetto nella presente fattispecie. Delle due l'una: o la società L non aveva, ex lege, la facoltà di impugnare direttamente la decisione di ingiunzione, residuando dunque l'unica opzione di una tutela giurisdizionale incidentale, oppure – nonostante l'esclusione di un ricorso diretto avverso la decisione di ingiunzione – è ancora pendente dinanzi al Tribunale amministrativo il relativo procedimento e, quindi, la decisione de qua non è ancora passata in giudicato.

85. Dato che l'articolo 47 della Carta prevede la proponibilità di un ricorso diretto del destinatario avverso la decisione di ingiunzione dell'autorità interpellata e il diritto lussemburghese non prevedeva un rimedio del genere, sussiste al riguardo una violazione dell'articolo medesimo.

²⁶ Sentenze del 6 ottobre 2020, Stato del Lussemburgo (Ricorso avverso una richiesta di informazioni in materia fiscale) (C-245/19 e C-246/19, EU:C:2020:795, punto 46), e del 16 maggio 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punto 42).

²⁷ Sentenza del 6 ottobre 2020 (C-245/19 e C-246/19, EU:C:2020:795).

²⁸ Sentenza del 6 ottobre 2020, Stato del Lussemburgo (Ricorso avverso una richiesta di informazioni in materia fiscale) (C-245/19 e C-246/19, EU:C:2020:795, punto 69).

²⁹ Sentenza del 16 maggio 2017 (C-682/15, EU:C:2017:373).

b) Effetti dell'articolo 47 della Carta sul contenuto necessario della decisione di ingiunzione

86. Si pone, inoltre, la questione se l'articolo 47 della Carta imponga che le informazioni necessarie ai sensi dell'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2011/16 debbano essere trasmesse al destinatario della decisione di ingiunzione unitamente a quest'ultima.

87. In questa sede non occorre pronunciarsi sulla questione se un obbligo di motivazione del genere possa discendere anche dal diritto ad una buona amministrazione sancito dall'articolo 41 della Carta. Da un lato, il giudice del rinvio chiede espressamente di chiarire la portata dell'articolo 47 della Carta. Dall'altro lato, destinatari esclusivi dell'articolo 41 della Carta sono le istituzioni, organi e organismi dell'Unione, ma non gli Stati membri³⁰. Sebbene il diritto ad una buona amministrazione costituisca altresì un principio generale di diritto dell'Unione riconosciuto dalla Corte³¹, vincolante anche per gli Stati membri, nel caso di specie, per effetto dell'articolo 47 della Carta, non è necessario farvi ricorso.

88. Infatti, emerge dalla giurisprudenza della Corte che l'efficacia del controllo giurisdizionale garantito dall'articolo 47 della Carta presuppone che l'interessato possa conoscere la motivazione della decisione adottata da un'autorità amministrativa nei propri confronti³². Solo in tal modo gli è possibile difendere effettivamente i propri diritti e decidere, con piena cognizione di causa, se sia ragionevole avvalersi della tutela giurisdizionale.

89. Con riguardo al procedimento giurisdizionale, la Corte si è già pronunciata nel senso che l'articolo 47, paragrafo 2, della Carta postula che il singolo deve avere accesso alle informazioni menzionate nell'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2011/16, affinché la sua causa possa essere esaminata equamente quanto alla condizione di «prevedibile pertinenza»³³. Per contro, il singolo non dispone di un diritto di accesso alla richiesta di informazioni nella sua integrità, che rimane un documento riservato, conformemente all'articolo 16 di detta direttiva.

90. Al fine di consentire al destinatario la scelta se avvalersi della tutela giurisdizionale avverso la decisione di ingiunzione, occorre applicare detti principi alla decisione di ingiunzione eventualmente soggetta a sindacato giurisdizionale. Pertanto, il destinatario della decisione di ingiunzione deve avere a disposizione, unitamente a quest'ultima, se non la richiesta di informazioni nella sua interezza, quantomeno, in linea di principio, le informazioni minime di cui all'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva – che lo Stato richiedente è tenuto a trasmettere allo Stato interpellato.

91. Nell'ipotesi in cui il destinatario della decisione di ingiunzione, secondo la giurisprudenza della Corte, debba avere accesso a tali informazioni nel procedimento giurisdizionale, non si ravvisa alcun motivo per cui non sia possibile fornirle già nella decisione di ingiunzione. A favore di tale conclusione depone, in particolare, il fatto che, ad avviso della Corte, quanto all'esame della «prevedibile pertinenza», si applica lo stesso parametro di controllo tanto per l'autorità interpellata quanto per il giudice investito della questione³⁴.

³⁰ V. sentenze del 26 marzo 2020, Hungeod e a. (C-496/18 e C-497/18, EU:C:2020:240, punto 63), del 13 settembre 2018, UBS Europe e a. (C-358/16, EU:C:2018:715, punto 28), e del 17 dicembre 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punto 83).

³¹ Su tale aspetto, sentenze del 17 dicembre 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punto 84), e dell'8 maggio 2014, H.N. (C-604/12, EU:C:2014:302, punto 49 e segg.).

³² Sentenze dell'8 maggio 2019, PI (C-230/18, EU:C:2019:383, punto 78), del 4 giugno 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, punto 53), e del 15 ottobre 1987, Heylens e a. (222/86, EU:C:1987:442, punto 15).

³³ Sentenza del 16 maggio 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punti 100 e 101).

³⁴ Sentenza del 16 maggio 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punti 78, 85 e segg.).

92. Inoltre, ciò appare in linea con il principio dell'economia processuale – anch'esso riconosciuto dalla Corte³⁵ – secondo il quale occorre consentire al destinatario, già con la decisione di ingiunzione, l'accesso alle informazioni minime. Qualora egli fosse tenuto a proporre un ricorso per venire a conoscenza di tali informazioni, in molti casi potrebbero essere impugnate le decisioni di ingiunzione, pur non essendocene alcun motivo qualora le informazioni minime fossero state conosciute.

93. Secondo la giurisprudenza della Corte, è, infine, irragionevole che una persona debba violare un obbligo giuridico ed esporsi alla sanzione conseguente alla violazione stessa solo per avere accesso ad un giudice³⁶. A maggior ragione, non può esigersi dal destinatario della decisione di ingiunzione di mettere in conto i rischi e le spese di un procedimento giurisdizionale al fine di avere accesso alle informazioni minime essenziali per la valutazione della legittimità di detta decisione.

94. Pertanto, dall'articolo 47 della Carta discende che le informazioni menzionate nell'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2011/16, devono essere messe a disposizione del destinatario già unitamente alla decisione di ingiunzione o che gli sia consentito, quantomeno in via processuale, di verificare detta decisione dopo essere venuto a conoscenza di tali informazioni entro un termine adeguato senza spese né sanzioni e darvi seguito.

95. La questione se la decisione di ingiunzione dell'amministrazione finanziaria lussemburghese o il diritto processuale lussemburghese soddisfi i requisiti indicati, dev'essere risolta sulla base di una valutazione che tenga conto del complesso delle circostanze specifiche ed è, pertanto, di competenza del giudice del rinvio, il quale dovrà esaminare gli aspetti menzionati in via incidentale nell'ambito della verifica dell'irrogazione dell'ammenda³⁷.

96. Dato che, in base a quanto rilevato dal giudice del rinvio, la società L è venuta a conoscenza delle informazioni minime ai sensi dell'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2011/16, solo nel corso del procedimento giurisdizionale avviato a seguito del proprio ricorso avverso la sanzione, la decisione di ingiunzione potrebbe non soddisfare i requisiti indicati. In ultima analisi, è peraltro il giudice del rinvio a dover procedere a tale valutazione.

97. Al riguardo occorre altresì tener conto del fatto che i profili di legittimità della richiesta di informazioni e della decisione di ingiunzione devono essere esaminati separatamente l'uno dall'altro. La legittimità della richiesta di informazioni costituisce una condizione essenziale ma non l'unica per la legittimità della decisione di ingiunzione.

98. Pertanto, il giudice del rinvio dovrà parimenti esaminare la contraddittorietà tra la richiesta di informazioni e la decisione di ingiunzione rilevata dal Tribunale amministrativo. La formulazione della decisione di ingiunzione dell'autorità lussemburghese, secondo la quale la richiesta di informazioni riguarda la società F, non sembra coerente con gli elementi di fatto esposti nella richiesta di informazioni delle autorità francesi. Le informazioni minime di cui all'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2011/16 devono però essere contenute sia nella richiesta di informazioni sia nella decisione di ingiunzione.

³⁵ V. sentenze del 18 giugno 2020, Primart/EUIPO (C-702/18 P, EU:C:2020:489, punto 54), e del 26 novembre 2013, Groupe Gascogne/Commissione (C-58/12 P, EU:C:2013:770, punto 80).

³⁶ Sentenza del 6 ottobre 2020, Stato del Lussemburgo (Ricorso avverso una richiesta di informazioni in materia fiscale) (C-245/19 e C-246/19, EU:C:2020:795, punto 66).

³⁷ Sentenza del 16 maggio 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punto 56).

2. Conclusione

99. Alla luce dei suesposti rilievi, può affermarsi che l'articolo 47 della Carta esige sia la proponibilità di un ricorso diretto del destinatario avverso la decisione di ingiunzione sia l'indicazione delle informazioni menzionate nell'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2011/16 nella decisione di ingiunzione sottoposta a sindacato giurisdizionale. Ciò è necessario affinché il destinatario della decisione stessa possa verificarla dopo essere venuto a conoscenza di tali informazioni senza spese né sanzioni e darvi seguito. In presenza di tali condizioni, non è necessario un ulteriore differimento del pagamento.

VII. Conclusione

100. Propongo quindi di rispondere alle questioni pregiudiziali sottoposte dalla Cour administrative (Corte amministrativa, Lussemburgo) nei seguenti termini:

1. L'articolo 1, paragrafo 1, e l'articolo 5, in combinato disposto con l'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2011/16, devono essere interpretati nel senso che una richiesta di scambio di informazioni formulata dall'autorità di uno Stato membro richiedente, che definisca i contribuenti, oggetto della richiesta, in base alla loro semplice qualità di azionisti e beneficiari economici di una persona giuridica, senza che i contribuenti medesimi siano stati preventivamente oggetto di un'identificazione nominativa e individuale da parte dell'autorità richiedente, è conforme ai requisiti di identificazione stabiliti da detta disposizione.

Il rispetto della norma della prevedibile pertinenza implica, tuttavia, che l'autorità dello Stato membro richiedente, nella richiesta di informazioni (i) descriva il gruppo nel modo più specifico e completo possibile, (ii) illustri quali siano gli obblighi fiscali cui sia soggetto il gruppo di contribuenti nello Stato richiedente e da quale condotta tragga origine la richiesta, nonché (iii) esponga il motivo a fondamento della presunta illiceità della condotta del gruppo.

2. L'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea postula che le informazioni menzionate nell'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2011/16 siano rese disponibili al destinatario della decisione di ingiunzione unitamente a quest'ultima o che gli sia consentito, quantomeno in via processuale, di verificare la decisione stessa dopo essere venuto a conoscenza di tali informazioni entro un termine adeguato senza spese né sanzioni e darvi seguito. Non è necessario un ulteriore differimento del pagamento.